



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

Десятая сессия

Женева, 27–31 октября 2014 года

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

**Статья 9 (Ассоциированные предприятия): обновление
комментария к ней и вопросы трансфертного
ценообразования**

**Обновление комментария к статье 9 Типовой
конвенции Организации Объединенных Наций
об избежании двойного налогообложения в отношениях
между развитыми и развивающимися странами**

Записка Секретариата

Резюме

В настоящей записке представлен краткий обзор обновления комментария к статье 9 (Ассоциированные предприятия) Типовой конвенции Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами. Этот вопрос будет обсуждаться на десятой сессии Комитета экспертов по международному сотрудничеству в налоговых вопросах. В приложении к записке содержатся для рассмотрения Комитетом поправки к комментарию, предложенные Подкомитетом по статье 9 (Ассоциированные предприятия): вопросы трансфертного ценообразования, в соответствии с его мандатом.

* E/C.18/2014/1.



Справочная информация

1. В соответствии с резолюцией 2004/69 Экономического и Социального Совета мандат Комитета экспертов по международному сотрудничеству в налоговых вопросах заключается в том, чтобы «постоянно держать в поле зрения и по мере необходимости обновлять Типовую конвенцию Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами и в контексте работы, связанной с этим и другими элементами своего мандата, уделять особое внимание положению развивающихся стран и стран с переходной экономикой».

2. В ходе предыдущего обновления Типовой конвенции Организации Объединенных Наций в 2011 году главный вопрос в отношении комментария к статье 9 касался формулировки пункта 3, в которой отражена рекомендация бывшей Группы экспертов о том, чтобы страны следовали руководящим принципам Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) в области трансфертного ценообразования для транснациональных корпораций и налоговых органов (далее «Руководящие принципы ОЭСР в области трансфертного ценообразования»). После обсуждений было достигнуто согласие сохранить ссылку на одобрение принципа «на расстоянии вытянутой руки» при решении вопросов о трансфертном ценообразовании, подразумеваемых статьей 9, и признание той роли, которую играют на практике Руководящие принципы ОЭСР в области трансфертного ценообразования в части применения принципа «на расстоянии вытянутой руки». Хотя большинство членов Комитета сочли такие точки зрения по-прежнему приемлемыми, некоторые члены усомнились в приемлемости мнений бывшей Группы экспертов, изложенных в пункте 3, и задались вопросом о том, не является ли ее формулировка слишком широкой. В частности, они указали на то, что в связи с рекомендацией странам следовать Руководящим принципам ОЭСР в области трансфертного ценообразования, возможно, потребуется упомянуть, что такие принципы служат не более чем ориентирами для применения принципа «на расстоянии вытянутой руки». Было достигнуто согласие рассмотреть эти вопросы дополнительно после окончательной доработки практического руководства Организации Объединенных Наций по трансфертному ценообразованию для развивающихся стран (далее «Руководство Организации Объединенных Наций по трансфертному ценообразованию»), не предвещая результатов такого обсуждения. На данном же этапе пункт 3 был изменен с целью пояснения того, что мнения, высказанные бывшей Группой экспертов в связи с Типовой конвенцией Организации Объединенных Наций 2001 года, не были рассмотрены Комитетом в полном объеме, несмотря на единое мнение членов Комитета о том, что в основе статьи 9 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций лежит принцип «на расстоянии вытянутой руки».

3. Комитет подготовил Руководство Организации Объединенных Наций по трансфертному ценообразованию, в котором содержатся рекомендации в отношении практических аспектов трансфертного ценообразования, с уделением особого внимания вопросам, с которыми обычно сталкиваются развивающиеся страны.

4. На заседании Основной группы Подкомитета по статье 9 (Ассоциированные предприятия): трансфертное ценообразование был рассмотрен комментарий по статье 9 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций и предложен проект текста (см. приложение). В проекте признается ценное значение руководящих принципов ОЭСР в области трансфертного ценообразования и отмечается, что они не являются единственным источником руководства. Руководство Организации Объединенных Наций по трансфертному ценообразованию также прямо упоминается в качестве источника авторитетной помощи в области трансфертного ценообразования.

