

**Экономический и Социальный Совет**

Distr.: General
2 August 2012
Russian
Original: English

Комитет экспертов по международному сотрудничеству в налоговых вопросах**Восьмая сессия**

Женева, 15–19 октября 2012 года

Пункт 3(с) предварительной повестки дня*

Обсуждение вопросов существа, связанных с международным сотрудничеством в налоговых вопросах: налогообложение услуг

Налогообложение платы за технические и другие услуги по Типовой конвенции Организации Объединенных Наций**Записка Секретариата**

1. Записка, содержащаяся в приложении к настоящей записке, была подготовлена профессором Брайаном Дж. Арнолдом¹ по просьбе Секретариата, выступающего от имени Подкомитета по услугам. На своей седьмой сессии в 2011 году Комитет по международному сотрудничеству в налоговых вопросах определил мандат Подкомитета:

Была достигнута договоренность о том, что Комитет приступит к рассмотрению вопроса о «плате за техническую помощь» в целях достижения конкретных результатов к следующей ежегодной сессии, но вместе с тем будет также иметь более долгосрочный план работы в целях комплексного обзора вопросов, касающихся услуг, для Типовой конвенции Организации Объединенных Наций².

2. Мнения, изложенные в прилагаемой записке, не следует рассматривать как выражение позиции Организации Объединенных Наций. Они приводятся исключительно в порядке помощи Подкомитету и Комитету в их работе.

* E/C.18/2012/1.

¹ Старший советник, Канадский налоговый фонд.

² См. E/2011/45, пункт 97. Доклад о работе седьмой сессии см. <http://www.un.org/esa/ffd/tax/seventhsession/index.htm>.



Приложение

Записка о налогообложении платы за технические и другие услуги по Типовой конвенции Организации Объединенных Наций*

I. Введение

1. На пятой сессии Комитета экспертов Организации Объединенных Наций по международному сотрудничеству в налоговых вопросах (далее именуется «Комитет») в 2009 году был учрежден Подкомитет по услугам, на который была возложена задача изучить вопрос о налоговом режиме услуг в целом, включая все относящиеся к делу аспекты и вопросы. Кроме того, предполагается изучение вопроса о налогообложении платы за технические услуги.

2. В связи с выполнением своего мандата Подкомитет заказал Брайану Арнолду документ по вопросу о налогообложении услуг по Типовой конвенции Организации Объединенных Наций (E/C.18/2010/CRP.7 и Add.1), который был кратко обсужден на шестой и седьмой сессиях Комитета. На седьмой сессии, проходившей 24–28 октября 2011 года, Комитет принял решение поручить Подкомитету подготовить предложения по налогообложению доходов от технических услуг для рассмотрения на восьмой сессии, намеченной на октябрь 2012 года:

Кроме того, была достигнута договоренность о том, что Комитет приступит к рассмотрению вопроса о «плате за техническую помощь» в целях достижения конкретных результатов к следующей ежегодной сессии, но вместе с тем будет также иметь более долгосрочный план работы в целях комплексного обзора вопросов, касающихся услуг, для Типовой конвенции Организации Объединенных Наций (см. E/2011/45, пункт 97).

3. Настоящая записка призвана положить начало работе над вопросом о технических услугах, порученной Подкомитету. Здесь излагаются возможные режимы в отношении технических и других подобных услуг по Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, с тем чтобы члены Подкомитета выбрали вариант или варианты, которые они представят или рекомендуют Комитету на его восьмой сессии в Женеве в октябре 2012 года. В записке приводятся некоторые краткие справочные сведения по вопросу о плате за технические услуги, но без подробного обсуждения различных вариантов. Когда Подкомитет выберет вариант или варианты для дальнейшей проработки, для него можно будет подготовить более подробную записку с проектом новой статьи или комментария. Если Подкомитет разработает новую статью или комментарий о надлежащем режиме в отношении дохода от технических услуг, то к восьмой сессии будет подготовлена соответствующая записка. Если же Комитет не придет к согласию относительно надлежащего режима, он сможет представить Комитету записку с меньшим набором возможных подходов, т.е. записку, в которой Подкомитет разъяснит, почему он отвергает те или иные возможные варианты и считает их неприемлемыми для включения в очередной обновленный вариант Типовой конвенции Организации Объединенных Наций.

