

**Комитет экспертов по международному  
сотрудничеству в вопросах налогообложения****Первое совещание**

Женева, 5–9 декабря 2005 года

**Предложение по поправкам к статье 5 Типовой  
конвенции Организации Объединенных Наций об  
избежании двойного налогообложения в отношениях  
между развитыми и развивающимися странами\*\****Резюме*

В настоящем документе анализируется статья 5 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами вместе с Комментарием к ней. В частности, затрагиваются три вопроса:

- a) Следует ли вносить поправки в статью 5 и если да, то каким образом?
- b) Следует ли вносить поправки в Комментарий к статье 5 и если да, то должны ли эти поправки быть аналогичными поправкам, внесенным недавно в Комментарий к Типовой конвенции о налогообложении доходов и капитала Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР)?
- c) Какие улучшения можно внести в позицию ОЭСР?

Предлагаемые поправки обобщаются в заключении.

\* Настоящий документ был подготовлен Гансом Пийлем («Делойт»; Лейденский университет; Международный центр по вопросам налогообложения, Лейден; Апелляционный суд по налоговым вопросам в Гааге; член редакционной коллегии «European Taxation») и Рамоной Пископо («Делойт»).

\*\* Настоящий документ был представлен с запозданием из-за задержек с утверждением назначения новых членов вновь учрежденного Комитета экспертов по международному сотрудничеству в вопросах налогообложения.



**Содержание**

	<i>Пункты</i>	<i>Стр.</i>
Введение .....	1–10	3
I. Концепция постоянного представительства или другие принципы источника .....	11–15	4
II. Поправки к тексту Типовой конвенции Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения .....	16	5
III. Поправки к Комментарию .....	17–37	6
IV. Заключение .....	38	9

## Введение

1. В последний раз поправки в нынешнюю Типовую конвенцию Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами (Организация Объединенных Наций, 2001 год, и Комментарий к ней) вносились в 2001 году. Как представляется, в этой измененной версии 2001 года были учтены поправки, внесенные в Типовую конвенцию о налогообложении доходов и капитала Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) в 2000 году. Дополнительные поправки в Типовую конвенцию о налогообложении ОЭСР (и Комментарий к ней), которая является аналогом Типовой налоговой конвенции Организации Объединенных Наций, вносились в 2003 и 2005 годах. Было сочтено необходимым проанализировать нынешнюю Типовую конвенцию Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения и предложить к ней любые поправки, которые будут признаны целесообразными. В связи с этим были изучены статья 5 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения и статья 5 Типовой конвенции о налогообложении ОЭСР и было проведено их сопоставление. Кроме того, была произведена дополнительная оценка поправок к Типовой конвенции о налогообложении ОЭСР и Комментарию к ней на предмет того, следует ли обеспечить также отражение этих поправок или их дополнительную проработку в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения и Комментарии к ней.

2. Вопрос о том, стоит ли исключить статью 14 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения (как это было сделано со статьей 14 Типовой конвенции о налогообложении ОЭСР), не ставился в качестве одной из задач перед авторами, которым было предложено рекомендовать изменения к статье 5.

3. В целом полезно отследить изменения, внесенные в Комментарий ОЭСР, и, возможно, внести соответствующие поправки в Комментарий Организации Объединенных Наций, поскольку а) внесение большей ясности всегда полезно; б) переговоры с развитыми странами облегчаются, когда исходная точка в позициях сторон, участвующих в переговорах, является аналогичной; и с) было бы целесообразно воспользоваться ресурсами ОЭСР, положив в основу возможных поправок поправки ОЭСР к ее Типовой конвенции о налогообложении и Комментарию к ней, поскольку эти поправки были тщательно продуманы и основываются на глубокой исследовательской работе.

