



---

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

Женева, 15–19 октября 2012 года

Пункт 3(а) предварительной повестки дня\*

**Обсуждение вопросов существа, связанных с международным сотрудничеством в налоговых вопросах: обновление Типовой налоговой конвенции Организации Объединенных Наций (состояние согласованного обновленного варианта 2011 года, публикация и т.д.)****Типовая конвенция Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами: краткое изложение содержания статей\*\*****Записка Секретариата****Введение**

1. Краткое изложение содержания статей *Типовой конвенции Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами* (далее именуемой *Типовой конвенцией Организации Объединенных Наций*)<sup>1</sup>, содержащееся в настоящей записке, не отражает официальной позиции Организации Объединенных Наций или Комитета экспертов по международному сотрудничеству в налоговых вопросах (далее именуемого Комитетом) в том, что касается толкования и применения положений Типовой конвенции Организации Объединенных Наций. Цель, напротив, состоит в том, чтобы дать неофициальное изложение каждой статьи, очертив в общих чертах ее сферу действия с указанием основных изменений, внесенных в статью или комментарий к ней на основании последнего варианта (2011 года) Типовой конвенции Организации Объединенных Наций и

---

\* E/C.18/2012/1.

\*\* Включая основные изменения, внесенные на основании обновленного варианта 2011 года.

<sup>1</sup> Издание Организации Объединенных Наций (Нью-Йорк, 2011 год). См. также по адресу [http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN\\_Model\\_2011\\_Update.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf).



с прослеживанием различий с соответствующей статьей Типовой налоговой конвенции Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) о налогообложении доходов и капитала<sup>2</sup> (далее именуемой Типовой конвенцией ОЭСР) — другой известной типовой налоговой конвенцией.

2. Различные типовые соглашения об избежании двойного налогообложения преследуют цель урегулирования проблемы, которая проистекает из того факта, что в соответствии с международным экономическим правом как и в любом месте, куда направляются инвестиции или поставляются товары или услуги (страна-источник), так и в «стране резидентства» инвестора/поставщика с таких инвестиций или поставок могут на законных основаниях взиматься налоги. Это может перерасти в проблему, поскольку налоговое законодательство большинства государств в качестве объектов налогообложения предусматривает как источники дохода, так и резидентство, что порождает двойное обложение, которое может иметь негативные последствия, например затормозить приток трансграничных инвестиций.

3. Отечественное законодательство помогает урегулировать некоторые из этих проблем двойного налогообложения, но не в такой степени и не с такой вероятностью и эффективностью, как этого можно добиться с помощью международного соглашения. Поэтому все договоры об избежании двойного налогообложения преследуют цель не допустить двойной уплаты налогов при насаивании законодательств в отношении права на налогообложение и предусматривают, в частности, что государство резидентства должно, как правило, освобождать от уплаты налога с доходов в государстве-источнике, как это прописано в договоре, и может сохранить за собой лишь остаточное право налогообложения; следовательно, центральным в каждом налоговом соглашении является вопрос о том, какой объем налоговых прав остается за государством-источником.

4. Формулировки введения к Типовой конвенции Организации Объединенных Наций были полностью пересмотрены в свете положений ее новой версии 2011 года. На смену глубокому историческому анализу событий, связанных с разработкой типовой конвенции Организации Объединенных Наций, характерному для предыдущего варианта Конвенции<sup>3</sup> (полностью доработанного в 1999 году и опубликованного в 2001 году), пришел существенный акцент на место Конвенции и роль Комитета в контексте финансирования процесса развития.

5. Во введении к Конвенции (пункт 4), в частности, отмечается, что, как в Монтеррейском консенсусе 2002 года, достигнутом на Международной конференции по финансированию развития<sup>4</sup>, так и в Дохинской декларации о финансировании развития: итоговом документе Международной конференции по последующей деятельности в области финансирования развития для обзора хода осуществления Монтеррейского консенсуса<sup>5</sup>, признается особое значение ме-

<sup>2</sup> Париж, ОЭСР, 1 сентября 2010 года.

<sup>3</sup> Издание Организации Объединенных Наций, в продаже под № R.01.XVI.2. См. по адресу [http://www.un.org/ga/search/view\\_doc.asp?symbol=ST/ESA/PAD/SER.E/21&Lang=E](http://www.un.org/ga/search/view_doc.asp?symbol=ST/ESA/PAD/SER.E/21&Lang=E).

<sup>4</sup> Доклад Конференции Организации Объединенных Наций о финансировании развития, Монтеррей, Мексика, 18–22 марта 2002 года (издание Организации Объединенных Наций, в продаже под № R.02.II.A.7), глава I, резолюция 1, приложение.

<sup>5</sup> Резолюция 63/239 Генеральной Ассамблеи, приложение.

ждународного сотрудничества по вопросам налогообложения для стимулирования инвестиций на цели развития и максимальной мобилизации отечественных ресурсов, включая борьбу с уклонениями от уплаты налогов. Этот «баланс» между стимулированием инвестиций в качестве одного из направлений развития, с одной стороны, и обеспечением, с другой стороны, чтобы доходы от инвестиций направлялись на финансирование развития, составляет суть финансирования процесса развития и цель Типовой конвенции.

## Статья 1. Охватываемые лица

6. В статье 1 определяются лица, к которым применяется Конвенция и которыми, согласно формулировке статьи, являются резиденты одного или обоих государств — участников Конвенции («договаривающиеся государства»). Общее определение термина «лицо» содержится в разделе (1)(а) статьи 3 и означает любое физическое лицо, компанию или любую другую совокупность лиц.

7. В последние годы содержание статьи 1 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций широко обсуждается в Комитете в контексте рассмотрения вопроса о злоупотреблениях налоговыми договорами. В результате проделанной работы в 2011 году были внесены изменения в комментарий, призванные служить руководством при рассмотрении этого вопроса и аналогичные тем, которые были предметом обсуждения в связи с комментарием к Типовой конвенции ОЭСР.

8. В комментарии к статье 1 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, например, отмечается, «что Комитет признает, что для того, чтобы налоговые соглашения отвечали своей задаче, важно поддерживать баланс между необходимостью налогового администрирования, чтобы защитить свои налоговые поступления от нарушения положений налоговых соглашений, и необходимостью обеспечить правовую определенность и защитить законные чаяния налогоплательщиков»<sup>6</sup>.

9. В комментарии также подтверждается правильность комментария ОЭСР, согласно которому государства не должны предоставлять льготы, предусмотренные конвенцией об избежании двойного налогообложения, в тех случаях, когда достигнутые договоренности нарушают положения налогового соглашения<sup>7</sup>.

10. Далее в комментарии говорится следующее:

25. В соответствии с вышеизложенным руководящим принципом необходимо, следовательно, присутствие двух следующих элементов, чтобы определенные операции или договоренности были признаны нарушающими положения налогового соглашения:

- основной целью этих операций или договоренностей было добиться установления более благоприятного налогового режима; и
- признание того, что предоставление более благоприятного режима противоречило бы целям и задачам соответствующих положений.

