



Организация Объединенных Наций

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

**Доклад о работе седьмой сессии
(24–28 октября 2011 года)**

Экономический и Социальный Совет
Официальные отчеты, 2011 год
Дополнение № 45

Экономический и Социальный Совет
Официальные отчеты, 2011 год
Дополнение № 25

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

**Доклад о работе седьмой сессии
(24–28 октября 2011 года)**



Организация Объединенных Наций • Нью-Йорк, 2012

Примечание

Условные обозначения документов Организации Объединенных Наций состоят из прописных букв и цифр. Когда такое обозначение встречается в тексте, оно служит указанием на соответствующий документ Организации Объединенных Наций.

Содержание

<i>Глава</i>	<i>Стр.</i>
I. Введение	1
II. Организация сессии	3
III. Обсуждение вопросов существа, связанных с международным сотрудничеством в области налогообложения, и сделанные выводы	5
A. Обновленный вариант Типовой налоговой конвенции Организации Объединенных Наций	5
B. Трансфертное ценообразование: практическое руководство для развивающихся стран	18
C. Налогообложение проектов в области развития	20
D. Налогообложение услуг	20
E. Пересмотр Руководства по ведению переговоров, касающихся заключения двусторонних договоров по вопросам налогообложения между развитыми и развивающимися странами	21
F. Нарращивание потенциала	22
G. Сотрудничество в налоговых вопросах и его связь с серьезными экологическими проблемами, особенно проблемой изменения климата	24
H. Резюме результатов работы подкомитетов и рабочих групп и документов о работе восьмой ежегодной сессии	25
IV. Сроки проведения и повестка дня восьмой сессии Комитета	27
V. Утверждение доклада Комитета о работе его шестой сессии	28

Глава I

Введение

1. В соответствии с решением 2011/253 Экономического и Социального Совета седьмая сессия Комитета экспертов по международному сотрудничеству в области налогообложения была проведена 24–28 октября 2011 года в Женеве.

2. В работе седьмой сессии Комитета экспертов участвовали 23 члена Комитета и 105 наблюдателей. В работе сессии приняли участие следующие члены Комитета экспертов: Бернелл Л. Арринделл (Барбадос)¹, Клодин Девие (Бельгия), Искра Георгиева Славчева (Болгария), Маркус Аурелио Перейра Валадау (Бразилия), Кваме Аджей-Джан (Гана), Вольфганг Лазерс (Германия), Анита Капур (Индия), Хулия Мартинес Рико (Испания), Энрико Мартино (Италия), Тичжун Ляо (Китай), Нуреддин Бенсуда (Марокко), Армандо Лара Яффар (Мексика), Ифуэко Омойгуи-Окауру (Нигерия), Робин Оливер (Новая Зеландия), Стиг Соллунд (Норвегия), Фарид Амаджад (Пакистан), Се Джун Ан (Республика Корея), Эль-Хаджи Ибраима Диоп (Сенегал), Генри Луи (Соединенные Штаты Америки), Лиселотт Кана (Чили), Юрг Жироди (Швейцария), Рональд ван дер Мерве (Южная Африка) и Кейдзи Аояма (Япония).

3. На сессии также присутствовали наблюдатели от Австралии, Австрии, Аргентины, Багамских Островов, Бельгии, Бразилии, Вьетнама, Габона, Демократической Республики Конго, Испании, Италии, Канады, Китая, Кувейта, Люксембурга, Марокко, Мексики, Монако, Намибии, Нигерии, Нидерландов, Республики Корея, Саудовской Аравии, Сингапура, Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии, Таиланда, Турции, Чешской Республики, Швейцарии, Южной Африки и Японии.

4. На сессии присутствовали также наблюдатели от следующих межправительственных организаций: Европейской комиссии, Международного валютного фонда, Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), Сообщества по вопросам развития стран юга Африки.

5. В работе сессии приняли также участие наблюдатели от следующих прочих учреждений: Борнмутского университета, Канадского налогового фонда, компании «Эрнст энд Янг», Европейской ассоциации студентов юридических факультетов, Университета Фэрли Дикинсона, Федерации промышленных групп и групп обслуживания в Швейцарии, Фонда международного налогообложения, Индия, Международной ассоциации ректоров университетов, Международного бюро налоговой документации (МБНД), Международной торговой палаты, КИМЭП-Казахстанского института менеджмента, Лейденского университета, юридического факультета Мельбурнского университета, компании «Прайс уотерхаус Куперс», компании «Ройял датч шелл», Университета Сент-Томаса, Института по вопросам политики Совета по налогообложению, Объединения «Справедливое налогообложение», Совета Соединенных Штатов по международному предпринимательству, Гронингенского университета, Университета Индонезии, Всемирной ассоциации бывших стажеров и стипендиатов

¹ Обозначение стран, к которым относятся члены, дается исключительно для сведения, поскольку члены Комитета выступают в своем личном качестве.

