



Экономический и Социальный Совет

Distr.: General
14 August 2014
Russian
Original: English

Комитет экспертов по международному сотрудничеству в налоговых вопросах

Десятая сессия

Женева, 27–31 октября 2014 года

Пункт 3(a)(vi) предварительной повестки дня*

Обсуждение вопросов существа, связанных с международным сотрудничеством в налоговых вопросах: статья 12: общие соображения, включая вопросы, связанные с использованием оборудования

Различия между статьей 12 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами и статьей 12 Типовой конвенции Организации экономического сотрудничества и развития в налогообложении доходов и капитала

Записка Секретариата

Введение

1. В настоящей записке представляются основные различия между Типовой конвенцией Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами и Типовой конвенцией Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) о налогообложении доходов и капитала. Кроме того, в нем приводятся некоторые разные мнения членов Комитета экспертов по международному сотрудничеству в налоговых вопросах относительно значения пунктов 14, 14.1, 14.2, 14.4, 15, 16, 17.2 и 17.3 комментария ОЭСР, которые были высказаны в ходе обсуждений на сессии Комитета в 2011 году и которые Комитет может пожелать рассмотреть более подробно.

* E/C.18/2014/1.



Различия между типовыми конвенциями в связи со статьей 12

Статья 12 (Роялти)

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

Типовая конвенция Организации экономического сотрудничества и развития о налогообложении доходов и капитала

Различия^а

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

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

1. Роялти, возникающие в одном из Договаривающихся государств и собственником-бенефициаром которых является резидент другого Договаривающегося государства, подлежат налогообложению только в этом другом государстве.

В Типовой конвенции Организации Объединенных Наций опускается слово «только», что означает, что роялти может подлежать налогообложению в стране источника, а также в стране проживания, результатом чего является отход от принципа исключительного права государства проживания на налогообложение, предусмотренного Типовой конвенцией Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) (хотя комментарий ОЭСР предусматривает возможность налогообложения роялти, и многие страны ОЭСР имеют оговорки к Типовой конвенции ОЭСР по этому вопросу и включают такое положение в договоры).

Пункт 2 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций является дополнением, логически вытекающим из положения о допустимости налогообложения в государстве источника. Вместе со статьей 23 статья 12 предоставляет основное право налогообложения государству источника.

Типовая конвенция Организации Объединенных Наций не представляет консенсуса относительно конкретной ставки удержания налога, взыскиваемого с роялти на основе валовой суммы и, таким образом, предусматривает право установления такой ставки на основе двусторонних переговоров. В комментариях (пункт 8ff) отмечаются некоторые

^а Различия могут также включать различия толкования, как отмечается в соответствующих комментариях, которые в целях краткости в настоящем приложении не воспроизводятся.

Статья 12 (Роялти)

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

Типовая конвенция Организации экономического сотрудни-
чества и развития о налогообложении доходов и капитала

Различия^a

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

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

важные факторы определения соответствующей ставки в конкретных странах.

В Типовой конвенции Организации Объединенных Наций не отражаются внесенные в Типовую конвенцию ОЭСР в 2003 году изменения, касающиеся введения концепции «собственника-бенефициара», поскольку такая концепция включена в пункт 2, который отсутствует в Типовой конвенции ОЭСР.

В Типовую конвенцию Организации Объединенных Наций включена так называемая «арендная плата за использование оборудования», которая была исключена из Типовой конвенции ОЭСР в 1992 году (однако некоторые страны ОЭСР имеют оговорки по этому вопросу). В комментарии ОЭСР отмечается, что это было сделано для разъяснения того, что такой доход должен подлежать налогообложению в качестве дохода от предпринимательской деятельности в соответствии со статьями 5 и 7.

В соответствии с комментарием к Типовой конвенции ОЭСР данная статья не применяется к платежам за новую информацию, полученную в результате выполнения услуг по просьбе плательщика, поскольку она должна быть ограниченной. Некоторые члены Комитета экспертов по международному сотрудничеству в налоговых вопросах высказали мнение о том, что нет основания для ограничения охвата промышленного, ком-

^b Ссылка на кинофильмы или пленки для радио или телевидения была исключена из Типовой конвенции ОЭСР в 2000 году для того, чтобы к ним применялась статья 7 или 9.

Статья 12 (Роялти)

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

Типовая конвенция Организации экономического сотрудни-
чества и развития о налогообложении доходов и капитала

Различия^a

4. Положения пунктов 1 и 2 не применяются, если собственник-бенефициар роялти, являющийся резидентом одного из Договаривающихся государств, занимается предпринимательской деятельностью в другом Договаривающемся государстве, в котором возникают роялти, через находящееся в нем постоянное представительство или оказывает в этом государстве услуги независимого подрядчика с находящейся в

3. Положения пункта 1 не применяются, если собственник-бенефициар роялти, являющийся резидентом одного из Договаривающихся государств, занимается предпринимательской деятельностью в другом Договаривающемся государстве, в котором возникают роялти, через находящееся в нем постоянное представительство, а право или имущество, в отношении которого выплачиваются роялти, фактически свя-

мерческого или научного опыта тем, который вытекает из предыдущего опыта.