5. Комитету предлагается рассмотреть эти изменения, целью которых является признание и сбалансирование различных мнений по вышеупомянутым вопросам. Если Комитет одобрит пересмотренный текст или выразит согласие с любыми из поправок, пересмотренный комментарий будет включен в новую версию Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, работа над которой, как ожидается, будет закончена в течение четырехлетнего срока полномочий нынешних членов Комитета.

Приложение

Предлагаемые поправки к комментарию по статье 9 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами

Статья 9

Ассоциированные предприятия

A. Общие соображения

1. Статья 9 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций воспроизводит статью 9 Типовой конвенции ОЭСР, за исключением пункта 3. ~~Как отмечается в пункте 1 комментария ОЭСР, «данная статья касается корректировок суммы прибыли, которые могут производиться для целей налогообложения по сделкам, заключаемым между ассоциированными предприятиями (материнской и дочерней компанией и между компаниями, находящимися под общим контролем) на иных, чем «на расстоянии вытянутой руки», условиях». Обе типовые конвенции отражают принцип сделок между независимыми сторонами, который служит основой для распределения прибыли в результате операций между ассоциированными предприятиями. Статья 9 должна рассматриваться в сочетании со статьей 25 о процедуре взаимного согласования и статьей 26 об обмене информацией.~~

2. Применение ~~правила принципа~~ «на расстоянии вытянутой руки» к распределению прибыли между ассоциированными предприятиями для большинства стран предполагает, что внутреннее законодательство разрешает определять прибыль на основе принципа «на расстоянии вытянутой руки».

~~3. — Относительно трансфертного ценообразования на товары, технологию, торговые марки и услуги между ассоциированными предприятиями и методики, применимой для определения верных цен в случае трансфертов на иных условиях, чем «на расстоянии вытянутой руки», бывшая Группа экспертов заявила, что Договаривающиеся государства будут следовать принципам ОЭСР, изложенным в Руководящих принципах ОЭСР в области трансфертного ценообразования. Бывшая Группа экспертов сочла в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, опубликованной в 1999 году, что эти выводы представляют собой принципы, согласованные на международном уровне, рекомендовала руководствоваться Руководящими принципами и при применении принципа «на расстоянии вытянутой руки», который лежит в основе этой статьи.~~

~~Мнения, высказанные бывшей Группой экспертов, еще не были рассмотрены Комитетом экспертов в полном объеме, о чем свидетельствуют материалы его ежегодных сессий».~~

3. Отмечается, что в комментарий к Типовой конвенции ОЭСР включено следующее общее заявление по статье:

1. Настоящая статья касается корректировок прибыли, которые могут быть внесены для целей налогообложения, когда между ассоциированными предприятиями (контролирующие и дочерние компании и компании под общим контролем) заключаются сделки на иных условиях, чем «на расстоянии вытянутой руки». Комитет¹ потратил много времени и усилий (и продолжает делать это) для изучения условий применения этой статьи, его последствий и различных методологий, которые могут быть применены для корректировки прибыли в тех случаях, когда сделки были заключены на иных условиях, чем «на расстоянии вытянутой руки». Его выводы содержатся в докладе, озаглавленном «Руководящие принципы в области трансфертного ценообразования для транснациональных корпораций и налоговых органов», который периодически обновляется для отражения хода работы Комитета в этой области.