тов Организации Объединенных Наций. Другие наблюдатели участвовали в работе в своем личном качестве.

6. Комитет рассмотрел следующую предварительную повестку дня и документацию седьмой сессии (E/C.18/2011/1):

1. Открытие сессии представителем Генерального секретаря.
2. Выборы Председателя и заместителей Председателя.
3. Замечания Председателя Комитета.
4. Утверждение повестки дня и организации работы (E/C.18/2011/1 и E/C.18/2011/2).
5. Обсуждение вопросов существа, связанных с международным сотрудничеством в налоговых вопросах:
 - a) обновленный вариант Типовой конвенции Организации Объединенных Наций о налогообложении (E/C.18/2011/3, E/C.18/2011/4, E/C.18/2011/CRP.1 и E/C.18/2011/CRP.2 и Add.1–3);
 - b) разрешение споров (E/C.18/2011/CRP.3 и E/C.18/2011/CRP.4);
 - c) вопросы трансфертного ценообразования: практическое руководство для развивающихся стран (E/C.18/2011/5 и E/C.18/2011/CRP.10);
 - d) статья 13: прирост капитала;
 - e) налогообложение проектов в области развития;
 - f) налогообложение услуг (E/C.18/2011/CRP.7);
 - g) концепция бенефициарного владения;
 - h) пересмотр Руководства по ведению переговоров, касающихся заключения двусторонних договоров по вопросам налогообложения между развитыми и развивающимися странами (E/C.18/2011/CRP.11 и Add.1–7);
 - i) наращивание потенциала (E/C.18/2011/CRP.8);
 - j) сотрудничество в налоговых вопросах и его связь с серьезными экологическими проблемами, особенно проблемой изменения климата (E/C.18/2011/CRP.9);
 - k) новые вопросы для рассмотрения Комитетом.
6. Сроки проведения и повестка дня восьмой сессии Комитета.
7. Утверждение доклада Комитета о работе его седьмой сессии.

Глава II

Организация сессии

Открытие сессии и утверждение повестки дня

7. 24 октября 2011 года ежегодную сессию открыл директор Управления по финансированию развития Департамента по экономическим и социальным вопросам Секретариата Александр Трепелков, который выступил со вступительным словом. Он кратко изложил основные вопросы на повестке дня сессии и представил краткую информацию о работе, проделанной с момента проведения предыдущей сессии. Основным вопросом заключается в обновлении Типовой конвенции Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами (Типовая конвенция Организации Объединенных Наций), что является кульминационным моментом в работе Комитета и предыдущей специальной группы экспертов в течение 10 лет с момента предыдущего обновления. Г-н Трепелков отметил важность скорейшего завершения работы над последним обновленным вариантом.

8. Другим актуальным вопросом является практическое руководство по трансфертному ценообразованию для развивающихся стран, которое может оказать столь необходимую помощь развивающимся странам в практическом применении принципа сделок между независимыми сторонами, закрепленного в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций и Типовой конвенции ОЭСР об избежании двойного налогообложения доходов и капитала (Типовая конвенция ОЭСР). Главы этого руководства составлены с ориентиром на обеспечение полного учета перспектив, приоритетных задач и опыта развивающихся стран. Ожидается, что полный проект руководства будет представлен на утверждение Комитета на его сессии в 2012 году.

9. Г-н Трепелков отметил важное значение деятельности по наращиванию потенциала, особенно в связи с завершением работы над обновленным вариантом Типовой конвенции Организации Объединенных Наций и практического руководства по трансфертному ценообразованию. Он упомянул недавно разработанную Департаментом по экономическим и социальным вопросам стратегию наращивания потенциала, в которой финансово-бюджетная политика и международное сотрудничество в области налогообложения определяются в качестве приоритетных областей. Он кратко изложил конкретные подходы и проекты, которые будут использоваться для осуществления этой части стратегии. Они будут финансироваться по линии регулярной программы технического сотрудничества Организации Объединенных Наций, Счета развития Организации Объединенных Наций и донорами.

10. Затем г-н Трепелков представил обновленную информацию о соответствующих изменениях в рамках межправительственного процесса Организации Объединенных Наций. Основным новым элементом явилось принятие Экономическим и Социальным Советом резолюции 2011/23, в которой Совет просил Генерального секретаря представить доклад о роли и работе Комитета в области содействия развитию международного сотрудничества в налоговых вопросах, включая новые варианты укрепления работы Комитета и его сотрудничества с соответствующими многосторонними органами и региональными и суб-

региональными организациями, и постановил провести в марте 2012 года однедневное совещание в целях рассмотрения вопроса о международном сотрудничестве в налоговых вопросах, в том числе институциональных механизмов для содействия развитию такого сотрудничества с участием национальных налоговых органов. Членам Комитета предлагается представить материалы для доклада Генерального секретаря к началу 2012 года.

