



Комитет экспертов по международному сотрудничеству в налоговых вопросах

Седьмая сессия

Женева, 24–28 октября 2011 года

Пункт 5(а) предварительной повестки дня*

Обсуждение вопросов существа, связанных с международным сотрудничеством в налоговых вопросах: обновление Типовой конвенции Организации Объединенных Наций о налогообложении**Замечания, оговорки и позиции стран: их значение для Типовой конвенции Организации Объединенных Наций о налогообложении**

Записка Секретариата**

I. Введение

1. По мере приближения Комитета экспертов по международному сотрудничеству в налоговых вопросах к завершению своей работы над обновленным вариантом Типовой конвенции Организации Объединенных Наций о налогообложении 2011 года вопрос возможного представления странами своих замечаний, оговорок и позиций в отношении Типовой конвенции Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами приобретает существенное значение. С этим вопросом связаны два момента, которые не следует путать:

а) первый момент заключается в том, насколько полно следует описывать при активном цитировании Типовой конвенции Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) о налогообложении доходов и капитала соответствующие замечания и оговорки государств — членов ОЭСР и позиции государств, не являющихся членами ОЭСР, с тем чтобы читатели могли получить полное представление о мнениях по соответствующему вопросу;

* E/C.18/2011/1.

** Настоящая записка призвана помочь Комитету экспертов в его обсуждении и отнюдь не обязательно отражает мнения Комитета или Организации Объединенных Наций.



б) второй момент заключается в том, должны ли замечания, оговорки и позиции стран в отношении Типовой конвенции Организации Объединенных Наций являться частью самой Конвенции или излагаться в документе, дополняющем эту конвенцию. Это два совершенно разных момента, хотя любое государство может, разумеется, занимать одинаковую позицию в отношении обеих типовых конвенций.

II. Замечания, оговорки и позиции в отношении цитируемых положений Типовой конвенции Организации экономического сотрудничества и развития о налогообложении доходов и капитала

2. Первый момент (см. пункт 1(а) выше) касается конкретной практики в связи с Типовой конвенцией ОЭСР о налогообложении, согласно которой государство — член ОЭСР делает оговорки в отношении тех положений Конвенции, которые это государство не намерено соблюдать. Однако при этом понимается, что в тех случаях, когда в комментарии к статье содержится формулировка, альтернативная используемой в этой статье, и когда какое-либо государство — член ОЭСР придерживается этой формулировки, делать оговорку не обязательно.

3. Государство — член ОЭСР делает замечание, когда оно не возражает против формулировки той или иной статьи, однако его толкование отличается от того, как эта формулировка толкуется в комментарии к этой статье. Делая замечания, государства обычно указывают, чем отличается их толкование. Замечания и оговорки приводятся в конце комментария к каждой статье. Кроме того, в Типовой конвенции ОЭСР о налогообложении в конце комментариев в отдельном разделе излагаются позиции тех государств, не являющихся членами ОЭСР, которые решили изложить свой подход к тексту данного инструмента и толкованиям этого текста.

4. Формальным основанием для вынесения замечаний и оговорок могут служить ожидания поведения страны, вытекающие из рекомендаций Совета ОЭСР 1997 года¹, которая по-прежнему действует в отношении членов ОЭСР. В этой рекомендации Совет:

рекомендует правительствам стран-членов:

1. продолжать предпринимаемые усилия по заключению двусторонних договоров о налогообложении доходов и капитала с теми странами-членами и, в соответствующих случаях, странами, не являющимися членами, с которыми они еще не заключили таких договоров, и пересмотру тех существующих договоров, которые, возможно, перестали отвечать существующим потребностям;

2. при заключении новых или пересмотре существующих двусторонних договоров обеспечивать их соответствие Типовой конвенции о налогообложении согласно толкованию, изложенному в комментариях к ней;

¹ Рекомендация ОЭСР C(97)195/FINAL.

3. обязать свои налоговые органы следовать положениям комментариев к статьям Типовой конвенции о налогообложении с учетом вносимых в них время от времени изменений при применении и толковании положений двусторонних договоров о налогообложении, основанных на этих статьях.

II. Предлагает правительствам стран-членов и впредь уведомлять Комитет по бюджетно-финансовым вопросам о своих оговорках в отношении статей и замечаниях в отношении комментариев.

III. Поручает Комитету по бюджетно-финансовым вопросам продолжать проводить постоянный анализ ситуаций, когда может потребоваться внесение изменений в положения, изложенные в Типовой конвенции о налогообложении или комментариях к ней, с учетом опыта, накопленного странами-членами, и выступать с соответствующими предложениями о периодическом обновлении.