4. В настоящем предложении будут затронуты три вопроса, в частности: а) следует ли вносить поправки в статью 5, и если да, то каким образом? б) следует ли вносить поправки в Комментарий к статье 5, и если да, то должны ли эти поправки быть аналогичными поправкам, внесенным недавно в Комментарий к Типовой конвенции о налогообложении ОЭСР? и с) Какие улучшения можно внести в позицию ОЭСР?

5. При разработке настоящего предложения в основу были положены элементы практической целесообразности и эффективности. Поправки к Типовой конвенции Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения и/или Комментарию к ней не только должны быть полезными для всех государств — членом Организации Объединенных Наций, включая разви-

вающиеся страны, но и должны также облегчать сторонам, участвующим в переговорах, продвижение к соглашению.

6. В целом большинство изменений, внесенных ОЭСР в Комментарий, привело к расширению концепции «постоянного представительства» (Pijl, 2002), например, к выводу о том, что для обеспечения постоянного представительства присутствие людей не является обязательным. Вместе с тем некоторые из поправок, внесенных в Типовую конвенцию о налогообложении ОЭСР, предполагают сужение квалификационных требований для обеспечения постоянного представительства. Это идет вразрез с предполагаемой целью Типовой конвенции об избежании двойного налогообложения Организации Объединенных Наций, в которой больший вес придается принципу «источника», что приводит к более широкому определению постоянного представительства.

7. По мнению авторов, концепция постоянного представительства сужается в тех случаях, когда в операциях, связанных с электронной торговлей, сервер в стране-источнике не находится в распоряжении предприятия при заключении сервисного контракта с поставщиком услуг Интернета. В соответствии с Комментарием ОЭСР, в таком случае постоянное представительство отсутствует. По мнению авторов, эту позицию следует признать, но в Комментарии следует предусмотреть возможность того, что в данном случае существо превалирует над формой.

8. Авторы предлагают Организации Объединенных Наций руководствоваться Комментарием ОЭСР, за исключением тех вопросов, которые упоминаются ниже.

9. Если Организация Объединенных Наций не проявит готовность взять на вооружение этот подход, то можно было бы рассмотреть вариант невключения некоторых поправок, добавленных в соответствии с последними толкованиями ОЭСР, и оставить решение вопросов толкования на усмотрение национальных судов.

10. Примеры ОЭСР, приводимые в Комментарии, иногда являются довольно устаревшими, и можно было бы привести более современные примеры. С другой стороны, чем более сходными являются типовые налоговые конвенции ОЭСР и Организации Объединенных Наций, тем меньше риск возникновения препятствий на переговорах между теми сторонами, которые руководствуются Типовой конвенцией о налогообложении ОЭСР, и теми, которые руководствуются Типовой конвенцией Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения. Поэтому авторы рекомендуют оставить примеры в нынешнем виде.

## **I. Концепция постоянного представительства или другие принципы источника**

11. Принцип источника привязывает первичное право на налогообложение к территории страны формирования/получения дохода. В соответствии с налоговой политикой ОЭСР признание более широкого принципа источника в случае развивающихся стран рассматривается в качестве «экономической помощи» менее развитым странам-импортерам капитала, а не как форма справедливого распределения базы подоходного налога (Messere and Owens, 1988).

12. Помимо классического принципа источника, а именно концепции постоянного представительства, в последнее время были предложены и другие принципы источника. Кеммерен (Kemmeren, 2001), например, предлагает новую юрисдикционную связь: принцип происхождения. По мнению этого автора, должно существовать четыре качественных принципа: а) принцип происхождения, б) принцип источника, с) принцип постоянного местонахождения и d) принцип государственной принадлежности. Кеммерен проводит различие между происхождением и источником. Он считает, что основная суть распределения налоговой юрисдикции связана не с «физическим» местом официального генерирования доходов, а с местом происхождения доходов, т.е. с тем местом, где обнаруживается интеллектуальный элемент или осуществляется значительная деятельность по созданию доходов и где формируется богатство. Это предложение носит чрезвычайный новаторский характер, и оно активно обсуждалось на последнем конгрессе Международной ассоциации по налоговому законодательству, проходившем в Буэнос-Айресе (*Cahiers de droit fiscal international*, 2005).