11. Затем Комитет приступил к выборам нового состава бюро, поскольку срок полномочий предыдущих членов подошел к концу. Все члены предыдущего бюро были избраны на те же должности путем аккламации. Таким образом, в состав нового бюро входят: Армандо Лара Яффар — Председатель, Тичжун Ляо — первый заместитель Председателя, Анита Капур — второй заместитель Председателя и Генри Луи — третий заместитель Председателя. Все они будут занимать эти должности до истечения нынешних полномочий членов Комитета в конце июня 2013 года. Докладчиком седьмой ежегодной сессии был избран Робин Оливер.

12. Предварительная повестка дня (E/C.18/2011/1) утверждается. Что касается организации работы, то подпункты 5(b), 5(d) и 5(g) будут рассмотрены в рамках подпункта 5(a) наряду с резюме результатов работы подкомитетов и рабочих групп и документов восьмой сессии.

Глава III

Обсуждение вопросов существа, связанных с международным сотрудничеством в области налогообложения, и сделанные выводы

A. Обновленный вариант Типовой налоговой конвенции Организации Объединенных Наций

13. Председатель отметил, что наиболее эффективным способом завершения работы над обновленным вариантом Типовой налоговой конвенции Организации Объединенных Наций было бы ее постатейное обсуждение. Имеется четыре вида предлагаемых изменений: а) основные изменения к Типовой конвенции 2001 года, которые уже утверждены Комитетом; б) основные изменения, еще не утвержденные Комитетом; в) изменения, отражающие обновление отреферированных частей Типовой конвенции ОЭСР, которые являются существенными по своему характеру, поскольку они могут оказать воздействие на толкование и применение договоров, которые последуют после Типовой конвенции Организации Объединенных Наций; и d) чисто редакторские изменения. Комитет согласился сосредоточить внимание в ходе обсуждений на втором и третьем видах предлагаемых изменений во избежание повторного рассмотрения вопросов, по которым Комитет уже принял решения.

14. Была достигнута договоренность о том, что уже согласованные изменения будут переформулироваться лишь в тех случаях, когда имеют место явная ошибка или несоответствие, или устаревшая ссылка, требующая исправления. Секретариату было предложено рассматривать чисто редакционные вопросы и было отмечено, что рассмотрение таких вопросов в той или иной степени будет регулироваться правилами Организации Объединенных Наций. Вопросы, рассмотрение которых окажется невозможным в ходе нынешней сессии, будут исключены из текущего обновленного варианта и включены в перечень вопросов для будущего обсуждения и возможного включения в более поздние обновленные варианты.

15. Обновленный вариант Типовой налоговой конвенции Организации Объединенных Наций был представлен Координаторам Подкомитета по обновленному варианту Робином Оливером. Обобщенный текст, отражающий все принятые и предложенные изменения к статьям и комментариям, содержится в документах E/C.18/2011/CRP.2 и Add.1–3. Г-н Оливер подчеркнул, что для издания обновленного варианта в 2012 году окончательный текст должен быть согласован к концу сессии.

16. Было решено, что все ссылки на Типовую конвенцию ОЭСР будут на ее обновленный вариант 2010 года, если не будет указано иное. Конкретная ссылка Комитета на комментарии ОЭСР означает, что они были одобрены Комитетом и являются полезными для толкования и применения положений Типовой конвенции Организации Объединенных Наций.

17. Комитет согласился поручить Секретариату представить сохраняющиеся редакционные изменения и формат после сессии и распространить окончательный текст среди членов Комитета для их утверждения до издания.

18. Затем Комитет приступил к обсуждению конкретных элементов обновленного варианта, предложенных в документации для совещания². Текст обновленного варианта будет представлен на веб-сайте Комитета.

19. По каждой статье (за исключением тех случаев, которые конкретно указаны ниже) г-н Оливер представил обзор пересмотренных вариантов и подчеркнул те вопросы, которые требуют рассмотрения Комитетом. Помимо статей, представленных г-ном Оливером, статья 8 будет представлена Рональдом ван дер Мерве, статья 13 — Тичжуном Ляо, статьи 18–22 и 25 — Клодин Девие, статьи 14–17 — Лиселотт Кана и статьи 23 и 24 — Анитой Капур. Ниже представлены основные результаты обсуждений этих вопросов.

Статья 1. Охватываемые лица

20. Было решено, что в пункт 63 комментариев (трансфертные цены для зависимых контрагентов) будет включена ссылка на практическое руководство по трансфертному ценообразованию для развивающихся стран, которое в настоящее время находится в процессе подготовки, и перекрестная ссылка на статью 9 (ассоциированные предприятия).