<sup>6</sup> Комментарий к статье 1, пункт 9.

<sup>7</sup> Пункт 22.

26. Оба эти элемента часто эксплицитно или имплицитно присутствуют в общих правилах и доктринах борьбы с уклонением от уплаты налогов, разработанных в различных странах.

27. Для сведения к минимуму неопределенности, которая может возникнуть в результате применения такого подхода, важно, чтобы данный руководящий принцип применялся на основе объективно установленных фактов, а не исключительно в свете предполагаемого намерения сторон. Поэтому определение того, было ли основной целью участия в операции или договоренности получение налоговых льгот, должно базироваться на объективном установлении на основе выяснения всех соответствующих фактов и обстоятельств того, участвовал бы обычный налогоплательщик в той же операции или договоренности при отсутствии таких налоговых льгот.

## **Статья 2. Охватываемые налоги**

11. В статье 2 речь идет о налогах, охватываемых в договоре, и по своему содержанию она аналогична соответствующей статье Типовой конвенции ОЭСР. В разделе (1) статьи 2 в общих выражениях говорится о налогах, которые должны быть охвачены в договоре, т.е. о «налогах на доходы и капитал», которые более подробно определяются в пункте 2. Согласно разделу (1) статьи 2, действие договора распространяется на охватываемые налоги, независимо от того, каким официальным органом<sup>8</sup> они взимаются, и от порядка обложения ими. В комментарии к статье 2(2) четко проводится мысль о том, что данное определение не распространяется на социальные выплаты. Статья 2(3) в свою очередь содержит конкретный, но не исчерпывающий перечень налогов, которые однозначно охватываются договором.

12. Статья 2(4) задает договорную динамику утверждением о том, что данная статья также в значительной степени распространяется на аналогичные налоги, взимаемые одним из договаривающихся государств после даты подписания договора. В статье также сформулировано требование к компетентным органам партнеров по договорам уведомлять друг друга о существенных изменениях в своем налоговом законодательстве.

## **Статья 3. Общие определения**

13. В статье 3(1) содержится несколько общих определений, необходимых для понимания и применения положений Конвенции. В статье 3(2) говорится, что не определенный в Конвенции термин имеет значение, придаваемое ему на основании закона данного государства, т.е. государства, предоставляющего по договору налоговые льготы, на которые распространяется действие Конвенции, если контекст не требует иного — например, если термин имеет исключительно международное значение, не имеющее аналогов в отечественном законодательстве.

---

<sup>8</sup> Самим государством, его административно-территориальными образованиями или местными органами власти.

14. Статья 3(2) отражает реалии, говорящие о том, что не все дефиниционные проблемы могут быть должным образом урегулированы за долгий срок действия договора без обращения к потенциально более обтекаемым и адаптивным формулировкам законодательства участников данного договора и о том, что заключение договора, в котором содержались бы определения всех терминов, может быть сопряжено со значительными трудностями и сложностями.

#### **Статья 4. Резидент**

15. В статье 4(1) дается определение «резидента одного из договаривающихся государств», согласно которому под этим термином понимается любое лицо, которое на основании законодательства данного государства подлежит налогообложению в этом государстве в силу таких критериев, как domicilio, постоянное местопребывание, место регистрации, место фактического управления или любого другого аналогичного критерия. Целью включения этого положения является рассмотрение различных форм связи с государством, которые образуют основу для определения налогового резидентства с учетом положений отечественного законодательства, поэтому право на налогообложение не ограничивается одними лицами, находящимися в стране в силу «доминиции». Статья предусматривает дополнительные правила урегулирования случаев двойного резидентства лиц, о которых говорится в пункте 2, и компаний и других аналогичных объединений, охваченных в пункте 3.

16. Может иметь место двойное резидентство, когда два государства применяют разные критерии (в рамках положений пункта 1) или по-разному толкуют один из критериев при определении резидентства налогоплательщика. Для урегулирования проблемы двойного резидентства частных лиц в пункте 2 в порядке убывания перечисляются несколько важных критериев (постоянное место жительства, центр жизненно важных интересов, место обычного проживания и, наконец, гражданство). Предусмотренная в статье 25 «процедура взаимного согласия» распространяется на случаи, когда для урегулирования проблемы двойного резидентства одного фактора гражданства недостаточно.

17. В ситуации, когда речь идет о двойном резидентстве не физического лица (а например, компании), данное лицо считается резидентом государства, где у него есть место фактического управления.

18. Определение термина «место фактического управления» в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций отсутствует, хотя в комментарии упоминаются обстоятельства, которые могут быть приняты во внимание в этой связи. Например, случаи, когда компания действительно управляется и контролируется.

#### **Статья 5. Постоянное представительство**

19. В статье 5 термин «постоянное представительство» определяется как «постоянное расположение конторы, через которую осуществляется полная или частичная деятельность предприятия». Концепция «постоянного представительства» используется в налоговых соглашениях главным образом в целях определения права государства на налогообложение прибыли предприятий партнеров по договору. Статья в целом требует определенного уровня активности

в государстве-источнике для установления факта постоянного представительства: это позволяет потенциальным инвесторам «оценить обстановку», прежде чем приступить к крупномасштабным инвестициям, что считается одним из средств создания благоприятного инвестиционного климата.

20. Если государство-источник облагает налогом прибыль с инвестиций, то в этом случае государство иностранного инвестора, чтобы выполнить требование договора об избежании двойного налогообложения, должно зачесть уплаченный в государстве-источнике налог или вообще освободить от уплаты налога.

21. Прибыль предприятий обычно облагается налогом в государстве-источнике как относимая за счет постоянного представительства (исключением из этого принципа является сформулированное в статье 7 правило «ограниченной силы привлекательности», которое обсуждается ниже. Типовая конвенция Организации Объединенных Наций по сравнению с Типовой конвенцией ОЭСР требует во многих отношениях более низкой степени экономической активности, для того чтобы сформировать постоянное представительство в стране, а существование между этими двумя типовыми конвенциями пороговых различий, о которых говорится ниже, означает, что Типовая конвенция Организации Объединенных Наций предоставляет государству-источнику более широкие права в части налогообложения, чем Типовая конвенция ОЭСР.

22. Обновленная версия Типовой конвенции Организации Объединенных Наций не устраняет это главное различие между двумя типовыми конвенциями. Предусматривающая поддержку прямых иностранных инвестиций в качестве одного из направлений развития, Типовая конвенция Организации Объединенных Наций строится на том, что для того, чтобы инвестиции были действительно продуктивными, многие государства должны придерживаться подхода, в максимальной степени способствующего тому, чтобы заключаемые налоговые соглашения (и налогообложение в целом) были ориентированы на решение задач развития и чтобы они по-прежнему предусматривали сохранение за государством-источником более широкого объема прав по договору.