4. В комментарии ОЭСР далее говорится, что ~~Комитет считает, что ОЭСР-Руководящие принципы в области трансфертного ценообразования для транснациональных корпораций и налоговых органов~~ «представляют согласованные на международном уровне принципы и служат руководством для применения принципа «на расстоянии вытянутой руки», для которого статья служит авторитетным основанием». Комитет считает, что такие руководящие принципы являются ценным руководством для применения принципа «на расстоянии вытянутой руки» в соответствии со статьей 9 двусторонних конвенций о налогообложении в соответствии с двумя типовыми конвенциями. Во избежание международного двойного налогообложения корпоративных доходов Комитет также считает крайне важным, чтобы преобладало общее понимание порядка применения принципа «на расстоянии вытянутой руки» и чтобы две типовые конвенции служили общей основой для предотвращения и разрешения споров о трансфертном ценообразовании, когда они возникают. В этих целях Комитет разработал практическое руководство по трансфертному ценообразованию для развивающихся стран, в котором особое внимание уделяется опыту развивающихся стран, отражается реальное положение дел в таких странах, на их соответствующих этапах наращивания потенциала, и предпринимается попытка обеспечить широкое согласование с руководством, предусмотренным в руководящих принципах ОЭСР в области трансфертного ценообразования.

В. Комментарий к пунктам Статьи 9

Пункт 1

4.5. Пункт 1 предусматривает, что в отношении ассоциированных предприятий налоговые органы Договаривающегося государства могут для целей исчисления налоговых обязательств переформировать счета предприятий, если в результате особых взаимоотношений между предприятиями счета не отражают

¹ Комитет ОЭСР по бюджетно-финансовым вопросам.

реальной налогооблагаемой прибыли, возникающей в ~~таких этих~~ государствах. Очевидно, что следует разрешить проведение такой корректировки в таких обстоятельствах, ~~и по этому пункту комментариев почти нет~~. Данное положение применяется, только если предусмотрены или установлены особые условия в отношениях между двумя предприятиями. «Никакое переоформление счетов ассоциированных предприятий не допускается, если сделки между такими предприятиями осуществлялись на обычных коммерческих условиях открытого рынка, другими словами «на расстоянии вытянутой руки»».

5.6. Как отмечалось в докладе о недостаточной капитализации² Комитета ОЭСР по бюджетно-налоговым вопросам, существует взаимосвязь между договорами об избежании двойного налогообложения и внутренними нормами относительно недостаточной капитализации, которая имеет отношение к сфере применения данной статьи. В пункте 3 комментария ОЭСР по статье 9 отмечается:

a) Данная статья не препятствует применению внутренних норм по недостаточной капитализации в той мере, в какой они приравнивают прибыль заемщика к сумме, соответствующей прибыли, которая была бы получена «на расстоянии вытянутой руки».

b) Данная статья относится не только к определению того, является ли ставка процента по договору о ссуде ставкой «на расстоянии вытянутой руки», но и может ли ссуда *prima facie* рассматриваться в качестве ссуды или ее следует рассматривать как некий иной вид платежа, в частности взнос в акционерный капитал.

c) Применение норм, касающихся недостаточной капитализации, как правило, не должно приводить к увеличению налогооблагаемой прибыли соответствующих отечественных предприятий более, чем до уровня прибыли, получаемой «на расстоянии вытянутой руки», и этот принцип следует соблюдать при применении существующих договоров о двойном налогообложении».

В комментарии ОЭСР далее говорится:

4. Возникает вопрос о совместимости с данной Типовой конвенцией специальных процедурных норм, принятых некоторыми странами в отношении сделок между родственными сторонами. Например, может встать вопрос о совместимости с принципом «на расстоянии вытянутой руки» отмены требований о представлении доказательств или любых презумпций, иногда встречающихся во внутреннем законодательстве. Ряд стран толкуют данную статью таким образом, что она никоим образом не препятствует корректировке суммы прибыли согласно внутреннему законодательству на условиях, отличных от предусмотренных в данной статье, и что она поднимает принцип «на расстоянии вытянутой руки» до договорного уровня. Кроме того, почти все страны-члены считают, что дополнительные требования о предоставлении информации, ужесточенные по сравнению с обычными требованиями, или даже отмена требования о представлении доказательств не являются дискриминацией в смысле Статьи 24. Однако в некоторых случаях применение внутреннего законода-

² Принят Советом ОЭСР 26 ноября 1986 года и приведен в томе II несброшюрованного варианта Типовой налоговой конвенции ОЭСР на стр. R(4)-1.