21. Было также решено не менять формулировку в пункте 81, касающуюся международного проката рабочей силы. В Типовой конвенции ОЭСР 2010 года комментарии ОЭСР по статье 15 были обновлены путем выхода за рамки проката рабочей силы и более общего разъяснения применения этого пункта в случае оказания услуг через посредников. Комитет согласился включить эти обновления в комментарии по статье 15.

Статья 2. Охватываемые конвенцией налоги

22. Предлагаемая формулировка принимается без изменений.

Статья 3. Общие определения

23. В пункте 4 комментариев, в котором рассматривается термин «лицо», было решено использовать полный текст комментариев ОЭСР с учетом его проверки Секретариатом и Подкомитетом и утверждения Комитетом. Таким образом, формулировка пункта 4 является следующей:

Определение термина «лицо», содержащееся в подпункте (а), является неполным, и его следует читать как означающее, что термин «лицо» используется в очень широком смысле (см. особенно статьи 1 и 4). Определение, очевидно, охватывает лиц, компании и другие совокупности лиц. Из значения, придаваемого термину «компания» на основе определения, содержащегося в пункте (b), следует, что кроме этого термин «лицо» включает любое образование, которое, хотя и не инкорпорируется, считается для налоговых целей юридическим лицом. Таким образом, например, фонд (“*foundation, Stiftung*”) может подпадать под значение термина «лицо». Партнерства будут также считаться «лицами» либо потому, что они

² Статьи 1–11 охвачены в документе E/C.18/2011/CRP.2/Add.1; статьи 12–30 охвачены в документе E/C.18/2011/CRP.2/Add.2. Со всеми документами зала заседаний, упомянутыми в настоящем документе для седьмой и предыдущих сессий, можно ознакомиться на веб-сайте Комитета www.un.org/esa/ffd/tax.

подпадают под определение «компаний» или в другом случае потому, что они являются другими совокупностями лиц.

24. Была высказана обеспокоенность по поводу использования слова «введение» в последнем предложении пункта 13.1, касающегося ситуации, при которой закон изменился после подписания Конвенции: «В случае возникновения конфликта между законодательством, действующим на момент подписания Конвенции, и законодательством, действующим на момент введения налога, последнее толкование имеет преобладающую силу». Для решения этого вопроса было решено изменить формулировку последнего предложения пункта 13.1: «В случае возникновения конфликта между законодательством, действующим на момент подписания Конвенции, и законодательством, действующим на момент применения Конвенции, преобладающую силу имеет последнее законодательство».

Статья 4. Резидент

25. Некоторые члены высказали мнения, что второе предложение предлагаемого цитируемого пункта 8.8 комментариев ОЭСР, который гласит, что, если государство игнорировало партнерство в целях налогообложения, партнеры имеют право применить положение договора, противоречит пункту 6 комментариев по статье 1 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, который гласит, что налогообложение партнеров регулируется внутренним законодательством. Другие члены не углядели никакого противоречия, поскольку пункт 6 касается внутреннего законодательства в целом, а пункт 8.8 касается конкретной ситуации, при которой внутренние законы государства-источника и государства постоянного местопребывания различаются. Эти члены также отметили важность сохранения пункта 8.8, поскольку он является единственным пунктом, в котором рассматриваются смешанные случаи.

26. Было решено сохранить ссылку на пункт 8.8 и одобрено включение нового пункта, отражающего мнения меньшинства о том, что существует расхождение между пунктом 8.8 и пунктом 6 комментариев по статье 1. В этой связи было также отмечено, что содержание пункта 8.8 не отражено в комментариях по статье 1 ввиду того факта, что Комитет не в полном объеме рассмотрел вопросы, поднятые в публикации ОЭСР 1999 года «Применение Типовой налоговой конвенции ОЭСР к партнерствам». Было решено, что текст нового пункта, который последует после указанного пункта 8.8 комментариев ОЭСР, будет следующим:

Некоторые члены Комитета экспертов не согласились с включенным в пункт 8.8 приведенной выше выдержки из комментариев ОЭСР предложением о том, что партнеры финансово прозрачных партнерств могут требовать применения положений Конвенции. Они высказали мнение, что потребуются специальные правила в Конвенции для обеспечения такого результата.

27. Некоторые члены предложили исключить второе предложение в пункте 24.1, указанное в комментариях ОЭСР и имеющее следующую формулировку: «Некоторые страны также считают, что такой подход к каждому конкретному случаю является наилучшим способом решения проблем, связанных с определением места эффективного управления действиями юридического лица, которые могут возникнуть в результате использования новых коммуникационных

технологий. Они выразили мнение, что включение альтернативного варианта отвлекает внимание от основного способа установления места эффективного управления. По их мнению, было бы предпочтительней предложить четкое руководство и в случае конфликта страны могли бы использовать процедуру взаимного согласования для решения этой проблемы.