Некоторые члены Комитета экспертов выразили мнение о том, что платежи, упомянутые в пунктах 14, 14.1, 14.2, 14.4, 15, 16, 17.2 и 17.3 (касающихся, в частности, контрактов на программное обеспечение) комментария ОЭСР, могут, в действительности, представлять роялти (см. комментарий ниже, пункт 17.4 (стр. 220) Типовой конвенции Организации Объединенных Наций). К ним относятся роялти, связанные с программным обеспечением, как, например, передаваемое электронным способом программное обеспечение и определенные виды передачи полного права собственника на авторское право.

Один член Комитета экспертов, в частности, высказал сомнения по поводу заключенных в скобки в пункте 16 слов, касающихся географически обусловленных и ограниченных временными рамками прав в отношении использования программного обеспечения.

Типовая конвенция Организации Объединенных Наций включает принцип «ограниченной силы притяжения». Кроме того, Типовая конвенция Организации Объединенных Наций исключает роялти, получаемые в связи с предпринимательской деятельностью, указанной в пункте 1(с) статьи 7 (предпринимательская деятельность такого же или аналогичного характера, как и деятельность постоянного представительства в стране источника). Ссылка на подпункт (с)

Статья 12 (Роялти)

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

Типовая конвенция Организации экономического сотрудничества и развития о налогообложении доходов и капитала

Различия^a

нем постоянной базы, а право или имущество, в отношении которого выплачиваются роялти, фактически связано: а) с таким постоянным представителем или с такой постоянной базой или б) с предпринимательской деятельностью, упомянутой в подпункте (с) пункта 1 статьи 7. В таких случаях, в зависимости от обстоятельств, применяются положения статьи 7 или статьи 14.

5. Роялти считаются возникающими в Договариваемом государстве, если плательщик является резидентом этого государства. Однако если лицо, уплачивающее роялти, независимо от того, является ли оно резидентом Договариваемого государства или нет, имеет в Договариваемом государстве постоянное представительство или постоянную базу, ставшие причиной возникновения обязательства о выплате роялти, и эти роялти выплачиваются за счет такого постоянного представительства или такой постоянной базы, то эти роялти считаются возникающими в государстве, в котором находится постоянное представительство или постоянная база.

зано с таким постоянным представителем. В таких случаях, в зависимости от обстоятельств, применяются положения статьи 7.

будет необходима лишь в двустороннем договоре, предусматривающем правило «ограниченной силы притяжения» — в большинстве договоров это не предусмотрено.

В Типовой конвенции Организации Объединенных Наций упоминается пункт 2 в дополнение к пункту 1, поскольку налогообложение в государстве источника прямо разрешается в этом пункте.

Этот пункт в Типовой конвенции ОЭСР отсутствует. В нем разъясняется, что роялти, как считается, возникают (являются источником) в государстве проживания плательщика (за исключением некоторых случаев постоянной базы или постоянного представительства).

Статья 12 (Роялти)

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

*Типовая конвенция Организации экономического сотрудни-
чества и развития о налогообложении доходов и капитала*

Различия^a

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

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

Между двумя типовыми конвенциями различий нет.

Дополнительные замечания по статье 12

Промышленное, коммерческое или научное оборудование и определение роялти

2. В Типовой конвенции ОЭСР о налогообложении доходов и капитала 1977 года в определение «роялти» включена возможность рассмотрения использования права или право на использование промышленного, коммерческого или научного оборудования. Вместе с тем в пункте 23 доклада ОЭСР 1983 года, озаглавленного «Налогообложение доходов, полученных от сдачи в аренду промышленного, коммерческого или научного оборудования»¹, ОЭСР сделала вывод о том, что «включение доходов от сдачи в аренду промышленного, коммерческого или научного оборудования в определение роялти является нецелесообразным, может привести к неправильному толкованию задач Типовой конвенции ОЭСР и даже создать трудности в ходе переговоров о двусторонних налоговых договорах». Позднее в пересмотренном варианте Типовой конвенции ОЭСР 1992 года возможность рассмотрения использования оборудования или права на использование оборудования была исключена из определения «роялти».