тельства некоторых стран может привести к корректировкам суммы прибыли, противоречащим принципам данной статьи. Эта статья позволяет Договаривающимся государствам разрешать такие ситуации путем соответствующих корректировок (см. ниже), а также с помощью процедуры взаимного согласования.

Пункт 2

67. Согласно комментарию ОЭСР, «переоформление сделок между ассоциированными предприятиями в ситуации, предусмотренной в пункте 1, может привести к экономическому двойному налогообложению (взимание налога на один и тот же доход с разных лиц), постольку поскольку предприятие государства А, прибыль которого корректируется в сторону увеличения, будет обязано уплатить налог с суммы прибыли, на которую уже был взыскан налог с его ассоциированного предприятия в государстве В». В комментарии ОЭСР отмечается, что «пункт 2 предусматривает, что при таких обстоятельствах государство В должно произвести соответствующую корректировку во избежание двойного налогообложения»³.

Однако, согласно комментарию ОЭСР,

б. «[...] корректировка не производится в государстве В автоматически, просто в связи с увеличением прибыли в государстве А; корректировка должна проводиться, только если государство В считает, что величина скорректированной суммы прибыли правильно отражает прибыль, которая была бы получена, если бы сделка осуществлялась «на расстоянии вытянутой руки». Иными словами, на этот пункт нельзя ссылаться и он не может применяться, если прибыль одного ассоциированного предприятия увеличивается выше уровня правильно исчисленной прибыли на основе принципа «на расстоянии вытянутой руки». Поэтому государство В обязано производить корректировку прибыли ассоциированной компании, только если оно считает, что корректировка, проведенная в государстве А, обоснована в принципе и в отношении полученной величины.

7. В данном пункте не указывается метод проведения корректировки. Страны — члены ОЭСР применяют разные методы предоставления скидки в таких обстоятельствах, и поэтому Договаривающиеся государства могут по своему усмотрению согласовывать в двустороннем порядке любые конкретные правила в качестве дополнения к данной статье. Некоторые государства, например, предпочитают систему, при которой в случае увеличения прибыли предприятия X в государстве А до уровня, которого она бы достигла «на расстоянии вытянутой руки», корректировка производится путем пересмотра начисления в отношении ассоциированного предприятия Y в государстве В, содержащего прибыль, подвергнутую двойному налогообложению, с целью сокращения налогооблагаемой прибыли на соответствующую сумму. Другие государства, в свою очередь, предпочитают положение, согласно которому для целей Статьи 23 прибыль, подвергнутая двойному налогообложению, должна рассматриваться у предприятия Y государства В, как если бы она могла облагаться налогом в государстве А. Соответственно, предприятие государства В имеет право

³ Пункт 5 комментария ОЭСР по статье 9.

на скидку в государстве В по Статье 23 в отношении налога, уплаченного его ассоциированным предприятием в государстве А.

8. В цели данного пункта не входит регулирование так называемых «вторичных корректировок». Предположим, что налогооблагаемая прибыль предприятия X в государстве А была пересмотрена в сторону увеличения в соответствии с принципом, закрепленным в пункте 1. Предположим также, что корректировка прибыли предприятия Y в государстве В производилась согласно принципу, закрепленному в пункте 2. В этом случае еще точно не восстановлена ситуация, которая сложилась бы, если бы сделки осуществлялись «на расстоянии вытянутой руки», поскольку, в сущности, денежные средства, представляющие прибыль, по которой производилась корректировка, находятся у предприятия Y, а не у предприятия X. Здесь можно возразить, что, если в случае ценообразования на основе «расстояния вытянутой руки» предприятие X впоследствии захотело бы перевести эту прибыль предприятию Y, оно сделало бы это в форме, например, дивидендов или роялти (если предприятие Y является материнским по отношению к предприятию X) или в форме, например, ссуды (если предприятие X является материнским по отношению к предприятию Y). И в этих обстоятельствах налоговые последствия (например, применение удерживаемого у источника налога) были бы иными, в зависимости от вида соответствующего дохода и положений статьи, регулирующей налогообложение такого дохода.