23. В этой связи в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций получили отражение некоторые из последних комментариев к Типовой конвенции ОЭСР, которые были сочтены адекватными для толкования и применения Типовой конвенции Организации Объединенных Наций. Это объясняется тем, что Типовая конвенция Организации Объединенных Наций 2001 года по сути была окончательно доработана в 1999 году, а последние комментарии к Типовой конвенции ОЭСР были включены в версию Типовой конвенции ОЭСР 1997 года. За прошедшее время в Типовую конвенцию Организации Объединенных Наций вносились разные изменения, для того чтобы она в большей степени отвечала своей цели оказания развивающимся странам помощи в разработке, заключении и применении налоговых соглашений. Эти изменения также позволяют лучше разобраться в положениях Конвенции другим субъектам налоговых систем, включая налогоплательщиков и налоговых консультантов.

24. Возможно, самым примечательным является то, что до сих пор прослеживается четкое различие в режимах налогообложения услуг по двум типовым конвенциям. Типовая конвенция Организации Объединенных Наций по-прежнему включает положение о «постоянном представительстве по оказанию

услуг», фигурирующее в статье 5(3)(b), в то время как в соответствующей статье Типовой конвенции ОЭСР такого правила не содержится<sup>9</sup>. В соответствии с положениями Типовой конвенции под «постоянным представительством» понимается предприятие-нерезидент, которое оказывает услуги в государстве-источнике в течение свыше 183 дней в любой 12-месячный период в рамках одного и того же или смежного проекта.

25. Крупный проект по тщательному изучению практики налогообложения услуг в настоящее время рассматривается в Комитете, и в рамках этого анализа будут обязательно более углубленно проработаны вопросы его обоснования или в противном случае установлены режимы обложения конкретных видов услуг.

26. Что касается других специфических различий между положениями статьи 5 в обеих типовых конвенциях, то в версии 2011 года сохранены следующие отличия от Типовой конвенции ОЭСР:

- 6-месячный (а не 12-месячный) срок для отнесения зданий и конструкций к объектам «постоянного представительства» (статья 5(3)(a));
- поставки могут подпадать под определение «постоянного представительства» как таковые (поскольку они не перечислены в исключениях в пункте 4 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций в отличие от Типовой конвенции ОЭСР);
- ситуация с агентом с зависимым статусом (когда факт постоянного представительства, как представляется, существует) может иметь место, если агент поддерживает запасы и осуществляет регулярные поставки, даже без заключения контрактов генеральным подрядчиком (статья 5(5)(b));
- специальное, не зависимое от предыдущих положение предусматривает предоставление статуса «постоянного представительства страховому предприятию (статья 5(6)), если это предприятие инкассирует страховые премии на территории одного из государства и страхует возникающие в этом государстве риски.

27. Комментарий к статье 5 претерпел существенные изменения, например в нем затрагиваются вопросы дачи договаривающимися сторонами согласия на исключение статьи 14 (Услуги независимых подрядчиков), и базируется главным образом на статьях 5 и 7 — вопрос, который рассматривается ниже. Однако незначительные изменения были внесены и в саму статью 5. В статье 5(3)(b) теперь говорится о 183-дневном периоде, а не о «шести месяцах», что устраняет все разногласия по поводу того, может ли часть месяца считаться полным месяцем, а испытательный срок после выполнения этого требования будет «начинаться или заканчиваться в соответствующем финансовом году».

<sup>9</sup> Хотя в комментарии ОЭСР к статье 5 пункта 42.23 предлагается альтернативная формулировка для государств, выступающих в поддержку конкретного положения об услугах.

## Статья 6. Доход от недвижимого имущества

28. В статье говорится, что доход, получаемый резидентом одного из государств от недвижимого имущества, находящегося на территории другого государства, может облагаться налогом в государстве, на территории которого находится недвижимое имущество. В основе этого правила лежит весьма тесная экономическая связь между источником дохода и государством, на территории которого находится имущество. Статья 6 идентична статье 6 Типовой конвенции ОЭСР, за исключением одного концептуального изменения в Типовой конвенции ОЭСР, откуда была исключена статья 14.

29. В соответствии со статьей 6(2) «недвижимое имущество» имеет значение, придаваемое ему на основании закона государства, на территории которого это имущество находится. Однако в любом случае этот термин распространяется на конкретные виды имущества и права, перечисленные в пункте 2 (включая, например, доход от занятия сельским хозяйством или лесоводством). С другой стороны, статья 6(2) дает однозначно понять, что морские, речные и воздушные суда недвижимым имуществом не считаются.

30. В комментарии к этой статье подчеркивается, что целью должно быть налогообложение прибыли (а не валового дохода). Поэтому должны учитываться издержки, понесенные при извлечении дохода<sup>10</sup>.

## Статья 7. Прибыль предприятия

31. По установлении факта существования постоянного представительства возникает необходимость присвоить ему правильный объем прибыли, чтобы установить объем прибыли, на который сохраняет права налогообложения государство источника. Этот вопрос рассматривается в статье 7 «Прибыль предприятия».

32. Статья 7 применима к «прибыли предприятия» в целом, но на деле охватывает лишь ту прибыль предприятия, которая не регулируется в какой-либо из прочих конкретных статей Конвенции, поскольку последним отведена преимуществовая сила в пункте 6.

33. Статья предусматривает, что прибыль предприятия подлежит налогообложению лишь в государстве его domicilio, если только оно не занимается предпринимательской деятельностью в другом договариваемом государстве (государстве источника) через находящееся в нем постоянное представительство. При установлении существования постоянного представительства по смыслу статьи 5 государство источника может облагать налогом прибыль, имеющую отношение к постоянному представительству — согласно общему пониманию, при расчете такой подлежащей налогообложению прибыли предприятия следует учитывать расходы<sup>11</sup>.

34. В статье 7 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций содержится также правило «ограниченной силы притяжения», распространяющее

<sup>10</sup> Пункт 2 не исключает, однако, возможности взимания налога с валового дохода; в этом случае, однако, ставка налога должна определяться с учетом понесенных издержек и быть ниже.

<sup>11</sup> Пункт 3 комментария.



права налогообложения государства источника на прибыль от некоторых аналогичных сделок, производимых предприятием в том же государстве, но не через постоянное представительство. В статье 7 Типовой конвенции ОЭСР приняты более ограниченные рамки налогообложения государства источника и допускается налогообложение там только той прибыли, которая имеет отношение к постоянному представительству.

35. Однако это различие не стоит переоценивать, поскольку многие государства, использующие Типовую конвенцию Организации Объединенных Наций, не включают правило «ограниченной силы притяжения»; обычно это объясняется тем, что они не имеют такой нормы в национальном праве и поэтому не нуждаются в сохранении его действия по договору.

36. Что касается соотношения прибыли с постоянным представительством, то в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций 2011 года не нашел отражения подход, принятый в докладе ОЭСР за 2008 год касательно закрепления прибыли за постоянными представительствами («утвержденный подход ОЭСР»), теперь отраженный в редакции Типовой конвенции ОЭСР 2010 года). По мнению Комитета, этот доклад, в частности, прямо противоречит пункту 3 статьи Организации Объединенных Наций, где в целом отвергаются вычеты сумм, выплаченных постоянным представительством главной конторе (помимо возмещения фактических расходов)<sup>12</sup>.