28. Другие члены отметили целесообразность представления другого варианта и то, что это не означает рекомендацию такого подхода. С учетом того, что в Типовую конвенцию Организации Объединенных Наций не включены «замечания» стран или аналогичные толкования отдельных стран, представление другого варианта является единственным способом включения альтернативных вариантов. Было также отмечено, что многие развивающиеся страны уже используют альтернативный вариант и что он уже принят в ряде региональных моделей. Было решено включить вышеупомянутое предложение с незначительным изменением, включенным непосредственно перед цитируемым пунктом, в следующей редакции: «В этой связи комментарии ОЭСР касаются некоторых соответствующих страновых процедур».

29. Было также решено включить в перечень вопросов для будущего обсуждения концепцию «место эффективного управления», имеющую отношение к развивающимся странам.

Статья 5. Постоянное представительство

30. Было принято решение исключить предлагаемый цитируемый пункт 5.5 ОЭСР по вопросу о том, может ли спутник на геостационарной орбите считаться постоянным представительством, и вместо этого включить обсуждение этого вопроса в перечень вопросов.

31. В пункте 12 необходимо разъяснить значение слова «связан» для описания проектов, которые достаточно связаны для их объединения, и было принято решение включить в этот вопрос в перечень вопросов.

Статья 6. Доход от недвижимого имущества

32. Предлагаемая формулировка принята без изменений.

Статья 7. Прибыль предприятия

33. В пункте 1 статьи 7 содержатся разъяснения в отношении того, почему в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций не принимаются формулировки обновленного варианта комментариев ОЭСР 2010 года и отдается предпочтение формулировкам обновленного варианта комментариев ОЭСР до 2008 года. Это объясняется решением Комитета не принимать «санкционированный подход ОЭСР» к статье 7, вытекающей из доклада ОЭСР 2008 года о распределении прибылей между постоянными представительствами. Санкционированный подход ОЭСР был признан неуместным в контексте Типовой конвенции Организации Объединенных Наций. Было решено перефразировать третье предложение пункта 1, содержащее ссылку на этот доклад, следующим образом: «Доклад 2008 года об отнесении прибыли к постоянным представительством предусматривает учет взаимоотношений между различными частями предприятия, такими как постоянные представительства и его головное отде-

ление, в большей степени, чем это признано в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций».

34. В документе E/C.18/2011/CRP.2/Add.1 были представлены три варианта, отражающие указанный пункт 45 комментариев ОЭСР по статье 7:

- вариант А — указать лишь первое предложение ОЭСР;
- вариант В — включить всю цитату из текста ОЭСР (некоторые члены посчитали такой вариант проблематичным, поскольку он может быть воспринят как одобрение применения санкционированного подхода ОЭСР к Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, что противоречит решениям, принятым Комитетом, и порождает сложные концепции, которые могут привести пользователей в замешательство);
- вариант С — подготовить новый пункт, который будет в большей степени основываться на формулировках и подходе, использованных в Типовой конвенции ОЭСР до 2008 года.

35. После обсуждения вариантов было решено принять измененный вариант С. Статья 45 не будет упоминаться, а текст комментариев Организации Объединенных Наций, включенный сразу же после упоминания пункта 44 Типовой конвенции ОЭСР, будет следующим:

Таким образом Комитет экспертов считает предпочтительным вести поиск практического решения. В нем будет учитываться структура капитала, соответствующая организации и осуществляемым функциям, включая необходимость признания того, что индивидуальное, отдельное и независимое предприятие должно иметь надлежащее финансирование.

36. Было также решено включить в перечень вопросов для будущего обсуждения санкционированный подход ОЭСР.

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

37. Несколько членов выразили беспокойство по поводу всеобъемлющих изменений, предложенных в комментарии к статье 8. Были приведены доводы по пользу того, что такие изменения, повлекут за собой расширение сферы применения статьи и поэтому их необходимо обсудить с целью оценки их последствий.

38. В результате были исключены добавленные в 2005 году пункты комментария ОЭСР, в которых говорилось о прибыли от непосредственно связанной или дополнительной деятельности предприятий по морским и воздушным перевозкам. Было принято решение включить в перечень вопросов для будущего обсуждения термин «дополнительный» в контексте дополнительных видов деятельности, подпадающих под действие данной статьи.

39. Было достигнуто согласие об исключении из текста пункта 8 по вопросу о включении рыболовства, землечерпательных работ и буксирования в открытом море согласно комментарию к этой статье. По пунктам 12 и 13 было решено оставить в обновленном варианте текст в зачеркнутом виде, а это означает, что по цитируемым пунктам 4–14 правильной будет ссылка на комментарий ОЭСР 2003 года.