5. Поскольку в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций активно цитируются положения Типовой конвенции ОЭСР о налогообложении, возникает вопрос, следует ли для полноты картины давать либо общие, либо конкретные ссылки на эти замечания, оговорки и позиции. Комитет провел достаточно углубленное обсуждение этого вопроса на своей третьей сессии и отметил следующее (см. E/2007/45, пункты 34 и 43):

34. Две страны отметили, что при цитировании (в предлагаемом пункте 73) пункта 23 комментария ОЭСР к статье 1 (решение вопроса о базовых компаниях в рамках законодательства о контролируемых иностранных корпорациях (КИК)) следует каким-то образом учесть то обстоятельство, что эти две страны и другие страны ОЭСР имеют оговорки в отношении этого пункта. Было отмечено, что вопрос о мнении меньшинства поднимался и в контексте постоянного представительства и что в примечании 2 в документе E/C.18/2007/CRP.3 предлагается возможный подход к решению этого вопроса. Этот вопрос был рассмотрен Комитетом, и было решено, что позиции соответствующих стран следует изложить в Руководстве [по ведению переговоров по двусторонним договорам об избежании двойного налогообложения между развитыми и развивающимися странами], а не в самих комментариях.

43. Было отмечено, что подкомитет [по определению понятия «постоянное представительство»] предложил (в примечании 2) добавить в Типовую конвенцию Организации Объединенных Наций приложение, в котором излагались бы соответствующие «замечания» членов ОЭСР и «позиции» стран, не являющихся членами ОЭСР, в отношении комментариев ОЭСР, цитируемых в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций. Комитет предложил добавить во введение к Типовой конвенции Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения примечание с указанием значения этих замечаний и позиций стран. Было решено обсудить такой подход при рассмотрении вопроса о цитировании Типовой конвенции ОЭСР. Как отмечалось в пункте 31 выше, Комитет в конечном итоге принял решение изложить позиции соответствующих стран в Руководстве, а не в самих комментариях.

6. Примечание, о котором говорится в докладе Комитета о работе его третьей сессии (E/C.18/2007/CRP.3, приложение, примечание 2), гласит:

Подкомитет предлагает включить во введение к новому варианту Типовой конвенции Организации Объединенных Наций следующую формулировку: «При активном цитировании комментария к Типовой конвенции ОЭСР следует иметь в виду, что для получения полного представления о том, насколько конкретные страны — члены ОЭСР в определенных обстоятельствах согласны или не согласны с отдельными положениями комментария, эти положения следует рассматривать вместе с «замечаниями» стран — членов ОЭСР. Замечания в отношении последнего варианта Типовой конвенции ОЭСР (2005 год) для удобства включены в Добавление** к этой публикации вместе с соответствующими «позициями» в отношении комментариев ОЭСР, представленными ОЭСР некоторыми странами, не являющимися членами ОЭСР». Подкомитет отмечает, что благодаря включению во введение такого пункта отпадет необходимость добавлять аналогичный отдельный комментарий в текст комментариев по каждой конкретной статье Типовой конвенции Организации Объединенных Наций.

7. В настоящее время руководителям и администраторам из развивающихся стран стало проще, чем раньше, получить доступ к Типовой конвенции ОЭСР о налогообложении, и поэтому ценность включения всех замечаний, оговорок и позиций в отношении Типовой конвенции ОЭСР представляется весьма сомнительной с учетом путаницы, которую это может вызвать ввиду различий между типовыми конвенциями Организации Объединенных Наций и ОЭСР и сложности прочтения Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, особенно в случаях, когда положения Типовой конвенции ОЭСР цитируются не по последнему варианту этого документа и когда в замечания, оговорки и позиции уже были внесены определенные изменения. Кроме того, включение замечаний, оговорок и позиций может также рассматриваться как лишаящее Типовую конвенцию Организации Объединенных Наций статуса самостоятельного инструмента и как обуславливающее ее неоправданную зависимость от хода подготовки Типовой конвенции ОЭСР.