37. Типовая конвенция Организации Объединенных Наций не включает специального положения о технических, управленческих и консультативных услугах и рассматривает поступления от оказания таких услуг подпадающими под статью 7 (или статью 14 в случае услуг независимых подрядчиков). Вопрос о налогообложении таких услуг рассматривается в рамках текущей работы по оказанию услуг.

## **Статья 8. Морские перевозки, внутренний водный транспорт и воздушный транспорт**

38. У этой статьи два альтернативных варианта. В статье 8 (вариант А), текст которой аналогичен статье 8 Типовой конвенции ОЭСР, исключительные права налогообложения прибыли от морских перевозок, внутреннего водного транспорта и воздушного транспорта предоставляются государству, в котором находится «фактический руководящий орган» предприятия. Когда фактический руководящий орган находится на борту морского или речного судна, то, согласно статье, считается, что он находится в договариваемом государстве, где расположен порт приписки этого морского и речного судна. При отсутствии такого порта приписки определяющим становится фактор резиденции оператора этого морского или речного судна.

39. В статье 8 (вариант В) предусмотрена иная норма в пункте 2 (которой нет в Типовой конвенции ОЭСР) касательно прибыли от международных морских перевозок. Согласно этому положению, такая прибыль в чистом исчислении может облагаться налогом и в другом государстве, если деятельность в этом государстве является «более чем случайной». Это было сочтено потенциально полезным для развивающихся стран, где нет собственной отрасли морских пе-

<sup>12</sup> Пункт 1 комментария.

ревозок, но осуществляется регулярный планируемый грузопоток иностранными предприятиями. Для таких случаев в пункте 2 предусмотрены специальные правила такого налогообложения, которые определяются в ходе двусторонних переговоров между государствами так, чтобы подобная деятельность не подрывалась, но допускалось соответствующее налогообложение государством источника<sup>13</sup>.

## Статья 9. Ассоциированные предприятия

40. Статья 9 основана на применении принципа независимости сторон к сделкам между сторонами, между которыми существует взаимосвязь, как и в соответствующей статье ОЭСР. В зависимости от условий, оговоренных в статье, налоговые власти договаривающегося государства могут для целей налогообложения корректировать сообщенные суммы прибыли от сделки между взаимосвязанными предприятиями (например, сделки внутри группы), если сделка совершена не на условиях, аналогичных предусмотренным между независимыми предприятиями<sup>14</sup>. Это именуется «первичной корректировкой», например предусматривающей увеличение прибыли А в сделке между А и В. В этом случае другое договаривающееся государство должно сделать соответствующую корректировку взимаемого налога («коррелятивная корректировка», т.е. предусматривающая снижение прибыли В в той же сделке), при условии если такое государство считает корректировку обоснованной.

41. В статье 9(3) Типовой конвенции Организации Объединенных Наций предусмотрено, что предписанное в пункте 2 обязательство производить коррелятивную корректировку не применяется в ряде чрезвычайных ситуаций, связанных с подлогом, грубой небрежностью или умышленным неисполнением обязательств.

42. Пункт 3 комментария был исправлен в 2011 году, дабы прояснить, что содержащееся в этом пункте обсуждение Руководящих принципов ОЭСР в области трансфертного ценообразования отражает мнения Специальной группы экспертов по налоговым договорам между развитыми и развивающимися странами, которая была предшественником настоящего Комитета, и эти мнения еще не получили полного рассмотрения в Комитете. В контексте статьи 9 следует отметить, что Комитет сейчас ведет подготовку практического руководства по трансфертному ценообразованию для развивающихся стран.

## Статья 10. Дивиденды

43. Данная статья посвящена налогообложению дивидендов, полученных резидентом одного договаривающегося государства от источников, находящихся в другом договаривающемся государстве. В пункте 1 предусмотрено, что дивиденды могут облагаться налогом в государстве резиденции, а в пункте 2 установлено, что дивиденды могут подлежать налогообложению и в государстве источника, т.е. в государстве, где находится компания, выплачивающая дивиденды.

<sup>13</sup> Пункты 13 и 14 комментария.

<sup>14</sup> Т.е., в сущности, на обычных коммерческих условиях открытого рынка.

44. Однако налогообложение дивидендов в государстве источника ограничивается оговоренным процентом от валовой суммы дивидендов, если собственник-бенефициар акций является резидентом другого договаривающегося государства. Согласно Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, параметры налогообложения в стране источника определяются в ходе двусторонних переговоров (в Типовой конвенции ОЭСР налоговые права страны источника ограничиваются потолком в 15 процентов в случае портфельных инвестиций и в 5 процентов в случае прямых капиталовложений).

45. Пороговое значение прямых инвестиций установлено на уровне 10 процентов капитала в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций по сравнению с 25 процентами по Типовой конвенции ОЭСР, поскольку, когда вопрос рассматривался в первом (1980 года) варианте Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, иностранные капиталовложения во многих развивающихся странах были ограничены 50 процентами и 10 процентов от общего капитала, таким образом, представлялись существенной долей в допустимом иностранном капитале<sup>15</sup>.

46. Причина, по которой в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций не предлагается конкретных ставок налогообложения для дивидендов, процентов (статья 11) и роялти (статья 12), заключается в том, что в ней признается необходимость достижения равновесия между установлением, с одной стороны, очень высокой ставки налогообложения таких потоков со стороны государства источника, которое на практике, вероятно, будет сдерживать экономическую активность, и введением более низкой ставки, которая будет стимулировать экономическую активность, но не будет обеспечивать справедливого налогообложения прибыли от такой деятельности, которые затем могут использоваться в целях развития.

47. Термин «дивиденды» определяется в статье 10(3) в качестве дохода от акций и аналогичных прав, а также дохода «от других корпоративных прав, подлежащего по закону государства, резидентом которого является осуществляющая распределение компания, такому же режиму налогообложения, что и доход от акций». Бенефиты договора присуждаются «собственнику-бенефициару» дивиденда — этот термин конкретно не определяется в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций. Вместе с тем в комментарии разъясняется, что термин бенефициарной собственности «не используется в узком техническом смысле». В комментарии к статьям 10, 11 и 12 включен новый текст, посвященный концепции бенефициарной собственности, дабы сформулировать более конкретные ориентиры в этой области, опираясь на текст комментария к Типовой конвенции ОЭСР.

48. За исключением вышеуказанных различий, статья 10 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, в сущности, повторяет текст статьи 10 Типовой конвенции ОЭСР.

<sup>15</sup> Комментарий к статье 10 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций 2011 года, п. 6.

