


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

Вторая сессия

Женева, 30 октября — 3 ноября 2006 года

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

Содержание

	<i>Пункты</i>	<i>Стр.</i>
I. Введение	1–2	2
II. Материалы, полученные подкомитетом	3	2
III. Вопросы для возможного дальнейшего изучения	4–7	2
IV. Общие соображения подкомитета	8–10	3
V. Взаимосвязь с комментарием ОЭСР	11–15	3
VI. Конкретные соображения и предложения подкомитета	16–29	4
VII. Заключение	30	8

* Подготовлено членами подкомитета по пересмотренному определению постоянного представительства (Координатор: Стиг Соллунд) на основе документа, подготовленного Гансом Пийлем и Рамоной Пископо и представленного Комитету экспертов в декабре 2005 года. Выраженные в нем взгляды и мнения принадлежат авторам и не обязательно отражают взгляды и мнения Организации Объединенных Наций.



I. Введение

1. На первой сессии Комитета экспертов по международному сотрудничеству в вопросах налогообложения в декабре 2005 года был назначен подкомитет в составе экспертов и наблюдателей, с тем чтобы предложить поправки в комментарий к статье 5 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами с учетом поправок в комментарий Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) и с акцентом на наглядные примеры и конкретные потребности развивающихся стран (см. E/2005/45-E/C.18/2005/11, пункт 85).

2. Членами Комитета являлись: Стиг Соллунд (Координатор), Эндрю Дусон, Вольфганг Лазарс, Офир Леви, Хабиба Луати, Рон ван дер Мерве и Ганс Пийль.

II. Материалы, полученные подкомитетом

3. Подкомитет предложил заинтересованным сторонам представить свои замечания через веб-сайт Организации Объединенных Наций. Свои замечания представили следующие участники: Дейвид Дейвис, Гишлен Джозеф, Майкл Макинтайр, Раджендра Наяк, «Прайсуотерхаус-Куперс, Индия» и Ляо Тичжон. Подкомитет хотел бы выразить им признательность за их ценный вклад, который весьма содействовал дискуссиям.

III. Вопросы для возможного дальнейшего изучения

4. Содержание некоторых материалов выходило за рамки мандата подкомитета; подкомитет рекомендовал дополнительно изучить эти предложения в контексте изменения соответствующих статей. Сами члены подкомитета также внесли предложения о поправках к статье 5. Получило поддержку, в частности, предложение исключить статью 14 и внести соответствующие изменения в статью 5. Однако было высказано мнение, что предлагать такое изменение на данном этапе было бы преждевременно и что его следует дополнительно изучить, особенно в свете работы, посвященной деятельности налоговых служб, которая в настоящее время проводится в Организации экономического сотрудничества и развития.

5. Иными словами, подкомитет предлагает Комитету экспертов поручить дополнительно изучить следующие вопросы:

- a) исключение статьи 14 и включение ее в статью 5;
- b) определение понятия «предпринимательская деятельность» в статье 3;
- c) поправки к самой статье 5, особенно в контексте услуг (статья 5(3)(b)).

6. По мнению одного из членов подкомитета, формулировка второго предложения статьи 5(7) может создать проблему в плане толкования, что также можно рассматривать как тему для дальнейшего изучения.

7. Комитет, возможно, также пожелает разъяснение права государства-источника на налоговые поступления от рыболовного промысла. Одно из полученных подкомитетом предложений касалось внесения поправки в статью 6(2) Типовой конвенции (определение «недвижимого имущества») путем добавления слова «рыболовство». Подкомитет оставляет на усмотрение Комитета вопрос о том, желает ли он продолжить изучение этого предложения, учитывая также определенную договорную практику включения рыболовства в отдельную статью о прибрежных зонах.