Статья 9. Ассоциированные предприятия

40. Главный вопрос в отношении комментария к статье 9 касается формулировки пункта 3 варианта комментария 2001 года, в которой отражена рекомендация бывшей Группы экспертов о том, чтобы страны следовали Руководящим принципам ОЭСР в области трансфертного ценообразования для транснациональных корпораций и налоговых органов в части применения принципа «на расстоянии вытянутой руки» (Руководящие принципы ОЭСР в области трансфертного ценообразования). Пункт 3 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций 2001 года предусматривает следующее:

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», Договаривающиеся государства будут следовать принципам ОЭСР, изложенным в Руководящих принципах ОЭСР в области трансфертного ценообразования. Эти выводы представляют собой принципы, согласованные на международном уровне, и Группа экспертов рекомендует руководствоваться Руководящими принципами при применении принципа «на расстоянии вытянутой руки», который лежит в основе этой статьи.

41. После обсуждения было решено сохранить существующий пункт, отражающий 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». Большинство членов сочло такие точки зрения по-прежнему приемлемыми. Однако некоторые члены усомнились в приемлемости позиции бывшей Группы экспертов, изложенной в пункте 3, и задались вопросом о том, не является ли ее формулировка слишком широкой. Так, в частности, в связи с рекомендацией странам следовать Руководящим принципам, возможно, потребуется упомянуть, что такие принципы служат не более чем ориентирами для применения принципа «на расстоянии вытянутой руки». Три члена (Маркус Валадау, Тичжун Ляо и Анита Капур) высказали оговорки в отношении мнений бывшей Группы экспертов, изложенных в пункте 3 комментария.

42. Было принято решение рассмотреть эти вопросы дополнительно, не предвещая результатов такого обсуждения. На данном же этапе пункт 3 был изменен с целью пояснения того, что мнения, выраженные 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». Комитет принял к сведению продолжение работы над составлением руководства по практическим аспектам трансфертного ценообразования, в котором основной акцент будет сделан на вопросах, стоящих перед развивающимися странами. Был подтвержден мандат Подкомитета, на который возложена эта работа³.

³ С мандатом Подкомитета, учрежденного Комитетом, и его рабочих групп можно ознакомиться по адресу www.un.org/esa/ffd/tax/fifthsession/SubcommitteesMandates.pdf.

Подкомитету было поручено подготовить практическое руководство на основе следующих принципов:

а) руководство должно отражать применение статьи 9 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций и воплощенного в ней принципа «на расстоянии вытянутой руки» и должно соответствовать относящимся к делу комментариям к Типовой конвенции Организации Объединенных Наций;

б) оно должно отражать реалии развивающихся стран на их соответствующих стадиях развития потенциала;

с) особое внимание должно быть уделено опыту других развивающихся стран;

д) в руководстве должна быть учтена работа, проводимая в рамках других форумов.

43. Кроме того, было подтверждено, что работа будет продолжена в соответствии с пониманиями, изложенными в пункте 48 доклада о работе шестой сессии (E/2010/45), включая то, что она будет соответствовать Руководящим принципам ОЭСР в области трансфертного ценообразования, ссылки на которые сделаны в комментариях Организации Объединенных Наций.

44. В соответствии с изложенными результатами обсуждения было решено изменить формулировку пункта 3 следующим образом (новый текст помечен жирным шрифтом):

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 2001 году, что** эти выводы представляют собой принципы, согласованные на международном уровне, и Группа экспертов рекомендует руководствоваться Руководящими принципами 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.

Статья 10. Дивиденды

45. Предложенная формулировка была принята без каких-либо изменений.

Статья 11. Проценты

46. Предложенная формулировка была принята без каких-либо изменений. Было отмечено, что в Руководство по ведению переговоров, касающихся заключения двусторонних договоров по вопросам налогообложения между развитыми и развивающимися странами будут включены дополнительные уточнения по исламским финансовым инструментам.

Статья 12. Роялти

47. Было отмечено, что рассмотрение статьи 12 для целей обновленного варианта было сопряжено с трудностями ввиду принципиального различия подходов, применяемых в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций и в Типовой конвенции ОЭСР к налогообложению роялти. Тем не менее, статья 12 не была рассмотрена Комитетом в полном объеме, и было решено включить ее в перечень вопросов для дальнейшего обсуждения. Было высказано опасение по поводу заключительной части пункта 11, ограничивающей соответствующий объем информации рамками предшествующего опыта. Было сформулировано новое предложение, отражающее мнение меньшинства, которое было принято для включения в текст сразу же за цитируемым пунктом 11 комментария. Было высказано мнение о том, что платежи, указанные в цитируемых пунктах 14, 14.1, 14.2, 14.4, 15, 16, 17.2 и 17.3, могут квалифицироваться в качестве роялти. Для принятия к сведению этого мнения было составлено новое предложение, которое было принято для включения в текст.

Статья 13. Прирост капитала

48. Предлагаемая формулировка была принята без каких-либо изменений. Вопрос о практическом значении пункта 4 статьи 13 будет включен в перечень вопросов для дальнейшего обсуждения.