13. Тем не менее мы придерживаемся того мнения, что из-за трудностей, связанных с применением таких новаторских идей на практике, на данный момент от рассмотрения этих предложений следует отказаться.

14. Необходимо обратить внимание на эффект, порождаемый фактическими формулировками Комментария: если они являются категоричными, то местные суды будут игнорировать изменения. В одном из недавних примеров<sup>1</sup> Верховный суд Норвегии постановил (8 июня 2004 года), что положения пункта 6 Комментария ОЭСР с изменениями, внесенными в 2003 году, следует отклонить. В соответствии с пунктом 6 Комментария ОЭСР деятельность, осуществляемая в течение очень короткого периода времени, может в конечном итоге квалифицироваться как постоянное представительство, когда это оправдывается характером бизнеса. Хотя это можно считать благожелательной попыткой расширить сферу действия концепции постоянного представительства, следует учитывать также, что отклонение таких положений негативно сказывается на статусе всего Комментария в качестве источника толкования.

15. По мнению авторов, таких далеко идущих заявлений лучше избегать, если только они прочно не базируются на обычном прецедентном праве<sup>2</sup>.

## **II. Поправки к тексту Типовой конвенции Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения**

16. Авторы настоящего предложения считают, что текст статьи 5 Типовой налоговой конвенции Организации Объединенных Наций не следует никак изменять или пересматривать.

---

<sup>1</sup> *PGS Geophysical AS v. Sentralskattekontoret*.

<sup>2</sup> В готовящейся к выпуску публикации в “European Taxation” первый автор рассматривает негативные последствия несогласного мнения суда для статуса Комментария.

### III. Поправки к Комментарию

17. Как уже отмечалось выше, в Комментарий ОЭСР поправки вносились в 2003 и 2005 годах, а Комментарий Организации Объединенных Наций в последний раз изменялся в 2001 году. В настоящем предложении будет рассмотрен Комментарий ОЭСР и будут приведены соображения по поводу того, следует ли предусмотреть внесение в Комментарий Организации Объединенных Наций поправок, аналогичных поправкам, внесенным в Комментарий ОЭСР, или они должны отличаться. В качестве общего правила авторы рекомендуют построить Комментарий Организации Объединенных Наций на Комментарий ОЭСР, за исключением вопросов, указанных ниже.

18. Позиция, выраженная в пунктах 4.5 и 4.6 Комментария ОЭСР (маляр, перекрашивающий здание, имеет это здание в своем распоряжении; и предприятие, производящее дорожные работы, имеет в своем распоряжении участок, на котором эти работы производятся), признается странами ОЭСР, за исключением Германии, которая сформулировала свое замечание в 2005 году и не признает в данном случае место ведения работ, находящееся в распоряжении предприятия.

19. Однако, по мнению авторов, маляр, перекрашивающий здание, действительно имеет это здание в своем распоряжении, а предприятие, производящее дорожные работы, имеет в своем распоряжении участок, на котором такие работы производятся. Статья 5(1) охватывает не только место деятельности, обеспечивающее инфраструктуру (предприниматель работает в своем офисе), но и место деятельности, которое может являться объектом работы предприятия (маляр ведет работы на здании).

20. Кроме того, пример предприятия, производящего дорожные работы, позволяет уточнить взаимосвязь между статьей 5(1) и статьей 5(3), в соответствии с которой статья 5(3) представляет собой особую норму в рамках общей нормы статьи 5(1) (Pijl, 2005).

21. Организация Объединенных Наций могла бы рассмотреть возможность еще большего уточнения этой взаимосвязи.