8. Если в самой Типовой конвенции Организации Объединенных Наций не будет положения в отношении представления позиций, то непонятно, почему нужно устанавливать особый режим для позиций в отношении Типовой конвенции ОЭСР, притом что государства не представившие замечаний в отношении этого документа ОЭСР, не будут иметь никакой возможности высказать свои замечания в отношении Конвенции Организации Объединенных Наций. С другой стороны, если возможность представить свою позицию в отношении Типовой конвенции Организации Объединенных Наций будет предусмотрена, то непонятно, зачем в этом случае отдельно указывать, как это делалось раньше, позиции в отношении тех положений Типовой конвенции ОЭСР, которые включены в Типовую конвенцию Организации Объединенных Наций путем цитирования. Это особенно справедливо для случаев, когда очевидно, что страны-члены согласны с включаемым комментарием к тексту ОЭСР, и крайне сомнительно в случаях, когда неясно, свидетельствует ли цитирование о согласии с данной формулировкой. В настоящее время Комитет пытается добиться, чтобы при любом цитировании положений комментариев к тексту ОЭСР четко указывалось согласие или несогласие Комитета с таким толкованием

(см. E/2010/45, пункт 14), так что указанный вопрос, вероятно, будет возникать лишь в отношении тех положений Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, которые не пересматривались в последнее время.

9. Одним из принципиальных доводов против включения всех конкретных замечаний, оговорок и позиций в отношении Типовой конвенции ОЭСР, который к тому же заставляет задуматься над тем, стоит ли вообще разрешать представление замечаний, оговорок и позиций в отношении Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, является то, что Типовая конвенция представляет собой рекомендацию группы экспертов (Комитета), выступающих в личном качестве, и не должна рассматриваться как отражающая официальные взгляды правительств, хотя она и отражает знание экспертами национальной практики и проблем. Даже с учетом рекомендательного характера Конвенции она никоим образом не мешает правительствам проводить переговоры и не должна рассматриваться как ограничивающая их действия по выработке соглашений, отвечающих их интересам в конкретных обстоятельствах. Типовая конвенция Организации Объединенных Наций может способствовать повышению определенности, к которой стремятся инвесторы и администраторы, но при этом не ограничивает решений суверенных государств.

10. Как отмечается в пункте 35 введения, как и все типовые конвенции, Типовая конвенция Организации Объединенных Наций не имеет исковой силы. Ее положения не являются обязательными и, кроме того, не должны истолковываться как официальные рекомендации Организации Объединенных Наций.

11. Хотя Комитет на своей третьей сессии и не согласился с этим вариантом, можно пойти по пути включения во введение к комментариям следующего общего замечания: «При цитировании Типовой конвенции ОЭСР о налогообложении доходов и капитала (в ее различных изданиях) признается, что различные государства — члены ОЭСР высказывают оговорки в отношении статей этого документа и замечания в отношении комментариев к статьям и что некоторые государства, не являющиеся членами ОЭСР, оглашают свою позицию в отношении статей и комментариев. Такие официальные заявления с изложением позиции, отличной от положений этой Типовой конвенции, приводятся в тексте периодически пересматриваемой Типовой конвенции ОЭСР о налогообложении. Комитет отмечает, что они являются полезной частью Типовой конвенции ОЭСР о налогообложении, способствуя пониманию того, как она применяется и толкуется на практике, хотя по практическим соображениям данные заявления и не воспроизводятся в тексте настоящей Типовой конвенции».

12. Если будет сочтено, что желательно включать такие замечания, оговорки и позиции стран в отношении Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, то государства, которые настаивают на том, что подобного общего положения будет недостаточно, смогут, разумеется, изложить свою позицию в отношении Типовой конвенции в конкретных случаях, когда в ней приводятся цитаты из Типовой конвенции ОЭСР о налогообложении. Это позволит включать в текст Конвенции конкретные замечания, оговорки и позиции в отношении Типовой конвенции ОЭСР о налогообложении, хотя лишь тогда, когда данное толкование используется в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, и в тех случаях, когда способ его использования не обеспечивает достаточного учета опасений государств (например, не предусматривает наличия альтернативной формулировки).

III. Замечания, оговорки и позиции в отношении Типовой конвенции Организации Объединенных Наций

13. Описанный выше подход заставляет задуматься над вторым моментом, рассматриваемым в настоящем документе: учетом возможных замечаний, оговорок и позиций стран в отношении самой Типовой конвенции Организации Объединенных Наций (см. пункт 1(b) выше). Этот вопрос также обсуждался Комитетом на его четвертой сессии в 2008 году (см. E/2008/45):

22. Был обсужден вопрос о возможной целесообразности подготовки странами официальных комментариев к Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, и идея такого подхода в целом получила поддержку, в том числе с учетом повышения транспарентности переговорных позиций. Один эксперт выразил несогласие с этой точкой зрения. В то же время возникли определенные споры в вопросе о необходимости отхода от используемых странами ОЭСР в Типовой конвенции ОЭСР терминов «замечания» и «оговорки». Было отмечено, что, возможно, лучше оперировать такими не имеющими обязательной силы категориями, как «позиции» или даже «комментарии». Было указано также, что ввиду ограниченности ресурсов Комитета необходимо, чтобы решение любой такой задачи было осуществимым.