* Записка подготовлена старшим советником Канадского налогового фонда Брайаном Дж. Арнолдом.

4. Изложению вариантов в настоящей записке предшествуют краткий анализ проблемы определения понятия технических услуг и описание существующих положений Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, применимых к доходам от услуг и проблем, возникающих в связи с платой за технические и другие подробные услуги.

II. Что относится к техническим и другим услугам?

5. Понимание того, к каким именно услугам должен применяться особый режим по Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, имеет важное значение для работы Подкомитета. К сожалению, четкого определения технических услуг нет. В одних соглашениях к техническим услугам относятся только услуги, тесным образом связанные с роялти. В других соглашениях существуют специальные положения, применяемые к «управленческим, техническим и консультативным услугам», однако определение этих услуг не дается.

6. Провести различие между управленческими, техническими и консультативными услугами и другими видами деловых и профессиональных услуг по определению сложно. На практике доход от деловых и профессиональных услуг, получаемый предприятием-нерезидентом, облагается налогом в стране источника по статье 7 или статье 14 только в том случае, если нерезидент отвечает высоким критериям в смысле прочности связи со страной источника (наличие постоянного представительства или постоянной базы или продолжительность работы или пребывания в стране источника). И напротив, следует полагать, что к доходам от технических и других подобных услуг будет применяться какой-то более низкий критерий.

III. Режим в отношении платы за технические и другие аналогичные услуги, установленный в существующих положениях Типовой конвенции Организации Объединенных Наций

7. В Типовой конвенции Организации Объединенных Наций нет конкретных положений, посвященных плате за технические, управленческие и консультативные услуги, предоставляемые резидентом одного из договаривающихся государств резиденту другого договаривающегося государства. Доход от деловых услуг, предоставленных в той или иной стране, в целом регулируется статьей 7 («Прибыль предприятия») или статьей 14 («Услуги независимых подрядчиков»). Согласно пункту 1 статьи 7, страна может взимать налог с прибыли предприятия только в том случае, если нерезидент осуществляет в этой стране предпринимательскую деятельность через постоянное представительство и лишь в том объеме, в каком эта прибыль относится к постоянному представительству или соотносится с прибылью, получаемой через постоянное представительство (правило ограничения силы притяжения). Согласно пункту 1 статьи 5, постоянное представительство означает постоянное место расположения конторы (которое существует в течение минимального срока — как правило, шесть месяцев). Нерезидентные обслуживающие компании могут легко избежать применения к ним этого аспекта определения, для чего им достаточно пе-

ремещаться с места на место в пределах страны источника до истечения максимального шестимесячного срока.

8. Постоянное представительство считается существующим, если в стране источника у нерезидента есть лицо, имеющее и обычно исполняющее полномочия по заключению контрактов от имени нерезидента. Такое постоянное представительство, действующее через агента, едва ли будет подпадать под налогообложение в связи с платой за технические услуги.

9. В соответствии с пунктом 3(b) статьи 5 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций постоянное представительство может считаться существующим, если предприятие-нерезидент занимается в стране источника предоставлением услуг в течение более 183 дней за любой 12-месячный срок в рамках одного и того же или смежных проектов. Считается общепринятым, что любые налоги, начисляемые на прибыль предприятий по статье 7, в принципе не должны превышать налоги, начисляемые на чистой основе, за вычетом расходов, понесенных при получении дохода^a.

10. Статья 5 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций также содержит специальные положения, касающиеся строительства (пункт 3(a)) и страховых услуг (пункт 6). Разумеется, строительная площадка должна отвечать условиям пункта 1 статьи 5; если это так, то к строительным работам, по существу, применяется тот же подход, что и к другим услугам. Согласно пункту 6 статьи 5, если компания-нерезидент инкассирует страховые премии в стране источника или страхует возникающие в ней риски, она считается имеющей постоянное представительство в этой стране.

11. Согласно статье 14 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, доход, полученный нерезидентом в стране источника за оказание профессиональных услуг и других услуг в качестве независимого подрядчика, подлежит налогообложению, если в стране источника этому нерезиденту регулярно предоставляется постоянная база и доход относится к постоянной базе. В этом отношении статья 14 во многом перекликается со статьей 7. В соответствии со статьей 14 страна источника также может облагать налогом доход от профессиональных и других услуг независимого характера, полученный нерезидентом, если срок его пребывания в стране источника в течение любого 12-месячного периода составляет 183 дня или более. Не до конца ясно, допускает ли статья 14 налогообложение в стране источника на валовой основе^b.