22. Хотя пункт 6 Комментария ОЭСР расширяет сферу действия концепции постоянного представительства, необходимо тщательно избегать включения таких кардинальных мер, которые легко могут привести к отклонению поправок внутригосударственными судами. Вследствие этого авторы приходят к выводу о том, что пункт 6 не следует добавлять к Комментарию Организации Объединенных Наций. На данном этапе толкование критерия «постоянного присутствия» следует оставить на усмотрение судов. Хотя внесение дополнительных уточнений может способствовать разработке согласованной на международном уровне системы, на данный момент предпринимать попытки добиться этого в контексте временных рамок «постоянного присутствия» нецелесообразно.

23. Авторы обращают внимание на восьмое предложение пункта 19 Комментария ОЭСР, которое гласит: «Если предприятие (генеральный подрядчик), взявшее на себя реализацию всего проекта, передает части этого проекта по договору субподряда другим предприятиям (субподрядчикам), то время, затраченное субподрядчиком, работающим на строительной площадке, должно рас-

смагиваться как время, затраченное генеральным подрядчиком на строительство объекта» (выделено авторами). Эта формулировка слово в слово отражена во втором абзаце пункта 11 Комментария Организации Объединенных Наций. Термин «части» такого проекта указывает на то, что если предприятию придется передать на субподряд весь проект, то это не будет означать постоянного представительства данного предприятия в государстве субподряда.

24. Это сужает определение «постоянного представительства», и наше предложение сводится к тому, что следует использовать формулировку «все или части проектов».

25. В 2003 году в пункт 17 Комментария ОЭСР были внесены поправки. Эти поправки довольно значительно расширяют определение понятий «строительная площадка или строительный, монтажный или сборочный объект». После 2003 года как постоянное представительство могут квалифицироваться реновационные и монтажные работы, деятельность по планированию и надзору. Третье предложение этого пункта прямо гласит: «Осуществляемые на объекте планирование и надзор за возведением здания охватываются пунктом 3». Из этой формулировки следует, что поправки, расширяя определение постоянного представительства, ограничивают «планирование и надзор» исключительно возведением зданий и не охватывают полной формулировки статьи 5(3) Типовой конвенции о налогообложении ОЭСР, которая распространяется на планирование и надзор за строительными или монтажными объектами. По всей вероятности, это можно считать упущением. Авторы предлагают сформулировать третье предложение следующим образом: «Осуществляемые на объекте планирование и обзор за возведением зданий, строительными, сборочными или монтажными объектами охватываются пунктом 3». (Авторы отдают себе отчет в том, что статья 5(3)(а) Типовой налоговой конвенции Организации Объединенных Наций содержит ссылку на «надзорную деятельность». Вместе с тем они отмечают, что планирование сюда не включается.)

26. В четвертом предложении пункта 33 Комментария ОЭСР содержится ссылка на согласование всех элементов и деталей». Возникает вопрос о том, что если агентом согласовываются важнейшие (а не все элементы), то будет ли это все еще равнозначно наличию у агента постоянного представительства. Иными словами, если какая-либо мелкая деталь определяется генеральным предприятием, а не агентом, то не будет ли это означать отсутствие у агента постоянного представительства? Если придерживаться этого толкования, то это вполне может привести к злоупотреблениям. На этот счет две страны, не являющиеся членами, заняли позицию, противоположную Комментарию ОЭСР (пункт 21: позиции по Комментарию к статье 5 Типовой налоговой конвенции ОЭСР).

27. Чтобы избежать возникновения трудностей при толковании, формулировку «уполномочен согласовывать все элементы и детали контракта таким образом, чтобы это имело обязательную силу для предприятия» (пункт 33 Комментария ОЭСР) следует заменить формулировкой «уполномочен согласовывать все основные элементы и детали контракта таким образом, чтобы это имело обязательную силу для предприятия».

28. Важно, чтобы в новые поправки Организации Объединенных Наций были включены основные элементы добавлений к поправкам ОЭСР 2003 года, касающихся электронной торговли (пункты 42.1–42.10).