## Статья 11. проценты

49. Статья 11 посвящена налогообложению процентов, возникающих в одном из договаривающихся государств и выплачиваемых резиденту другого договаривающегося государства. В пункте 1 предусмотрено, что проценты могут облагаться налогом в государстве резиденции, а в пункте 2 установлено, что проценты могут подлежать налогообложению и в государстве, где они «возникают» (т.е. в государстве, где находится их источник). Налогообложение процентов в государстве источника ограничивается оговоренной долей от валовой суммы процентов, если собственник-бенефициар является резидентом другого договаривающегося государства. Как и в случае с дивидендами, согласно Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, параметры налогообложения в стране источника определяются в ходе двусторонних переговоров, тогда как в Типовой конвенции ОЭСР установлена максимальная ставка налогообложения в стране источника — 10 процентов.

50. Комментарий к статье 11 был обновлен в 2011 году, чтобы конкретно рассмотреть вопрос об исламских финансовых инструментах. В сущности, в комментарии признано, что, хотя в таких формах финансирования нет процентного компонента, в них есть компонент, который подпадает под тот же режим для целей данной статьи. Другими словами, государство источника, откуда выплачивается этот компонент кому-либо в другом государстве, может вводить налог на выплачиваемые суммы, но лишь в пределах максимальной ставки, согласованной в договоре.

## Статья 12. Роялти

51. Статья 12 посвящена налогообложению роялти, возникающих в одном из договаривающихся государств и выплачиваемых резиденту другого договаривающегося государства. В пункте 1 предусмотрено, что роялти могут облагаться налогом в государстве резиденции, а в пункте 2 установлено, что роялти могут подлежать налогообложению и в государстве, где они «возникают». Как и в случае с дивидендами и процентами, это налогообложение в государстве источника допускается лишь в пределах оговоренной процентной доли от валовой суммы, если собственник-бенефициар является резидентом другого договаривающегося государства. процентная доля остается предметом переговоров — по тем же причинам, что и для дивидендов или процентов.

52. В этом состоит отличие от статьи 12 Типовой конвенции ОЭСР, которая предусматривает исключительное налогообложение роялти в государстве резиденции, если только прибыль не относится к постоянному представительству как прибыль предприятия по статье 7 (в этом случае применяется означенная статья). Таким образом, Типовая конвенция Организации Объединенных Наций последовательно отличается от Типовой конвенции ОЭСР, предусматривая налогообложение потоков роялти в любом государстве источника исходя из того, что это обеспечивает справедливое налогообложение выгод экономической деятельности в стране, но с учетом того обстоятельства, что возможен некоторый негативный эффект в плане воздействия таких налогов на уровень передачи технологий в эту страну. Прочие факторы, как то размер рынка и уровень защиты интеллектуальной собственности, будут, возможно, оказывать более значительное воздействие на такие потоки, но ставка, допустимая по договору

(в любом случае это лишь потолок: государство вправе устанавливать более низкую ставку в национальных законах), остается предметом политического решения на государственном уровне, а затем — вопросом для переговоров. В сущности, многие члены ОЭСР сами отходят от положений статьи ОЭСР и включают в свои договоры положения, сохраняющие за государством источника ограниченные права на налогообложение роялти.

53. Типовая конвенция Организации Объединенных Наций и Типовая конвенция ОЭСР различаются также и в том, как они определяют роялти; например, Типовая конвенция Организации Объединенных Наций рассматривает аренду оборудования в качестве роялти, тогда как в Типовой конвенции ОЭСР это положение опущено из определения.

### **Статья 13. Прирост капитала**

54. Статья 13 применима к налогообложению прироста капитала в результате *отчуждения* капитала (например, при продаже). Это отличается от налогообложения *владения* капиталом, которое рассматривается в статье 22.

55. В пункте 1, 2, 4 и 5 рассматриваются ситуации, в которых прирост капитала может облагаться налогом государством, в котором находится отчуждаемое имущество (налогообложение в государстве источника). Один из примеров приводится в статье 13(1), где определяется, что прирост, полученный путем отчуждения недвижимого имущества, может облагаться налогом в государстве, где находится такое имущество. В статье 13(6) определяется далее, что любой другой прирост от отчуждения имущества (т.е. в ситуациях, не рассмотренных в пункте 1-5) подлежит налогообложению только в том государстве, резидентом которого является лицо, отчуждающее имущество.

56. Типовая конвенция Организации Объединенных Наций расходится с соответствующей статьей Типовой конвенции ОЭСР в результате включения положения, которое сохраняет налогообложение прироста от отчуждения существующих акций в компаниях-резидентах в государстве источника (статья 13(5)). Положение предусматривает, что определение «существенного владения акциями» согласовывается в ходе двусторонних переговоров.

57. В результате работы, проделанной Комитетом в последние годы по проблеме «ненадлежащего использования договоров» (как отмечено выше касательно статьи 1), пункт 5 статьи 13 был исправлен и гласит (основные изменения выделены):

Прирост, полученный резидентом Договаривающегося государства от отчуждения иных акций, кроме упомянутых в пункте 4, компании, являющейся резидентом другого Договаривающегося государства, может облагаться налогом в этом другом государстве, если отчуждающее лицо в любой момент времени в течение 12-месячного периода, предшествовавшего такому отчуждению, прямо или косвенно владело по меньшей мере \_\_\_\_\_ процентами (процент определяется в ходе двусторонних переговоров) капитала этой компании.

58. Изменение, внесенное в предыдущую редакцию этого пункта, призваны прояснить, что многократные продажи в течение 12-месячного периода могут быть агрегированы, чтобы определить, достигает ли соответствующий актив

порогового значения, согласованного в двустороннем соглашении. Это изменение устраняет возможный довод о том, что серия актов продажи, которые по отдельности не достигают пороговой процентной доли, не будет подпадать под положение в первоначальной формулировке, даже если в совокупности они превосходят пороговую величину.

## Статья 14. Услуги независимых подрядчиков

59. Статья 14 касается налогообложения дохода, полученного за оказание услуг независимых подрядчиков (т.е. оказание профессиональных услуг или осуществление других видов деятельности независимого характера в отличие от трудоустройства, которое рассматривается в качестве «услуг лиц наемного труда»). Согласно статье 14(1), такой доход, как правило, подлежит налогообложению в государстве, резидентом которого является подрядчик. Статья 14(1) допускает также налогообложение в государстве источника применительно к доходу от услуг независимых подрядчиков при *любом* из следующих условий:

- а) «если ему регулярно предоставляется постоянная база» в этом государстве; или
- б) если сроки его пребывания там в соответствующем финансовом году составляют 183 дня или более.

60. Налогообложение в государстве источника ограничено доходом, относящимся к постоянной базе (по пункту (а)), или доходом, вытекающим из деятельности, проведенной в другом государстве (по пункту (б)).

61. Термин «постоянная база» в Конвенции не определяется, но в комментарии приведены примеры того, что он охватывает, и признается, что статья 14 основана на тех же принципах, что и статья 7, которая может служить ориентиром<sup>16</sup>. Срок, предписанный в пункте (б), увязан с днями *пребывания* в государстве источника, а не с днями *найма*. В статье 14(2) перечислены далее конкретные виды деятельности, подпадающими под термин «профессиональные услуги», но, как указано в комментарии, перечень содержит лишь примеры и не является исчерпывающим. В ситуациях когда применимыми можно считать как статью 7, так и статью 14, статья 7(6) отдает преимущественную силу статье 14.