14. В связи с вышеизложенным следует иметь в виду, что формирование хоть сколько-нибудь всеобъемлющей базы данных о позициях стран потребует от Секретариата и, возможно, Комитета значительного объема ресурсов. Даже если для регистрации позиций стран будет создан отдельный подкомитет или рабочая группа, необходимо будет проделать значительный объем работы по уведомлению всех государств-членов по надлежащим каналам о возможности включения позиций стран, направлению напоминаний государствам, не представившим ответов, и поддержанию контактов с потенциальными респондентами, в том числе в Комитете или подкомитете. Необходимо будет также следить за тем, чтобы эти ответы: не закрепляли неправильного толкования Типовой конвенции Организации Объединенных Наций; составлялись по единообразной форме; и отражали понимание процесса регистрации позиций стран. Возможно, необходимо будет найти спонсора для решения проблем с финансированием, особенно если будет предложено выпустить публикацию в печатной форме.

15. На все это потребуется определенное время, и, по мнению Секретариата, эта работа не должна тормозить завершение подготовки обновленного варианта Типовой конвенции Организации Объединенных Наций 2011 года. Ее следует проводить как отдельный проект, по крайней мере в данном случае, параллельно с информированием стран о новом варианте Типовой конвенции и предлагаемых Секретариатом инициативах по укреплению потенциала, о которых говорится в недавнем докладе Генерального секретаря об укреплении институциональных механизмов для содействия развитию международного сотрудничества в налоговых вопросах (см. E/2011/76, пункт 17). Особенно важно получить ответы с изложением позиций в отношении Типовой конвенции от как можно большего числа развивающихся стран; на практике сделать это будет нелегко.

16. Как указывалось выше, ссылки на замечания и оговорки стран имеют особое значение в свете практики ОЭСР, которое отсутствует применительно к Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, и именно поэтому лучше всего избегать путаницы, которая может возникнуть при использовании таких формулировок. Если предположить, что государствам будет предложено представлять свои позиции или комментарии, то некоторые из них, возможно, не решатся сделать это, если будут считать, что представленные ими ответы могут рассматриваться (в том числе местными законодательными или судебными органами) как обязывающие их придерживаться определенных позиций в будущем. Во введении к изложению позиций в тексте ОЭСР отмечается, что:

5. Хотя эти страны в целом согласны с текстом статей Типовой конвенции о налогообложении и толкованиями, изложенными в комментариях, у каждой из этих стран есть моменты, с которыми она не согласна. В излагаемых в настоящем разделе позициях по каждой статье Типовой конвенции о налогообложении указываются вопросы, в которых страна не согласна с текстом статьи или с толкованием, приведенным в комментарии к данной статье. Как и в случае замечаний и оговорок, представленных странами-членами, в этом разделе не содержится никаких указаний на случаи, когда та или иная страна хотела бы дополнить текст статьи положениями, не противоречащими данной статье, особенно если эти положения излагаются в качестве альтернативного варианта в комментариях, или хотела бы предложить толкование, которое не противоречит комментариям.

17. В этой связи следует отметить, что Индонезия и Китай в примечании к введению пожелали «четко разъяснить, что в ходе переговоров с другими странами они не будут считать себя связанными представленными ими позициями, которые включены в данный раздел». В Типовой конвенции Организации Объединенных Наций или в любом другом документе с изложением этих позиций можно было бы более четко оговорить, что данные позиции не являются обязательными в случаях проведения государствами переговоров или толкования их положений, в том числе в их судебных системах. Точно так же можно было бы четко указать, что позиции, заявленные государствами, не должны лишать их права высказывать несогласие с толкованиями положений Типовой конвенции, которые прямо не рассматриваются в этих позициях.

18. Чтобы взять на вооружение такой подход, необходимо будет, возможно, вести список всех представленных позиций, даже в периоды между обновлениями Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, с тем чтобы учитывать позиции государств, которые не представляли своих позиций ранее, и изменения в уже представленных позициях. Это еще одна причина, объясняющая, почему сбор таких позиций не следует слишком тесно увязывать с подготовкой нового варианта Типовой конвенции.