IV. Общие соображения подкомитета

8. Подкомитет рассмотрел также форму представления поправок в комментарий. Члены подкомитета не уверены в том, что нынешнее представление комментария к Типовой конвенции Организации Объединенных Наций непременно является самым удачным. В качестве варианта предлагается, например, ограничить комментарий теми положениями Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, которые отличаются от положений Типовой конвенции ОЭСР. Такой подход имеет различные достоинства и недостатки. Однако подкомитет признал, что это предложение не входит в сферу его компетенции и решение по нему может быть принято только Комитетом полного состава. Будучи принято, оно, разумеется, будет распространяться на весь комментарий, а не только на комментарий к статье 5. Еще одной альтернативой могло бы стать составление комментария в качестве самостоятельного документа, активно используя комментарий ОЭСР в качестве основы этого документа и внося в него необходимые добавления и поправки.

9. Отчасти по этой причине подкомитет на данном этапе воздержался от предложения фактического текста для комментария к статье 5, предоставив Комитету решать вопрос о необходимой форме представления.

10. В любом случае подкомитет ограничился внесением предложений по вопросам существа, отложив решение вопроса о форме таких изменений на более позднее время.

V. Взаимосвязь с комментарием ОЭСР

11. Последние поправки в нынешнюю Типовую конвенцию Организации Объединенных Наций вносились в 2001 году. Поправки 2000 года к Типовой конвенции ОЭСР, по всей видимости, были учтены в этих поправках 2001 года. Дополнительные поправки в Типовую конвенцию ОЭСР (и комментарий к ней) вносились в 2003 и 2005 годах.

Поэтому подкомитет, изучив комментарий ОЭСР к статье 5 в свете последующих поправок ОЭСР, рекомендует использовать в качестве основы для комментария Организации Объединенных Наций комментарий ОЭСР за исключением вопросов, которые указаны ниже.

12. В целом, полезно изучить изменения, внесенные в комментарий ОЭСР, и, возможно, внести соответствующие поправки в комментарий Организации Объединенных Наций, поскольку а) внесение большей ясности всегда полезно; б) переговоры между странами проходят легче, когда исходная точка в позици-

ях сторон, участвующих в переговорах, является аналогичной; и с) было бы целесообразно воспользоваться ресурсами ОЭСР, положив в основу возможных поправок Организации Объединенных Наций поправки ОЭСР к ее Типовой конвенции и комментарий к ней.

13. В процессе выработки своих предложений подкомитет руководствовался соображениями практической целесообразности и эффективности. Поправки к комментарий Организации Объединенных Наций должны быть не только полезными для всех государств — членов Организации Объединенных Наций, но такие поправки должны также содействовать достижению согласия между сторонами, участвующими в переговорах. Подкомитет принял во внимание тот факт, что в целом большая часть поправок в комментарий ОЭСР привела к расширению концепции постоянного представительства, например к выводу о том, что в некоторых обстоятельствах для создания постоянного представительства физического присутствия не требуется.

14. Многие пункты комментария ОЭСР к статье 5 содержат ссылки на ситуации, связанные со злоупотреблениями. Хотя эти ссылки, возможно, в некотором смысле утратили свою актуальность со времени включения в комментарий ОЭСР к статье 1 более широких и далеко идущих заявлений о злоупотреблении договорами, подкомитет предлагает сохранить эти ссылки или даже расширить их в случае наличия угрозы злоупотребления, хотя бы для того, чтобы помочь участникам переговоров и налоговым органам быть в курсе этой опасности. В качестве альтернативы в комментарии к статье 5 можно было бы в более общих выражениях подчеркнуть, что общие замечания по борьбе со злоупотреблениями в комментарии к статье 1 могут применяться также в контексте статьи 5.

15. Комитет признавал необходимость соблюдения определенных рамок при внесении изменений в комментарий: если формулировка является слишком далеко идущей, местные суды могут игнорировать поправки. По мнению подкомитета, лучше избегать далеко идущих заявлений, кроме тех случаев, когда они прочно базируются на обычном прецедентном праве.