^a Статья 7 устанавливает ограничение на размер налога, взимаемого государством, в котором находится постоянное представительство. В ней нет явного указания на то, что доходы подлежат налогообложению на чистой основе. Вместе с тем пункт 3 статьи 24 предусматривает, что страна источника не может устанавливать для постоянного представительства нерезидента налоговый режим, менее благоприятный по сравнению с налогообложением прибыли резидента, занимающегося аналогичной деятельностью. Таким образом, если страна источника начисляет налог на прибыль своих резидентов на чистой основе, то она не может устанавливать менее благоприятный налоговый режим для нерезидентов, осуществляющих деятельность через постоянное представительство.

^b Как и в статье 7, в статье 14 отсутствует четкое требование о налогообложении на чистой основе. В пункте 3 статьи 24 речь идет только о налогоплательщиках, занимающихся предпринимательской деятельностью через постоянные представительства, а не постоянные базы; поэтому пункт 3 статьи 24 в буквальном смысле не запрещает стране источника облагать налогом нерезидентов, получающих доход от профессиональных и других услуг независимого характера, на валовой основе и при этом начислять налог

12. Определения термина «профессиональные и другие услуги независимого характера» в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций нет. Поэтому в пункте 2 статьи 3 указывается, что этот термин должен сохранять значение, придаваемое ему во внутреннем законодательстве страны, участвующей в соглашении, если по контексту соглашения не требуется другое значение. Разумеется, можно утверждать, что некоторые технические услуги покрываются значением термина «профессиональные и другие услуги независимого характера»; это происходит либо когда к ним применяется значение, принятое во внутреннем законодательстве, либо если значение этого термина в соглашении охватывает некоторые технические услуги.

13. Другие положения Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, касающиеся особых видов услуг, — статья 8 («Морские перевозки, внутренний водный транспорт и воздушный транспорт»), статья 15 («Услуги лиц наемного труда»), статья 16 («Директорское вознаграждение и вознаграждение высших должностных лиц»), статья 17 («Артисты и спортсмены») и статья 19 («Государственная служба») — совершенно не относятся к техническим услугам, за исключением, пожалуй, редких случаев. Статья 12 («Роялти») не относится к вопросу о плате за технические и другие услуги, поскольку определение роялти в пункте 3 статьи 12 касается только платежей за использование или предоставление права на использование интеллектуальной собственности, оборудования или информации. Вместе с тем в комментарии к статье 12 отмечается, что на практике, если контракт охватывает как роялти, так и услуги и та часть контракта, которая касается услуг, носит лишь «вспомогательный или главным образом несущественный характер», то все суммы, подлежащие выплате по контракту, могут рассматриваться как роялти^c. В других ситуациях, когда речь идет о смешанных контрактах, части, относящиеся к услугам и использованию или предоставлению права на использование интеллектуальной собственности, необходимо разграничить и рассматривать отдельно.

14. И наконец, страна источника может облагать налогом доходы от предоставления технических и других подобных услуг в соответствии со статьей 21 (Прочие доходы). Согласно пункту 3 статьи 21, если доход от технических и других услуг не считается доходом от предпринимательской деятельности, рассматриваемой в статье 7, или доходом от профессиональных услуг или услуг независимых подрядчиков, рассматриваемых в статье 14, такой доход может облагаться налогом в стране источника, если он возникает в стране источника. Вопрос о том, возникает ли доход в той или иной стране, как правило, решается в соответствии с внутренними правилами страны источника. Налогообложение прочих доходов в стране источника в соответствии со статьей 21 не имеет ограничений, поэтому такой налог может взиматься в виде удерживаемого налога по фиксированной ставке с валовой суммы платежей.

15. Из представленного краткого обзора положений Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, потенциально применимых к доходам от технических и других услуг, следует, что предприятию, находящемуся в одном из договаривающихся государств, относительно легко избежать налогообложения этого дохода в другом договаривающемся государстве, особенно если услуги

резидентам, получающим тот же доход, на чистой основе.

^c См. пункт 12 комментария, в котором цитируется пункт 11 комментария к статье 12 Типовой конвенции ОЭСР.