29. Решающее значение имеет пункт 42.6 Комментария ОЭСР, который расширяет определение «постоянного представительства» за счет уточнения, что для обеспечения постоянного представительства не требуется физическое присутствие. Эта поправка соответствует целям Типовой налоговой конвенции Организации Объединенных Наций и Комментария к ним, и было бы целесообразно включить ее в намечаемые поправки к Комментарию Организации Объединенных Наций.

30. Однако, несмотря на название этой подглавы (Электронная торговля), положения этого пункта распространяются и на другие случаи, помимо электронной торговли, как это явствует из его формулировок. Авторы предлагают отразить это в названии подглавы, которое можно было бы сформулировать следующим образом: «Электронная торговля и другие виды деятельности с автоматическим оборудованием».

31. Существует также коллизия между содержанием нынешнего пункта 10 и содержанием нынешнего пункта 42.6 Комментария ОЭСР. В свете широких ссылок, приведенных в пункте 42.6, возникает вопрос, где же конкретно проходят границы пункта 10. По мнению авторов, требуется дальнейшее уточнение. Теперь, когда пункт 42.6 является всеобъемлющим положением, авторы предлагают исключить из пункта 10 различия, проводимые на основе персонала.

32. В пункте 42.3 проводится различие между контрактом с поставщиком услуг Интернета и местом организации деятельности, имеющимся в распоряжении предприятия. Авторы считают, что это может приводить к уходу от организации постоянного представительства путем манипулирования условиями контрактов в тех случаях, когда обстоятельства будут оправдывать обеспечение постоянного представительства. Поэтому они предлагают включить предложение, смысл которого сводится к тому, что в данном случае существо превалирует над формой.

33. Статья 5(4)(f) касается ситуаций «фрагментации», то есть ситуаций, когда при создании предприятия какие-либо виды деятельности, упомянутые в пунктах 5(4)(a)–5(4)(e), дробятся таким образом, что они не подпадают под статью 5(4)(f). В контексте борьбы со злоупотреблениями в 2003 году был добавлен пункт 27.1, уточняющий, что места организации деятельности «не разделяются организационно» в тех случаях, когда каждое из этих предприятий осуществляет в Договаривающемся Государстве взаимодополняющие функции. Предприятие не может дробить целостную операционную деятельность на несколько мелких операций, с тем чтобы выдвигать доводы о том, что каждая из них связана лишь с подготовительной или вспомогательной деятельностью. Доказать, что фрагментация используется в налоговых целях, а не в каких-либо иных законных целях, трудно. Фрагментация упоминается также в третьем предложении пункта 20 статьи 5(3). Таким образом, можно сказать, что фрагментация считается опасной с точки зрения налоговых поступлений и требует тщательного рассмотрения.

34. Вместе с тем существует форма фрагментации, которая рассматривалась в рамках дел компании «Филип Моррис» в Италии и которая одобрена в пункте 41.1 обновленной версии Комментария ОЭСР 2005 года. Прямая концентрация на базе только одного отдельного предприятия без учета присутствия других компаний группы в государстве-источнике может создавать почву для зло-

употреблений в тех случаях, когда группа искусственно дробит свою деятельность между отдельными предприятиями данной группы и когда каждая компания оказывается ниже порогового уровня «постоянного представительства» по смыслу статьи 5.

35. Поэтому авторы считают необходимым включить в Комментарий добавление, смысл которого сводится к тому, что случаи очевидных злоупотреблений должны тщательно оцениваться и что существо должно превалировать над формой.

36. В настоящее время ОЭСР рассматривает вопрос о том, можно ли толковать выражение «от имени» в статье 5(5) Типовой налоговой конвенции ОЭСР и в экономическом смысле. Хотя эта попытка, направленная на изменение толкования, имеет смысл в свете усилий по борьбе с совершающимися злоупотреблениями структурами, формулировка и история развития положения об агентских отношениях не допускают такого изменения толкования.