62. Комитет ОЭСР по бюджетно-финансовым вопросам постановил в 2000 году опустить статью 14 Типовой конвенции ОЭСР, что было сделано прежде всего потому, что он не видел каких-либо умышленных различий между концепцией «постоянного представительства» (см. статьи 5 и 7) и концепцией «постоянной базы». В редакции Типовой конвенции Организации Объединенных Наций 2011 года комментарий к статье 5 был изменен, чтобы сориентировать государства, рассматривающие возможность изъятия статьи 14 из своих договоров.

---

<sup>16</sup> Пункт 10.

## **Статья 15. Услуги лиц наемного труда**

63. Согласно статье 15(1), доход, получаемый резидентом одного государства от работы по найму (услуг по линии наемного труда), осуществляемой в другом государстве, подлежит налогообложению в этом другом государстве (страна источника, где осуществляется работа по найму). Однако в статье 15(2) определяется, что доход от работы по найму освобождается от налогообложения в государстве источника, если работа по найму а) выполняется там в течение относительно короткого периода времени (не более 183 дней), *а также* б) не оплачивается работодателем, являющимся резидентом государства источника (или постоянным представительством в нем).

64. Если вознаграждение выплачивается работодателем, являющимся резидентом государства источника (или постоянным представительством в этом государстве), то государство источника может облагать доход налогом, несмотря на то обстоятельство, что работник пребывает там лишь в течение весьма короткого периода времени. Низкое пороговое значение, предписанное в этой ситуации, обусловлено принципом ослабления базы налогообложения, ибо вознаграждение работника, как правило, вычитается работодателем в стране источника.

65. Статья воспроизводит статью 15 Типовой конвенции ОЭСР, за исключением того, что статья в Типовой конвенции ОЭСР называется «Доход от работы по найму» и более не отсылает к «постоянной базе» — оба эти отличия связаны с изъятием статьи 14 из текста этой Типовой конвенции.

## **Статья 16. Директорское вознаграждение и вознаграждение высших должностных лиц**

66. В этой статье предусматривается, что отчисления, выплачиваемые директорам, не являющимся резидентами (пункт 1), и вознаграждение, выплачиваемое высшим руководящим лицам (пункт 2), могут облагаться налогом в государстве, резидентом которого является компания. Статья 16(1) воспроизводит статью 16(1) Типовой конвенции ОЭСР, тогда как статья 16(2), распространяющая налоговые права на вознаграждение не являющихся резидентами высших руководящих лиц, представляет собой положение, применимое только в контексте Организации Объединенных Наций.

## **Статья 17. Артисты и спортсмены**

67. Статья 17(1) дает государству источника право облагать налогом доход представителей исполнительского искусства и спортсменов, полученный в результате деятельности, «осуществляемой» в этом государстве. Статья 17(2), распространяющая налоговые права страны источника на ситуации, в которых доход от такой деятельности перечисляется другому лицу, как то агенту компании, устраняет обеспокоенность на предмет уклонения от уплаты налогов. Статья, в сущности, воспроизводит статью 17 Типовой конвенции ОЭСР.

## Статья 18. Пенсии и выплаты по социальному страхованию

68. Статья предусматривает два альтернативных варианта налогообложения пенсий и других выплат по социальному страхованию за трудовую деятельность в прошлом. В обоих вариантах право облагать налогом *государственные* пенсии (выплаты по социальному страхованию) предоставляется исключительно государству, производящему выплаты (государству источника). Концептуальной основой этого подхода, предусматривающего исключительное налогообложение в государстве источника применительно к государственным пенсиям, выступает то обстоятельство, что эти бенефиты обычно финансируются за счет налоговых поступлений.

69. Согласно варианту А статьи 18 налоговые права в отношении *частных* пенсий присуждаются исключительно государству, в котором получатель является резидентом. Однако в варианте В допускается возможность налогообложения пенсий как в государстве, выплачивающем пенсию (государство источника), так и в государстве резиденции. В сущности, это дает преимущественное право налогообложения государству источника и лишь остаточные налоговые права государству резиденции (т.е. в том смысле, что его налоги будут выше).

70. Статья 18 Типовой конвенции ОЭСР существенно отличается от статьи Организации Объединенных Наций и дает право облагать налогом пенсии и аналогичные выплаты, как государственные, так и частные, исключительно государству резиденции получателя. Вместе с тем статья 19(3) о государственной службе корректирует пункт 2 статьи 18 Типовой конвенции ОЭСР, определяя, что пенсии и прочие отчисления, выплачиваемые договаривающимся государством или из созданных им фондов в отношении услуг, оказанных этому государству, обычно облагаются налогом исключительно в этом государстве. В комментарии к статье 18 Типовой конвенции ОЭСР признается также, что выплаты по социальному страхованию могут считаться рядом государств аналогичными государственным пенсиям, и далее признается, что государства могут в двустороннем порядке согласовывать альтернативные положения. Многие члены ОЭСР предпочитают исключительное или ограниченное налогообложение пенсий в государстве источника по аналогии с альтернативными положениями в комментарии к Типовой конвенции ОЭСР<sup>17</sup>.

## Статья 19. Государственная служба

71. Данная статья воспроизводит статью 19 Типовой конвенции ОЭСР. Она предоставляет государству, производящему выплаты, исключительное право облагать налогом заработную плату, жалование, пенсии и другое аналогичное вознаграждение в отношении услуг, оказываемых (по найму) этому государству. Общий принцип исключительного налогообложения таких услуг в государстве источника проистекает из международной вежливости и Венской конвенции о дипломатических сношениях 1961 года и Венской конвенции о консульских сношениях 1963 года<sup>18</sup>. Этот принцип модифицирован в подпункте (b)

<sup>17</sup> Пункт 15.

<sup>18</sup> Соответственно United Nations, *Treaty Series*, vol. 500, No. 7310, и там же, vol. 596, No. 8638.



пунктов 1 и 2, где право налогообложения такого дохода, полученного резидентами, которые являются гражданами<sup>19</sup> принимающего государства, предоставлено исключительно этому государству, если услуги оказаны также в этом государстве.

72. Для государств, использующих в налоговых договорах метод зачета налога для избежания двойного налогообложения, статья 19 подразумевает исключение из этого общего метода: они должны *освободить* выплаты, начисляемые их резидентам, когда другое государство обладает исключительными правами налогообложения.

73. В статье 19(3) четко указано, что статья не применима к услугам, оказываемым в связи с предпринимательской деятельностью, осуществляемой государством.