предоставляются смежному предприятию в стране источника. Если предприятие-нерезидент не располагает в стране источника постоянным представительством или постоянной базой, не предоставляет свои услуги в течение срока, превышающего 183 дня, и не находится в стране источника дольше 183 дней, то в соответствии со статьями 7 и статьей 14 страна источника не облагает этот доход налогом. Доход может облагаться налогом по статье 21, если этот доход считается не подпадающим под действие статьи 7 или 14; однако в большинстве случаев доход от технических и других подобных услуг считается прибылью предприятия или доходом от профессиональных или других услуг независимого характера, и поэтому положения статьи 21 неприменимы.

16. Некоторые страны такой результат не устраивает, поскольку при калькуляции дохода лица, которому были предоставлены услуги, выплаты нерезидентам за технические и другие услуги обычно вычитаются^d. Платежи за технические услуги ослабляют налоговую базу страны источника, однако на основании положений Типовой конвенции Организации Объединенных Наций эти платежи часто не облагаются налогом в стране источника. В итоге транснациональные компании иногда списывают часть прибыли своих дочерних предприятий в виде платы за технические, управленческие и консультативные услуги. Неудивительно, что некоторые страны, особенно развивающиеся, считают подобную ситуацию неприемлемой и ищут способы договориться о включении в их налоговые соглашения соответствующих положений или о толковании их налоговых соглашений, не содержащих конкретных статей о технических услугах, с тем чтобы они могли облагать налогом доход, получаемый от технических и других услуг. В двусторонних соглашениях между странами сформулированы самые разные положения, касающиеся дохода от технических и других услуг.

IV. Варианты решений в отношении дохода от предоставления технических и других услуг

A. Изменение содержания комментариев с отражением в них дискуссии по вопросу о регулировании дохода от предоставления технических и других услуг

17. По меньшей мере в комментариях к следующему обновленному варианту Типовой конвенции Организации Объединенных Наций следует отразить дискуссию по вопросу о регулировании дохода от предоставления технических и других подобных услуг. Очевидно, что этот вопрос актуален для многих стран, о чем свидетельствует ряд двусторонних соглашений, содержащих конкретные положения, касающиеся этого вида услуг. Поэтому отражение в комментариях дискуссии по этому вопросу было бы полезным с точки зрения формулирования и объяснения проблемы для налоговых администраций развивающихся стран. Суть дискуссии можно передать в нейтральном ключе с изложением аргументов как в пользу, так и против включения в налоговые соглашения специальных положений, касающихся технических и других услуг, без предложения возможных подходов стран к решению этого вопроса.

^d Платежи резидентам или нерезидентам, располагающим постоянным представительством в стране источника, как правило, вычитаются для целей налогообложения в стране источника.

В. Уменьшение порогового срока для применения пункта 3(b) статьи 5 и пункта 1(b) статьи 14

18. В настоящее время доход от предоставления услуг, получаемый предприятием-нерезидентом, облагается налогом страны источника по статье 7 или статье 14 только в том случае, если у нерезидента имеется постоянное место расположения конторы или постоянная база в стране источника в течение не менее шести месяцев или если он предоставляет услуги или находится в стране источника в течение не менее шести месяцев. Согласно пункту 3(b) статьи 5, вопрос о налогообложении в стране источника решается исходя из количества рабочих дней, проведенных в стране источника; кроме того, услуги должны предоставляться в рамках одного и того же или смежного проекта. Согласно пункту 1(b) статьи 14, условием налогообложения в стране источника дохода от предоставления профессиональных и других услуг является нахождение в стране источника в течение 183 дней и более за любой 12-месячный срок.

19. Если для целей пункта 3(b) статьи 5 и пункта 1(b) статьи 14 пороговые сроки уменьшить, например, до 90 или 120 дней за любой 12-месячный период, то страны источника распространят налоговые права на доход от деловых и профессиональных услуг, включая доход от технических и других услуг. В настоящее время такие уменьшенные пороговые сроки применяются в соглашениях небольшого числа стран, хотя неясно, относится это к техническим или другим видам услуг^е. Преимуществами этого подхода являются его простота и понятность. Соответствующие изменения к статьям 5 и 14 были бы простыми и не потребовали бы введения определения технических и других услуг. Можно либо снизить ныне действующие пороговые сроки, либо оставить решение о пороговых сроках на усмотрение сторон в каждом конкретном случае. Можно также оставить статьи в неизменном виде и изменить формулировку комментариев, с тем чтобы в них рассматривался вариант уменьшения пороговых сроков по договоренности между странами.