49. В Руководстве по ведению переговоров, касающихся заключения двусторонних договоров по вопросам налогообложения между развитыми и развивающимися странами, будет рассмотрен целый ряд административных вопросов, связанных с выполнением данной статьи.

Статья 14. Услуги независимых подрядчиков

50. Предложенная формулировка была принята без каких-либо изменений.

Статья 15. Услуги лиц наемного труда

51. Было принято решение исключить из текста цитируемый пункт 7.2 комментария ОЭСР, поскольку в нем говорится об условных платежах, упоминаемых в пункте 7 Типовой конвенции ОЭСР, что является частью санкционированного подхода ОЭСР, не принятого в настоящем обновленном варианте. Далее было решено отразить в комментарии, что некоторые члены не согласны с содержащимся в цитируемом пункте 6.2 комментария ОЭСР предложением о том, чтобы понятия «работодатель» и «резидент» применялись на уровне партнеров.

Статья 16. Директорское вознаграждение и вознаграждение высших должностных лиц

52. Предложенная формулировка была принята без каких-либо изменений.

Статья 17. Артисты и спортсмены

53. Предложенная формулировка была принята без изменений за исключением того, что Комитет принял решение цитировать в полном объеме пункты 10, 11.1 и 11.2 комментария ОЭСР.

Статья 18. Пенсии и выплаты по социальному страхованию

54. Было решено несколько изменить предлагаемый пункт 3 комментария следующим образом: «положения статей 23А и 23В будут определять, должно ли государство постоянного местопребывания освобождать такой доход от налога или же оно должно разрешать — посредством вычета из собственного налога на такой доход — уплату налога в государстве источника», (вместо: «положения статей 23А и 23В будут определять, является ли такое право исключительным (метод освобождения) или же только предшествует праву государства постоянного местопребывания (метод зачета налога)»). Это обусловлено тем, что метод освобождения необязательно является исключительным, как было отмечено одним из участников (например, освобождение с прогрессией, при котором государство постоянного местопребывания сохраняет за собой право учитывать не облагаемый налогом доход для целей определения маргинальной ставки, по которой подлежит налогообложению не освобождаемый от налога доход налогоплательщика).

55. Далее было решено изменить альтернативу в первом предложении пункта 5 следующим образом:

Однако такие пенсии и другое аналогичное вознаграждение могут также облагаться налогом в другом Договариваемом государстве, если выплата произведена пенсионным фондом, учрежденным в таком другом государстве, или от его имени или же находящимся в нем постоянным представительством и такой платеж не подлежит налогообложению в первом из упомянутых государств в соответствии с обычными нормами его налогового законодательства.

56. Было принято решение исключить из первого предложения пункта 12 слова: «облагает валовую сумму пенсий окончательным налогом, удерживаемым у источника выплаты, или».

57. Два последних предлагаемых предложения в пункте 13 о связи между пенсионными пособиями и государством, в котором учрежден фонд, были исключены из текста, поскольку данный вопрос еще не был в полном объеме рассмотрен Комитетом.

58. И наконец, было решено добавить фразу: «производимые лицами, работающими по найму или предоставляющими независимые услуги, или от их имени» в заголовке перед пунктом 31 комментария ОЭСР для обеспечения четкости сферы применения в контексте Организации Объединенных Наций.

Статья 19. Государственная служба

59. Предложенная формулировка была принята без изменений за исключением поправки, внесенной в пункт 1 для более точного отражения изменений, вносимых в рамках настоящего обновленного варианта.

Статья 20. Учащиеся

60. Предложенная формулировка была принята без каких-либо изменений.

Статья 21. Прочие доходы

61. Единственные изменения, внесенные в предлагаемый текст, заключаются во включении доходов от лотереи в пункт 2 в примерах доходов, которые ранее прямо не рассматривались в Конвенции, и в вычеркивании примера пенсии в том же пункте. Эта ссылка на «пенсию, которая не выплачивается ни в качестве вознаграждения за прежнюю работу по найму, ни в рамках государственного плана системы социального обеспечения» была исключена из текста, поскольку необязательно, что это регулируется статьей 21.

Статья 22. Капитал

62. Предложенная формулировка была принята без каких-либо изменений.

Статья 23. Методы ликвидации двойного налогообложения

63. Клодин Девие была подготовлена записка (Е/С.18/2011/CRP.2/Add.3) о возможном включении статьи 23А Типовой конвенции ОЭСР, в частности пункта 4 о различиях в классификации и в толковании. Было принято решение рассмотреть данный вопрос в комментарии (новый пункт 19) и не включать сам пункт 4 статьи. Вопрос о различиях в классификации будет включен в перечень вопросов для дальнейшего обсуждения.

64. Далее, при цитировании пункта 49 документа ОЭСР о дивидендах от существенных долей участия компаний, было принято решение заменить пороговую величину на уровне 5 процентов эллипсисом ([...]) во избежание каких-либо недоразумений, поскольку в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций ничего не говорится о ставках.