19. Кроме того, в статье, опубликованной в 2011 году, Брайан Арнольд отметил:

В ходе обсуждения статьи 14 было обращено внимание на серьезный недостаток процесса обновления Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, а именно на отсутствие у стран возможности высказывать оговорки в отношении статей Типовой конвенции Организации Объединенных Наций или замечания в отношении толкования этих статей в ком-

ментариях к Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, как это делается применительно к Типовой конвенции ОЭСР. Оговорки и замечания дают прекрасную возможность учесть мнение меньшинства. Как отмечалось ранее, в состав Комитета входят эксперты, выступающие в личном качестве и не являющиеся представителями стран. Поэтому было бы неправильно разрешить этим экспертам представлять оговорки или замечания, а никакого механизма для внесения оговорок или замечаний странами не существует. Отсутствие четкого механизма учета позиций меньшинства означает, что эти позиции зачастую отражаются в комментариях к Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, в силу чего им, возможно, придается больший вес, чем они заслуживают².

20. Предлагаемый подход позволил бы надлежащим образом учитывать такие позиции меньшинства на страновом уровне, избавив от необходимости включать их в комментарии. Некоторые позиции меньшинства, особенно пользующиеся широкой поддержкой развивающихся стран, по-прежнему было бы целесообразно описывать в комментариях (как это сейчас делается в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций). Это позволило бы также учитывать позиции стран в случае, когда они, возможно, не были включены членами Комитета в комментарии, поскольку о них не было известно, или по каким-либо другим причинам.

IV. Рекомендации

21. Решение изложить позиции стран в приложении к Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, возможно, обладает определенными достоинствами, поскольку позволяет повысить прозрачность и очистить текст комментариев от чересчур громоздких конструкций, а также обеспечить повышение интереса к Типовой конвенции и дать возможность использовать этот процесс для сбора мнений пользователей для включения в будущие варианты Конвенции и расширения участия в процессе обновления.

22. Такой подход, по-видимому, страдает и рядом недостатков, включая вопросы материально-технического обеспечения, связанные с запрашиванием и обработкой позиций и последующим обеспечением их обновления в условиях ограниченности ресурсов Секретариата (проект, осуществление которого, возможно, будет зависеть от поступления взносов государств или других структур); необходимость обеспечения определенной унификации оформления позиций и, вероятно, необходимость проведения обсуждения до окончательной выработки позиций; трудности, обусловленные тем, что достаточно большое число государств из 193 членов Организации Объединенных Наций могут воспользоваться возможностью представить свои позиции; и опасность того, что страны могут решить, что они необоснованно «связывают себе руки», представляя свои позиции. Комитету следует обсудить эти достоинства и недостатки, прежде чем принимать решение по этому вопросу.

² Brian J. Arnold, "Tax treaty news", *Bulletin for International Taxation*, vol. 65, No. 3 (2011).

23. Предлагается в готовящемся обновленном варианте Типовой конвенции Организации Объединенных Наций:

а) ограничиться включением в положения введения к Типовой конвенции, касающиеся использования формулировок Типовой конвенции ОЭСР, общего упоминания о замечаниях, оговорках и позициях стран в отношении Типовой конвенции ОЭСР о налогообложении;

б) обеспечить, чтобы подготовка позиций в отношении Типовой конвенции не задерживала ее выпуск, а в случае принятия решения о сборе таких позиций проводилась в качестве отдельного, но связанного процесса;

в) во избежание путаницы ссылаться на позиции, комментарии и т.д. стран, а не на замечания и оговорки, особенно с учетом того, как эти слова используются применительно к Типовой конвенции ОЭСР о налогообложении;

г) проявлять осторожность при выборе формулировок, которые странам предлагается использовать при изложении своей позиции. В Типовой конвенции ОЭСР о налогообложении обычно используется следующая форма: «[страна X] резервирует за собой право». Не касаясь вопроса об уместности использования такой формулировки в контексте Типовой конвенции ОЭСР о налогообложении, следует отметить, что для целей данного документа странам, возможно, лучше было бы использовать выражения «отмечая», «указывая» или «официально заявляя», поскольку право отходить от положений Типовой конвенции Организации Объединенных Наций является неотъемлемым правом любого государства и поэтому нет необходимости официально подтверждать его вне зависимости от того, представляет ли страна свою позицию в отношении других положений или аспектов комментариев;

е) признать, что скорость, с которой может готовиться и публиковаться полный список позиций, будет отчасти зависеть от готовности доноров выделять средства на такую деятельность.