20. Этот подход непосредственно не решает вопрос о доходе от предоставления технических и других услуг. Некоторые страны могут счесть, что существующие пороговые сроки, оговоренные в пункте 3(b) статьи 5 и пункте 1(b) статьи 14, установлены правильно для услуг в целом, но не для технических и других услуг. Этим странам было бы целесообразно уменьшить пороговые сроки только для технических и других услуг. Такой подход потребует определения видов услуг, на которые будут распространяться уменьшенные пороговые сроки. Как отмечено выше, сформулировать подобное определение таким образом, чтобы оно было достаточно понятным для налогоплательщиков и налоговых агентов, сложно.

^е См. Wim Winjen, Jan de Goede and Andrea Alessi, "The treatment of services in tax treaties", *Bulletin for International Taxation*, vol. 66, No. 1 (January 2012), pp. 30 and 34.

С. Изменение содержания комментариев с отражением в них дискуссии по этому вопросу и описанием альтернативных положений для принятия странами с учетом существующей практики

21. Этот подход предполагает не только изменение содержания комментариев с отражением в них дискуссии по вопросу о налогообложении дохода от предоставления технических и других аналогичных услуг, но и краткое описание положений об этих услугах, принятых в действующих соглашениях. При этом не будет ставиться задача оценить эти положения и рекомендовать те или иные положения странам, которые сочтут, что доход от технических услуг должен быть предметом заключаемых ими соглашений. Здесь в качестве модели можно было бы использовать комментарий к статье 1 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций (пункты 47–56), касающийся неправомерного использования положений договоров.

Д. Изменение содержания комментариев с отражением в них дискуссии по этому вопросу и альтернативных положений для принятия странами

22. При этом подходе предполагается не только изменение содержания комментариев с отражением в них дискуссии по данному вопросу, но и — в отличие от предыдущего подхода — включение альтернативных положений, которые странам будет рекомендовано принять, если они придут к заключению, что технические и другие услуги должны быть предметом их соглашений. В данном подходе речь идет о положениях, аналогичных альтернативным положениям, рассматриваемым в нынешнем комментарии к статье 10 о налоге с прибыли отделений (пункты 22–26). Можно предоставить один или два альтернативных варианта. Комментарий по каждому альтернативному положению должен включать разъяснение существа положения и соображения о том, как это положение следует толковать и применять. Возможные альтернативные положения включают варианты, излагаемые в подразделах E–I ниже.

Е. Пересмотр формулировки статьи 12 с включением в нее положений о технических и других услугах

23. Формулировку статьи 12 можно было бы пересмотреть таким образом, чтобы она применялась к плате за технические и другие аналогичные услуги, связанные с роялти. Образец такого положения есть в соглашении между Индией и Соединенными Штатами Америки. Оно касается выплат за технические или консультативные услуги, если эти услуги носят дополнительный и вспомогательный характер применительно к реализации или использованию права, имущества или информации, охватываемых статьей 12, или если услуги «предполагают передачу технических знаний, опыта, навыков, ноу-хау или процессов заключаются в разработке технического плана или технического проекта»^f.

^f Пункт 4 статьи 12 соглашения между Индией и Соединенными Штатами Америки. Пунктом 5 статьи 12 предусматривается, что некоторые суммы не должны рассматриваться как плата за технические услуги.

Как вариант можно было бы изменить комментарий к статье 12, включив в него это положение в качестве альтернативы, которую страны могли бы рассмотреть на предмет включения в свои соглашения. В этом комментарии можно было бы отразить дискуссию о преимуществах и недостатках подобных положений.

Е. Пересмотр формулировки статьи 14

24. В дополнение к сокращению, как отмечалось выше, сроков, оговоренных в пункте 1(b) статьи 14, текст статьи 14 можно изменить таким образом, чтобы он включал в себя закрепленные в пункте 2 статьи 15 условия, ограничивающие размер базы. Другими словами, применение статьи 14 позволит стране источника облагать налогом любые выплаты предприятию-нерезиденту за предоставление технических и прочих подобных услуг, если эти выплаты производятся резидентом страны источника или постоянной базой или постоянным представительством предприятия-нерезидента в стране источника. При исчислении дохода для целей, связанных с базой налогообложения страны источника, подобные выплаты вычитаются, и поэтому по меньшей мере допустимо, чтобы страна источника имела право облагать налогом получателя выплат, который является нерезидентом.