37. Следует избегать выдвижения предложений о толкованиях подобного рода в Комментарий, чтобы не вызвать негативных последствий, связанных с отклонениями от постановлений судов. Принятие этих решений следует полностью оставить на усмотрение национальных судов, не фиксируя однозначных позиций в Комментарий Организации Объединенных Наций.

#### **IV. Заключение**

38. В итоге предлагаемые поправки обобщаются следующим образом:

**а) формулировку статьи 5 текста Типовой налоговой конвенции Организации Объединенных Наций следует оставить без изменений;**

**б) в качестве основы для разработки поправок Организации Объединенных Наций следует использовать Комментарий ОЭСР;**

**с) следует избегать радикальных формулировок и далеко идущих заявлений;**

**д) в добавление к пункту 4.5 Комментария ОЭСР следует внести дальнейшее уточнение, сводящееся к тому, что статья 5.3 текста Типовой конвенции о налогообложении ОЭСР представляет собой особую норму в рамках общей нормы статьи 5.1;**

**е) поправки и добавления, внесенные в пункт 6 нового Комментария ОЭСР, не следует отражать в поправках Организации Объединенных Наций;**

**ф) в пункт 19 (восьмое предложение) нового Комментария ОЭСР следует добавить слова «все или части проектов»;**

**г) пункт 17 (третье предложение) нового Комментария ОЭСР следует сформулировать следующим образом: «Осуществляемые на объекте планирование и надзор за возведением здания, строительным, сборочным или монтажным объектом охватываются пунктом 3»;**

**h) пункт 33 (четвертое предложение) нового Комментария ОЭСР должен гласить: «уполномочен согласовывать все основные элементы и**

детали контракта таким образом, чтобы это имело обязательную силу для предприятия»;

i) название главы об электронной торговле в Комментарий ОЭСР должно иметь следующий вид: «Электронная торговля и другие виды деятельности с автоматическим оборудованием»;

j) поправки ОЭСР к пунктам 42.1–42.10, посвященным электронной торговле, следует включить в поправки Организации Объединенных Наций;

k) в Комментарий Организации Объединенных Наций следует отразить позицию, сводящуюся к тому, что существо превалирует над формой, когда в Комментарий ОЭСР проводится различие между услугами поставщика услуг Интернета и распоряжением сервером;

l) следует уточнить и урегулировать взаимосвязь и коллизию между содержанием пункта 10 и содержанием пункта 42.6 Комментария ОЭСР;

m) в пункт 41.1 Комментария ОЭСР следует внести уточнение, сводящееся к тому, что случаи очевидных злоупотреблений должны подвергаться оценке и что существо должно превалировать над формой;

n) не следует пытаться толковать выражение «от имени» (статья 5(5) типовых налоговых конвенций как ОЭСР, так и Организации Объединенных Наций) в экономическом смысле.

## Библиография

*Cahiers de droit fiscal international* (2005). Volume 90a: Source and residence: new configuration of their principles. Buenos Aires, pp. 34 and 84–87.

Kemmeren, Eric C.C.M. (2001). *Principle of Origin in Tax Conventions: A Rethinking of Models*. Dongen, Netherlands: Pijnenburg.

Messere, K., and J. Owens (1988). The impact of different income tax systems on international flows of capital, services and technology. Paper presented at the 44<sup>th</sup> Congress of the International Institute of Public Finance, Istanbul, p. 87.

Pijl, H., (2002). The concept of permanent establishment and the proposed changes to the OECD commentary with special reference to Dutch case law. *Bulletin 2* (International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, pp. 554–562, November).

(2005). The relationship between article 5, paragraphs 1 and 3, of the OECD Model Commentary. *Intertax*, No 4 (April), p. 189.

Организация Объединенных Наций (2001 год). Типовая конвенция Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами. В продаже под № R.01.XVI.2.