### **Статья 20. Учащиеся**

74. В статье предусматривается, что определенные платежи, получаемые учащимися, стажерами или практикантами, выехавшими за рубеж исключительно с целью получения образования или подготовки, не подлежат налогообложению в данном государстве. Статья применима к платежам, полученным из источников за пределами государства, в котором пребывают учащиеся и проч., и поступающим с целью оплаты проживания, обучения или профессиональной подготовки. В статье сформулировано также требование о том, чтобы учащиеся и проч. накануне приезда в договаривающееся государство были резидентами другого договаривающегося государства. Статья 20 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций воспроизводит статью 20 Типовой конвенции ОЭСР с добавлением слова «стажер» в первом предложении.

### **Статья 21. Прочие доходы**

75. Статья 21 касается статей доходов, не рассматриваемых в предыдущих статьях Конвенции. Статья 21(1) дает право облагать налогом такие доходы государству резиденции, а в пункте 2 предусмотрено исключение к пункту 1 касательно дохода, связанного с постоянным представительством или постоянной базой в другом договаривающемся государстве (в этом случае доход подпадает под статьи 7 и 14, в зависимости от обстоятельств). Типовая конвенция Организации Объединенных Наций включает также пункт 3, которого нет в Типовой конвенции ОЭСР. Это положение отменяет первые два пункта, разрешая налогообложение «прочих доходов», когда таковые возникают в этом договаривающемся государстве.

---

<sup>19</sup> Налогообложение принимающей страной во исполнение статьи 19(1)(b) не предписывает, однако, чтобы лицо рассматривалось в качестве гражданина принимающего государства, если это лицо «не стало резидентом этого государства исключительно для цели оказания услуг» (статья 19(1)(b)(ii) Типовой конвенции ОЭСР), т.е. если он или она стали резидентом и по другим причинам.

## **Статья 23. Методы ликвидации двойного налогообложения**

79. Статья 23 (варианты А и В) включает два основных метода ликвидации так называемого юридического двойного налогообложения. Юридическое двойное налогообложение имеет место, когда один и тот же доход или капитал облагается налогом в отношении одного и того же налогоплательщика более чем одним государством<sup>20</sup>. Типовая конвенция Организации Объединенных Наций, как и Типовая конвенция ОЭСР, не отдает предпочтения какому-либо из этих двух методов. Выбор применяемого метода зависит от политики и практики государства.

80. Статьи 23 А и 23 В применяются в ситуации, когда резидент одного из договаривающихся государств получает доход или владеет капиталом в другом договаривающемся государстве, при условии, что такой доход или капитал в соответствии с договором подлежит обложению налогом в этом другом государстве (стране источника). Эта статья требует, чтобы государство проживания предоставляло налогоплательщику льготу в отношении налога, взимаемого государством источника, используя один из альтернативных методов, предусмотренных в статье 23.

### **Статья 23 А. Метод освобождения**

81. Статья 23 А касается метода освобождения. Согласно этому методу государство проживания освобождает от налогообложения доход или капитал, который по договору может облагаться налогом в другом государстве (стране источника). В Типовую конвенцию Организации Объединенных Наций включены два подвида метода освобождения: вариант «полного освобождения», рассматриваемый в пункте 1, и вариант «освобождения с прогрессией», рассматриваемый в пункте 3. Полное освобождение означает, что полученный в другом договаривающемся государстве доход или капитал, которым лицо владеет в этом государстве, не принимаются государством проживания в расчет для целей налогообложения (иными словами, такой доход или капитал полностью исключается из его налоговой базы).

82. Освобождение с прогрессией означает, что государство проживания освобождает от налога такой доход или капитал, но может учитывать сумму освобожденного от налога дохода или капитала при расчете налога, взимаемого с остальной части дохода или капитала. При включении суммы освобожденного от налогообложения дохода или капитала в расчет налога на остальную часть дохода (или капитала) налогоплательщик может облагаться налогом в стране проживания по более высокой предельной ставке на доход (или капитал).

83. Статья 23 А Типовой конвенции Организации Объединенных Наций по сути воспроизводит статью 23 А Типовой конвенции ОЭСР, однако в обновленную редакцию Типовой конвенции ОЭСР 2000 года был включен новый

---

<sup>20</sup> Существует также экономическое двойное налогообложение, при котором два юридически различных налогоплательщика могут облагаться налогом по сути на одну и ту же прибыль. Хотя этот вопрос, как правило, не рассматривается в договорах о двойном налогообложении, некоторые его аспекты затрагиваются в статье 9.

пункт 4, который пока не утвержден Комитетом<sup>21</sup>. Это положение Типовой конвенции ОЭСР относится к ситуациям так называемого двойного отсутствия налогообложения в обоих государствах, когда государство проживания исходит из того, что по смыслу договора оно должно освободить данный доход от налога, тогда как государство источника толкует договор иначе и в результате не может осуществлять право налогообложения или может делать это лишь в ограниченном объеме. В таких случаях от государства проживания уже не требуется применять положение об освобождении от налога.

### **Статья 23 В. Метод зачета налога**

84. В статье 23 В рассматривается метод зачета налога. Он основан на обычном методе зачета, т.е. государство проживания разрешает своему резиденту вычитать из подлежащего уплате налога на доход или капитал сумму, эквивалентную сумме налога, уплачиваемого в другом государстве. Сумма такого вычета, однако, ограничивается суммой, которая подлежала бы уплате в связи с тем же доходом (или капиталом) в государстве проживания. Статья 23 В Типовой конвенции Организации Объединенных Наций воспроизводит статью 23 В Типовой конвенции ОЭСР.

### **Статья 24. Недискриминация**

85. В пункте 1 статьи 24 устанавливается важный принцип недискриминации (применительно к налогам) на основании гражданства. По сути эта статья не отличается от статьи 23 Типовой конвенции ОЭСР. Основное правило, установленное в пункте 1, заключается в том, что договаривающееся государство не может облагать налогом гражданина другого договаривающегося государства «более обременительным» способом чем тот, который предусматривается для его собственных граждан, при условии что те находятся в таких же обстоятельствах (как поясняется в комментарии, это означает, что они находятся практически в таких же обстоятельствах как по закону, так и по факту). Последующие пункты статьи 24 расширяют сферу применения принципа недискриминации на лиц без гражданства, постоянные представительства и т.д. В пункте 6 статьи 25 поясняется, что сфера применения статьи 24 не ограничивается положениями статьи 2 («Охватываемые Конвенцией налоги»).

### **Статья 25. Процедура взаимного согласования**

86. Эта статья предусматривает, что лицо, охватываемое договором, может передать свое дело на рассмотрение в компетентный орган договаривающегося государства, резидентом которого оно является. Если налогоплательщик возражает против налогообложения, ссылаясь на несоответствие положениям договора, и эти возражения будут сочтены обоснованными (а компетентный орган сам не способен принять удовлетворительное решение), то этот компетент-

---

<sup>21</sup> Это стало одним из результатов рекомендаций, вынесенных в докладе ОЭСР 1999 года, озаглавленного «Применение Типовой конвенции ОЭСР к партнерствам» (*The Application of the OECD Model Tax Convention to partnerships*, Paris, 26 August 1999). Комитет еще не рассматривал эти рекомендации.