25. В настоящее время подобный подход применяется лишь в нескольких соглашениях. В одних это достигается путем включения профессиональных и прочих услуг в статью 15, а в других — посредством включения условий, ограничивающих размер базы, в статью 14.

Г. Пересмотр формулировки статьи 21

26. Как указано выше, пункт 3 статьи 21 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций позволяет стране источника облагать налогом доход, о котором не говорится ни в одной статье Типовой конвенции, если этот доход возникает в стране источника. Таким образом, можно допустить, что если по внутреннему законодательству страны источника доход от технических и других услуг характеризуется как доход помимо прибылей предприятий или доходов от профессиональных и других независимых услуг, то страна источника может облагать такие доходы налогом, если они возникают в стране источника. По всей видимости, такой позиции придерживается Бразилия⁸. С другой стороны, если доход от предоставления технических и прочих услуг считается частью прибыли предприятия или доходом от профессиональных и других независимых услуг, то он подпадает под действие статьи 7 или статьи 14 и не облагается страной источника налогом, даже если он возникает в этой стране.

27. Формулировки Типовой конвенции Организации Объединенных Наций не дают оснований полагать, что доход от технических и прочих подобных услуг отличается от дохода от других услуг, которые рассматриваются в статьях 7 и 14. Поэтому, если к этим услугам должен применяться другой подход — например, более низкий порог для налогообложения страной источника по срав-

⁸ См. Winjen, de Goede and Alessi, “The treatment of services in tax treaties”, p. 36.

нению с другими деловыми и профессиональными услугами — то это должно быть прямо отражено в соглашении.

28. Если доход от предоставления технических услуг подлежит налогообложению в стране источника в соответствии с пунктом 3 статьи 21, то налог страны источника не ограничен: такой налог может взиматься в виде неограниченной фиксированной ставки с валовой суммы платежа. Соответственно, если доход от предоставления технических услуг может облагаться налогом в соответствии с пунктом 3 статьи 21, то было бы желательно ограничить налог страны источника на подобный доход фиксированной процентной ставкой или ставкой, подлежащей обсуждению сторонами.

Н. Добавление новой статьи и комментария, непосредственно посвященных налогообложению доходов от технических и прочих услуг

29. В нескольких существующих соглашениях имеется конкретное положение, посвященное техническим и другим аналогичным услугам^h. Однако соглашений, содержащих подобное конкретное положение, относительно мало — менее 10 процентов всех соглашений, заключенных за последние 14 лет. Следовательно, добавление конкретного положения, посвященного техническим услугам, может быть сочтено неприемлемым, поскольку это будет означать, что все страны, использующие Типовую конвенцию Организации Объединенных Наций в качестве основы для своих налоговых соглашений, должны будут включить положение в эти соглашения. Однако данную проблему можно решить, уточнив в комментарии, что новую статью следует добавлять только в том случае, если страны сочтут необходимым ввести конкретное положение о технических услугах. Как вариант, новая статья может быть изложена в комментарии в качестве альтернативного положения, которое страны могут включать в свои договоры, если считают это необходимым или целесообразным.

30. Введение конкретного положения о технических услугах сопряжено с трудностями, из которых самыми серьезными являются согласование формулировки такого положения и определение услуг, на которые оно будет распространяться. В качестве одного из вариантов можно было бы следовать формулировке существующих положений, используемой разными странами. Эти положения в целом относятся к «управленческим, техническим и консультативным услугам», но не содержат их определения. Разумеется было бы желательно дать дополнительные разъяснения по поводу тех видов услуг, на которые распространяется указанное положение, и различий между этими и другими услугами. Другим вариантом может быть применение новой статьи ко всем видам услуг (при этом отпадет необходимость в определении технических и других аналогичных услуг), но только к тем услугам, которые предоставляются смежным или ассоциированным предприятиям.