9. Такие вторичные корректировки, необходимые для установления ситуации в таком же виде, как если бы сделки осуществлялись «на расстоянии вытянутой руки», зависят от фактических обстоятельств каждого конкретного случая [...]. Пункт 2 никоим образом не препятствует проведению таких вторичных корректировок в тех случаях, когда они разрешены внутренним законодательством Договаривающихся государств.

10. Данный пункт также оставляет открытым вопрос о необходимости установления срока, по истечении которого государство В не будет обязано производить соответствующую корректировку прибыли предприятия Y после пересмотра в сторону увеличения прибыли предприятия X в государстве А. Некоторые государства считают, что обязательство государства В должно быть бессрочным, иными словами, что, на сколько бы лет назад ни возвращалось государство А в целях пересмотра налоговых начислений, предприятию Y должна быть в равной мере гарантирована соответствующая корректировка в государстве В. По мнению других государств, бессрочное обязательство такого рода не целесообразно с точки зрения практической реализации. С учетом этого данная проблема не отражена в тексте статьи; но Договаривающимся государствам оставлена возможность, если они сочтут необходимым, включать в двусторонние конвенции положения о сроке, в течение которого государство В обязано произвести соответствующую корректировку [...].

11. В случае возникновения спора между сторонами относительно размеров или характера соответствующей корректировки они должны прибегнуть к процедуре взаимного согласования, предусмотренной в Статье 25; в комментарии к этой статье содержится ряд соображений, применимых к корректировкам прибыли ассоциированных предприятий, проводи-

мым на основании настоящей статьи (в частности, после корректировки трансфертных цен), а также к соответствующим корректировкам, которые должны быть произведены согласно пункту 2 этой статьи. [...].

7 8. Было высказано мнение о том, что корреляционная корректировка в соответствии с пунктом 2 может быть весьма дорогостоящей для небольшой страны, которая может посчитать нецелесообразным включение пункта 2 в свои договоры. Однако пункт 2 составляет существенный аспект Статьи 9, и отсутствие положения о корреляционной корректировке приведет к двойному налогообложению, что противоречит целям Конвенции. Любая страна может тщательно изучить положение о первичной корректировке согласно пункту 1, прежде чем решать, какая корреляционная корректировка надлежащим образом отражает первичную корректировку. Некоторые страны считают целесообразным исключить обязательство государства производить корреляционную корректировку, когда другое Договаривающееся государство уже скорректировало трансфертные цены. Такой подход может быть реализован, если заменить слово «должен» на слово «может». Договаривающиеся государства могут в процессе двусторонних переговоров употребить то слово, которое их устраивает. Однако общего согласия по этому вопросу достигнуто не было, и формулировка пункта 2 была оставлена без изменений.

Пункт 3

8 9. В 1999 году Группа экспертов внесла поправку в Статью 9, вставив новый пункт 3. Согласно пункту 2 Статьи 9 страна должна произвести «соответствующую корректировку» (корреляционную корректировку), отражающую изменение трансфертной цены страной согласно пункту 1 Статьи 9. **Новый Пункт 3** предусматривает, что положения пункта 2 не применяются, если в результате судебного, административного или иного правового разбирательства принято окончательное решение о том, что вследствие мер по корректировке прибыли на основании пункта 1 одно из предприятий подлежит наказанию за подлог, грубую небрежность или умышленное неисполнение своих обязанностей. Иными словами, в случае вынесения в судебном, административном или ином правовом разбирательстве окончательного решения, указывающего, что в отношении корректировки прибыли согласно пункту 1 одно из предприятий подлежит наказанию за подлог, грубую небрежность или умышленное неисполнение своих обязанностей, отсутствует обязательство по проведению корреляционной корректировки согласно пункту 2. Этот подход означает, что налогоплательщик может подлежать неналоговым и налоговым наказаниям. Некоторые страны-члены могут счесть такое двойное наказание излишне суровым. Некоторые участники указывали, что случаи, когда применяются такие наказания, вероятно, будут носить исключительный характер и данное положение не будет применяться в повседневной практике.