VI. Конкретные соображения и предложения подкомитета

16. Подкомитет обсудил пункты 4.5 и 4.6 комментария ОЭСР, где говорится, что маляр, перекрашивающий здание, имеет это здание в своем распоряжении, а предприятие, производящее дорожные работы, имеет в своем распоряжении участок, на котором эти работы производятся. Большинство стран, похоже, согласны с этим толкованием, и, считая целесообразным включить в комментарий ОЭСР целиком, подкомитет рекомендует включить эти пункты. Однако подкомитет признает, что одно из государств — членов ОЭСР не согласно с таким толкованием и в 2005 году сформулировало соответствующее замечание по комментарий ОЭСР. Один из членов подкомитета согласился с этим результатом (признание постоянного представительства) только при условии ссылки и соблюдения положений пункта 3(b) статьи 5 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций.

17. Подкомитет провел всестороннее обсуждение пункта 6 комментария ОЭСР следующего содержания:

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

18. По мнению подкомитета, сформулированные в пункте 6 комментария ОЭСР принципы, которые призваны расширить концепцию постоянного представительства, можно считать обоснованными и поэтому их следует сохранить. Однако большинство членов подкомитета считают также, что примеры следует использовать с большой осторожностью, поскольку общая обычная практика, особенно практика судов, заключается в том, чтобы признавать только те постоянные представительства, которые действуют в течение шести месяцев. Один из членов подкомитета не согласен с включением пункта 6 комментария ОЭСР в комментарии к Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, считая, что суды должны признавать постоянное представительство только в том случае, если оно осуществляет деятельность более шести месяцев, кроме случаев, упомянутых в пункте 3(a) и (b) статьи 5 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций.

19. Подкомитет не уверен в целесообразности добавления примера касательно второго исключения, поскольку большинство его членов считают, что этот пункт требует осторожного подхода. В тех случаях, когда предприятие в государстве гражданства является созданной с определенной целью компанией, существование которой лишено какого-либо смысла и которая не занимается

никакой деятельностью (кроме той, которая необходима для того, чтобы отвечать юридическим требованиям существования), это исключение может применяться. Однако, как и в других случаях использования в комментарии примеров, этот пример не следует приводить а contrario, кроме тех случаев, которые не полностью соответствуют данному примеру.

20. По мнению подкомитета, в пункт 18 комментария ОЭСР следует добавить последнее предложение о том, что объявленные меры по борьбе со злоупотреблениями распространяются также на статью 5(3)(b) Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, а именно: «Это в равной степени относится к случаям, предусмотренным в статье 5(3)(b)».

21. Подкомитет обращает внимание на восьмое предложение пункта 19 комментария ОЭСР следующего содержания: «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 рассматриваться как время, затраченное генеральным подрядчиком на строительный объект» (выделено авторами). Именно эта формулировка отражена во втором абзаце пункта 11 комментария Организации Объединенных Наций.

22. Применение термина «части» проекта можно расценивать как означающее, что если то или иное предприятие заключило субподряд в отношении *всех* частей проекта, то это не предусматривает существование постоянного представительства этого предприятия в принимающем государстве. Большинство членов подкомитета предлагают добавить замечание к пункту 11 комментария Организации Объединенных Наций, с тем чтобы откорректировать это толкование. Они считают, что данное правило распространяется в равной степени на все части проектов, по которым заключаются договоры субподряда. Меньшинство членов подкомитета отмечают, что ОЭСР не закончила свою работу по этому вопросу, и предлагают пока не менять формулировку пункта 11 комментария Организации Объединенных Наций.

23. В 2003 году в пункт 17 комментария ОЭСР были внесены поправки. Эти поправки расширяют определение «строительная площадка или строительный, монтажный или сборочный объект». После 2003 года как постоянное представительство могут квалифицироваться ремонтные и монтажные работы, деятельность по планированию и надзору. Третье предложение пункта 17 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 является упущением. Подкомитет предлагает следующую формулировку третьего предложения: «Осуществляемые на объекте планирование и обзор за возведением зданий, строительными, сборочными или монтажными объектами охватываются пунктом 3». Статья 5(3) Типовой конвенции Организации Объединенных Наций содержит ссылку на «надзорную деятельность». Однако «планирование» в нее не включено, поэтому толковательное разъяснение этого вопроса является не-

лишним. Таким образом, предлагается следующая формулировка соответствующего комментария Организации Объединенных Наций: «Осуществляемые на объекте планирование ~~и надзор~~ за возведением зданий, строительными, сборочными или монтажными объектами охватываются пунктом 3».