3. Согласно докладу ОЭСР 1983 года, Комитет по бюджетно-финансовым вопросам рассмотрел вопрос о том, считается ли уместным подвергать доходы от аренды использования промышленного, коммерческого или научного оборудования налогообложению в источнике, и пришел к выводу о том, что:

а) доход от сдачи в аренду промышленного, коммерческого или научного оборудования, как правило, по своему характеру отличается от собственно роялти, в отношении которого разрабатывалась статья 12;

б) статья 12 Типовой конвенции ОЭСР предусматривает нулевую ставку налогообложения в отношении промышленного, коммерческого или научного оборудования в источнике для защиты его от налогообложения в источнике. Поэтому включение промышленного, коммерческого или научного оборудования в определение роялти не означало, что в тех случаях, когда в источнике существует налогообложение роялти, его следует распространять на промышленное, коммерческое или научное оборудование;

в) когда налогообложение собственно роялти в источнике распространяется на доход от сдачи в аренду промышленного, коммерческого или научного оборудования, такой доход подлежит налогообложению на валовой основе, что может привести к чрезмерному налогообложению за счет арендодателя. Кроме того, налог в источнике может быть не полностью возмещен в стране проживания;

г) учитывая то, что налогообложение на валовой основе происходит лишь в случае отсутствия постоянного представительства, налогообложение в тех случаях, когда постоянное представительство отсутствует, может быть более сложным, чем в тех случаях, когда оно имеется;

¹ См. www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010/r-2-the-taxation-of-income-derived-from-the-leasing-of-industrial-commercial-or-scientific-equipment_9789264175181-95-en.

е) в любом случае налогообложение происходит в тех государствах, которые считают источником роялти место проживания плательщика, даже если оборудование не находится в этом государстве.

Связь с положением о налогообложении технических услуг

4. В документе, озаглавленном «Записка о новой статье Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, касающейся налогообложения сборов за технические и другие услуги»², который Бразн Арнольд подготовил для девятой сессии Комитета экспертов, он рассмотрел вопрос налогообложения сборов за технические услуги и сделал вывод о том, что возможным способом решения вопроса о доходах от оказания технических услуг было бы разрешить стране источника отнести налогообложение всех платежей резидентов страны источника (и нерезидентов с постоянным представительством или постоянной базой в стране источника) к резидентам другой страны за оказанные технические услуги. Такое рассмотрение соответствует рассмотрению роялти согласно статье 12. Страна источника будет иметь право на налогообложение платежей за технические услуги на валовой основе по ставке, согласованной на основе двусторонних переговоров договаривающихся государств. Один из представленных возможных вариантов заключался в том, чтобы внести поправку в статью 12 и рассматривать сборы за оказанные технические услуги в качестве роялти. Другой вариант, который и был выбран Комитетом, заключался в том, чтобы иметь отдельную специальную статью о сборах за оказанные технические услуги.

5. Был создан Подкомитет по налогообложению услуг, координатором которого был назначен Лислот Кана и которому было поручено выполнять следующий мандат:

«Мандат Подкомитета заключается в рассмотрении вопроса налогообложения услуг в целом. Конкретный вопрос налогообложения сборов за оказанные технические услуги будет рассмотрен на основе представления формулировки, включая различные варианты, текста статьи о технических услугах на десятой сессии в 2014 году»³.

6. С учетом работы, связанной с оказанием услуг, будет необходимо включить определение «технических услуг» в предлагаемую новую статью о сборах за оказанные технические услуги и/или представить в комментарии подробные обсуждения того, что представляют собой «технические услуги» и каким образом это связано с определением «роялти» в статье 12. Также может быть необходимо конкретно указать, какая статья имеет преимущество в том случае, если применяются обе статьи. Это будет необходимо лишь в том случае, если результаты налогообложения, например ставки налогообложения, в двух статьях являются разными.

² См. www.un.org/esa/ffd/tax/ninthsession/CRP5_Services.pdf.

³ См. www.un.org/esa/ffd/tax/subcommittee/TTS.htm.

Значение термина «промышленное, коммерческое или научное оборудование»

7. В ходе обсуждений по вопросу об обновлении Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, проведенных на сессии Комитета 2011 года, один член Комитета отметил отсутствие каких-либо подробных обсуждений значения термина «промышленное, коммерческое или научное оборудование» в комментарии к статье 12 и отметил, что, если это положение будет сохранено, потребуются более подробные руководящие указания, включая указание о том, каков будет охват этого положения и других статей Типовой конвенции Организации Объединенных Наций.

8. В ответ координатор Подкомитета по обновлению Типовой конвенции Организации Объединенных Наций о налогообложении, отметил, что подготовка такого разъяснения не предусмотрена мандатом Подкомитета, но что его следует рассмотреть в качестве важного вопроса для дальнейшего рассмотрения Комитетом.

9. Комитет может теперь пожелать рассмотреть вопрос о целесообразности начала подготовки дальнейших рекомендаций относительно значения этого термина.