ный орган должен приложить усилия к разрешению дела по взаимному согласию с компетентным органом другого договаривающегося государства.

87. В статье 25 также предусмотрена обязанность компетентных органов прилагать усилия к разрешению трудностей, возникающих в связи с толкованием или применением договора. В обновленной редакции Типовой конвенции Организации Объединенных Наций 2011 года статья 25 была дополнена новым альтернативным вариантом (вариант В), в пункте 5 которого предусмотрено обязательное арбитражное разбирательство в случае невозможности разрешить дело в рамках процедуры взаимного согласования. В альтернативном варианте А этой статьи сохранено предыдущее положение, не требующее обязательного арбитражного разбирательства. В пункте 5 предусматривающего арбитражное разбирательство альтернативного варианта В устанавливается, что компетентные органы обязаны передавать неразрешенные вопросы на арбитраж по требованию одного из них.

88. Положение об арбитраже в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций аналогично пункту 5 статьи 25 Типовой конвенции ОЭСР, однако между ними есть важные различия: во-первых, согласно Типовой конвенции Организации Объединенных Наций требовать арбитражного разбирательства могут лишь компетентные органы, тогда как согласно Типовой конвенции ОЭСР арбитражное разбирательство начинается по инициативе налогоплательщика; во-вторых, согласно Типовой конвенции Организации Объединенных Наций дело может быть передано на арбитраж только в том случае, если компетентные органы не придут к согласию в течение трех лет после начала рассмотрения дела (в Типовой конвенции ОЭСР этот срок определяется двумя годами); и наконец, согласно Типовой конвенции Организации Объединенных Наций компетентные органы могут по своему усмотрению отступать от решения арбитража, если они договорятся о другом решении в течение шести месяцев после того, как решение арбитража было доведено до их сведения<sup>22</sup>.

89. Когда этот вопрос был вынесен на обсуждение Комитета, мнения о преимуществах и недостатках такого порядка арбитражного разбирательства разделились. В итоговом документе (в контексте типовой конвенции, предусматривающей варианты и содержащей информацию, необходимую для выбора между ними или, по крайней мере, для понимания последствий использования или неиспользования различных вариантов) расхождения во мнениях были учтены, были отмечены некоторые вопросы, поднимавшиеся сторонниками и противниками арбитражного разбирательства с имеющим обязательную юридическую силу решением, а затем были приведены две альтернативные статьи для использования в двусторонних договорах по вопросам налогообложения.

## **Статья 26. Обмен информацией**

90. Статья 26 закладывает основу для эффективного обмена информацией между договаривающимися государствами и возлагает на компетентные органы обязанность обмениваться «предположительно полезной» информацией для реализации положений договора и обеспечения исполнения внутреннего налогового законодательства.

<sup>22</sup> Согласно соответствующему положению Конвенции Европейского союза об арбитраже, также допускается последующее соглашение, отличное от решения арбитражного органа.

91. Новая статья об обмене информацией по сути отражает изменения, внесенные в последние годы в Типовую конвенцию ОЭСР ввиду их полезности для развивающихся стран в связи с обменом информацией, необходимой для борьбы с уходом от налогообложения и уклонением от уплаты налогов. Согласно комментарию, обязанность обмениваться информацией подлежит широкому толкованию, и в нем прямо говорится, что обязанность обмениваться информацией по запросу не ограничивается сферой применения статьи 1 («Охватываемые лица») или статьи 2 («Охватываемые Конвенцией налоги»).

92. В пункте 4 поясняется, что в случае, когда государство запрашивает информацию в соответствии с договором, другое государство обязано использовать имеющиеся в его распоряжении меры по сбору информации для получения запрошенной информации даже несмотря на то, что это другое государство может не нуждаться в такой информации для своих собственных налоговых целей.

93. В пункте 5 также прямо отмечено, что ограничения, установленные в пункте 3, не следует истолковывать как позволяющие Договаривающемуся государству отказывать в предоставлении информации на том единственном основании, что эта информация находится в распоряжении банка, другого финансового учреждения, назначенного лица или лица, выступающего в качестве агента или фидуциария, либо на том основании, что она связана с интересами лица как собственника.

94. В пункт 1 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций также включено предложение (отсутствующее в соответствующей статье Типовой конвенции ОЭСР), которое гласит: «В частности, осуществляется обмен информацией, которая была бы полезна Договаривающемуся государству для предотвращения ухода от налогообложения или уклонения от таких налогов». Это изменение было сочтено целесообразным для пояснения в тексте статьи 26 момента, который уже был разъяснен в комментарии, с тем чтобы сохранить общий для Типовой конвенции Организации Объединенных Наций и Типовой конвенции ОЭСР критерий обмена информацией.

## **Статья 27. Помощь в сборе налогов**

95. В редакции 2011 года в Типовую конвенцию Организации Объединенных Наций была добавлена новая «факультативная»<sup>23</sup> статья 27 о взаимопомощи в сборе налогов. Эта новая статья 27 разрешает взыскание налоговой задолженности перед иностранным государством, как если бы это была задолженность перед своей страной, и потенциально несет большую пользу для развивающихся стран, желающих взыскивать долги по налогам на международном уровне. Комментарий к этой статье включает альтернативное положение, согласно которому государства могут по различным причинам ограничить сферу оказания такой обязательной помощи. Разумеется, предусмотрены также меры защиты от злоупотреблений. Эта статья основана на соответствующей статье Типовой конвенции ОЭСР. Основное отличие от положений статьи Типовой конвенции

<sup>23</sup> На случай, когда оба государства считают, с учетом факторов, рассмотренных в пункте 1 комментария, что они смогут оказать помощь согласно положениям этой статьи. В конечном счете, разумеется, факультативными являются все положения Типовой конвенции Организации Объединенных Наций.

ОЭСР заключается в том, что в статье Типовой конвенции Организации Объединенных Наций уделяется больше внимания тому, что развивающиеся государства могут запросить от обращающегося государства дополнительную финансовую помощь для выполнения некоторых из обязанностей, предусмотренных в данной статье, особенно с учетом того, что административные ресурсы таких государств зачастую весьма ограничены.

### **Статья 28. Члены дипломатических миссий и консульские работники**

96. В этой статье предусматривается, что положения договора не затрагивают налоговых привилегий членов дипломатических миссий и консульских работников на основании общих норм международного права и положений международных соглашений.

### **Статья 29. Вступление в силу**

97. Статья 29 предусматривает вступление двустороннего договора в силу по завершении ратификационных процессов в договаривающихся государствах и обмена ратификационными грамотами между ними.

### **Статья 30. Прекращение действия**

98. Эта статья предусматривает, что договор сохраняет силу до его расторжения одним из договаривающихся государств, а также устанавливает процедурные нормы, позволяющие прекратить его действие. Статьи 29 и 30 составлены на основе общей договорной практики и обычно видоизменяются с учетом договорной практики договаривающихся государств.

---