31. Любая новая статья, применимая к техническим услугам, должна предусматривать налогообложение страной источника только чистых прибылей, извлекаемых предприятием-нерезидентом; или, если допускается налогообложе-

^h Ibid., p. 33. Подобные положения имеются в общей сложности в 134 из почти 2000 соглашений, заключенных за последние 14 лет.

ние валовых поступлений, то налогообложение страной источника должно быть ограничено фиксированной ставкой, оговоренной в статье или установленной сторонами в результате переговоров. Кроме того, можно рекомендовать договаривающимся государствам разрешить предприятиям-нерезидентам выбирать налогообложение дохода от технических и других подобных услуг на чистой основе.

I. Рассмотрение дочерней компании в качестве постоянного представительства

32. Радикально иным и гораздо более широким решением, чем все предложенные выше варианты, могло бы стать рассмотрение отечественной дочерней компании в качестве постоянного представительства материнской корпорации-нерезидента.

33. Если материнская корпорация-нерезидент предоставляет услуги своей дочерней компании, то доход, получаемый материнской корпорацией, часто не облагается налогом страны источника, поскольку у материнской корпорации обычно нет постоянного представительства или постоянной базы в стране источникаⁱ.

34. Более того, платежи, осуществляемые дочерней компанией, будут подлежать вычету при расчете ее дохода, что тем самым будет ограничивать базу налогообложения страны источника. Эти трудности можно будет преодолеть, если дочерняя компания будет рассматриваться в качестве постоянного представительства материнской корпорации-нерезидента. Таким образом, любой доход, полученный материнской корпорацией за счет предоставления услуг своей дочерней компании, будет подпадать под налогообложение страны источника в соответствии с положениями статьи 7.

35. Функцией порогового требования, например относительно постоянного представительства, является предотвращение налогообложения страной источником прибылей предприятия-резидента другой страны за исключением тех случаев, когда этот резидент имеет тесные экономические связи со страной источника. Учреждение дочерней компании или приобретение прав собственности на такую компанию в той или иной стране обычно указывает на тесные экономические связи с этой страной. Наличие дочерней компании создает определенность для налогоплательщиков и налоговых органов. Бремя соблюдения правил, которое ложится на материнскую корпорацию-нерезидента, по всей видимости не является серьезным препятствием для налогообложения со

ⁱ Если материнская корпорация использует служебные помещения своей дочерней компании для своей предпринимательской деятельности в течение требуемого периода времени, то можно считать, что материнская корпорация имеет постоянное представительство в стране дочерней компании. См. комментарий к пункту 3 статьи 5 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, который гласит: «Кроме того, место расположения конторы может находиться в служебных помещениях другого предприятия. Это касается, например, тех случаев, когда в постоянном распоряжении иностранного предприятия находятся определенные служебные помещения (или их часть), принадлежащие другому предприятию». В подобных ситуациях налоговым органам зачастую сложно получить необходимые сведения для установления факта существования постоянного представительства; материнской же корпорации обычно легко планировать свои дела таким образом, чтобы избежать наличия постоянного представительства.

стороны страны источника, поскольку дочерняя компания должна подчиняться налоговому законодательству страны источника. Наличие отечественной дочерней компании обеспечивает стране источника эффективный механизм, позволяющий налагать на материнскую корпорацию-нерезидента любые налоговые обязательства, поскольку соответствующие выплаты дочерней компании своей материнской корпорации-нерезиденту могут быть удержаны.

36. Рассмотрение дочерней корпорации в качестве постоянного представительства материнской корпорации-нерезидента создает ряд проблем. Например, необходимо будет определить дочернюю корпорацию. Кроме того, нужно будет заниматься выплатами смежным предприятиям, а не самой материнской корпорации. Например, если дочерняя компания производит выплаты за услуги, предоставленные тем или иным юридическим лицом, связанным с материнской корпорацией (независимо от того, является ли смежное юридическое лицо резидентом страны материнской корпорации или другой страны), то страна источника не сможет обложить налогом доход от услуг, если дочерняя компания не считается постоянным представительством смежного юридического лица. Поэтому расширения определения постоянного представительства таким образом, чтобы оно включало в себя дочерние корпорации, будет легко избежать, если не будут приняты специальные правила, касающиеся выплат смежным юридическим лицам^Ј.

^Ј Вопрос использования смежных или ассоциированных предприятий в целях избежания налогообложения также встает в связи с другими положениями Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, касающимися дохода от предоставления услуг и других видов дохода.