24. Некоторые члены подкомитета считают, что классификация в качестве постоянного представительства чисто плановой деятельности (что является отходом от толкования данного договора, которое отражено в комментарии ОЭСР до 2003 года) представляет собой заявление, которое, для того чтобы иметь силу, требует внесения прямых поправок в сам текст договора.

25. В четвертом предложении пункта 33 комментария ОЭСР (как и в пункте 23 комментария Организации Объединенных Наций) содержится ссылка на согласование «всех элементов и деталей». Большинство членов подкомитета предлагают включить в комментарий Организации Объединенных Наций пункт о том, что эту фразу следует толковать как означающую «существенные элементы и детали». Один из членов подкомитета выразил сомнения по поводу такой поправки и заявил, что это может вызвать новые трудности в толковании значения «существенные».

26. В отношении комментария ОЭСР один из членов подкомитета считает неподходящим название подглавы «Электронная торговля», поскольку один из ее основных принципов, т.е. отсутствие персонала в стране-источнике распространяется и на другие виды деятельности (см. последнее предложение пункта 42.6). На том же основании упомянутый член подкомитета считает также, что имеет место коллизия между пунктом 10 (который требует наличия местного персонала, хотя в ряде случаев его деятельность сводится к установке, обслуживанию и т.д.) и пунктом 42.6. Другие члены подкомитета подчеркивают упомянутый выше общий принцип, а именно что для обеспечения постоянного представительства не требуется физическое присутствие.

27. В пункте 42.3 комментария ОЭСР проводится различие между контрактом с поставщиком услуг Интернета и местом организации деятельности, имеющимся в распоряжении предприятия. Подкомитет признает, что некоторые коммерческие предприятия могут стремиться к уходу от организации постоянного представительства путем манипулирования условиями контрактов в тех случаях, когда обстоятельства будут оправдывать обеспечение постоянного представительства. Поэтому подкомитет предлагает включить в подглаву об электронной торговле предложение о том, что в данном случае существо превагирует над формой.

28. Статья 5(4)(f) касается ситуаций «фрагментации», т.е. ситуаций, когда при создании предприятия какие-либо виды деятельности, упомянутые в пунктах 5(4)(а)–5(4)(е), дробятся таким образом, что они не подпадают под статью 5(4)(f). В контексте борьбы со злоупотреблениями в 2003 году в комментарий ОЭСР был добавлен пункт 27.1, уточняющий, что места организации деятельности «не разделяются организационно» в тех случаях, когда каждое из этих предприятий осуществляет в Договариваемом Государстве взаимодополняющие функции. Предприятие не может дробить целостную операционную деятельность на несколько мелких операций, с тем чтобы выдвигать доводы о том, что каждое из них связано лишь с подготовительной или вспомогательной деятельностью. Фрагментация упоминается также в третьем предложении пункта 20 комментария ОЭСР по статье 5(3). Таким образом, можно

сказать, что фрагментация считается опасной с точки зрения налоговых поступлений и требует тщательного изучения.

29. В 2005 году в пункт 41.1 комментария ОЭСР были внесены изменения, суть которых сводится к отказу от идеи создания нескольких постоянных представительств. По мнению подкомитета, это должно исключить случаи злоупотреблений, возникающих в результате деятельности чисто искусственных структур. В таких ситуациях должно действовать правило, согласно которому существо превалирует над формой.

VII. Заключение

30. В вышеизложенном подкомитет сформулировал для Комитета ряд существенных предложений о поправках к комментариям по статье 5 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций. Ряд других вопросов, которые, по мнению подкомитета, выходят за рамки его мандата, он предлагает Комитету изучить дополнительно с учетом итогов работы Комитета и его решения.