65. Что же касается пунктов 69.1–69.3 комментария ОЭСР о режиме партнерств (опущены из текста справочного документа сессии), то было принято решение включить их и впоследствии включить мнение несогласных с подходом, применяемым в рамках Типовой конвенции ОЭСР, в следующей формулировке: «Однако некоторые члены Комитета экспертов придерживались того мнения, что для достижения такого результата в конвенцию необходимо включить специальную норму».

Статья 24. Недискриминация

66. Было решено включить общие замечания (пункты 1–4) из комментария ОЭСР, которые первоначально не были включены в предлагаемый текст. Было сочтено, что в них приведена полезная справочная информация и что они не создают разночтений.

67. Далее было решено включить пункты 60 и 61 комментария ОЭСР о налогообложении прибыли филиалов в текст Организации Объединенных Наций. Первоначально они не были включены в проект комментария к данной статье. При этом, однако, было также принято решение включить между этими пунктами пункт Организации Объединенных Наций, гласящий следующее:

В пунктах 18–24 комментария к статье 10 рассматривается вопрос о налогах на прибыль филиалов и предлагается факультативное положение о налогообложении прибыли филиалов, которое имеет преимущественную силу над статьей 24.

Статья 25. Процедура взаимного согласования

68. На ежегодной сессии 2010 года члены Комитета договорились о том, что обновленная версия Типовой конвенции Организации Объединенных Наций будет включать два варианта статьи 25 — статью 25А без положения об обязательном арбитражном разбирательстве и статью 25В с положением об обязательном арбитражном разбирательстве. Подкомитету по урегулированию споров было поручено подготовить пересмотренный комментарий для отражения этих альтернатив. В соответствии с этим поручением координатор Подкомитета Клодин Девие представила записку по данному вопросу (E/C.18/2011/CRP.3), которая была подготовлена на основе комментария к Типовой конвенции ОЭСР, обсуждений, состоявшихся на сессии 2010 года, письменных замечаний членов Комитета и дискуссий, проходивших на заседании специальной группы экспертов в Нью-Йорке в июне 2011 года (см. E/C.18/2011/3, приложение).

69. Г-жа Девие отметила, что в новом пункте 1 содержатся две альтернативы, и указала на четыре различия между арбитражным разбирательством, предлагаемым согласно Типовой конвенции Организации Объединенных Наций и Типовой конвенции ОЭСР. Расширение пункта 2, призванное определить сферу применения процедуры взаимного согласования за счет уточнения сферы применения статьи 9, особенно в тех случаях, когда пункт 2 статьи 9 не включен в договор. В комментарии говорилось о двух различных точках зрения по поводу сферы применения статьи 25 в отсутствие пункта 2 статьи 9. Одни страны сочли, что экономическое двойное налогообложение, обусловленное корректировками трансфертного ценообразования, не входит в сферу применения статьи 25 в отсутствие пункта 2, в то время как другие страны выразили несогласие с этим.

70. Новые пункты 3–5 обеспечивают ориентиры странам в плане того, как определить, является ли надлежащим для их договоров положение об обязательном арбитраже. В пункте 3 освещается тот случай, когда у стран имеется весьма ограниченный опыт применения процедуры взаимного согласования и когда они не могут сразу решить, приемлем ли для них арбитраж. В пункте предусмотрен вариант откладывания такого решения с указанием на готовность рассмотреть данный вопрос посредством включения соответствующего положения в договоры и откладывания вступления его в силу до тех пор, пока к этому не будут готовы обе страны. После обсуждения формулировка пункта 3 была изменена. Вместо указания на возможность откладывания решения о том, следует ли включать положение об обязательном арбитраже, было согласовано, что формулировка должна отражать, что страны либо отказываются от арбитража на данном этапе, либо — в качестве альтернативы — включают положение об арбитраже, но откладывают его вступление в силу до тех пор, пока каждая страна не уведомит другую о том, что упомянутое положение может вступить в силу.

71. Применительно к пункту 42, в котором говорится о случаях, когда задействуются внутренние процедуры судопроизводства, текст будет изменен с учетом мнения одного из членов, согласно которому налогоплательщику не следует разрешать откладывать признание результата взаимного согласования до вынесения решения внутренним судом. Кроме того, по пункту 11(с) о пример-

ном порядке арбитражного разбирательства, было решено, что лицо, представляющее дело, не будет иметь независимого права на устное заявление.

72. В последнем предложении пункта 34 будет предусмотрено, что в тех случаях, когда тот или иной вопрос внутреннего права непосредственно затрагивает применение положений конвенции о налогообложении, арбитр может вынести решение по такому вопросу.

Статья 26. Обмен информацией

73. Основное внимание в ходе обсуждения было уделено предпоследнему предложению пункта 1, формулировка которого отличается от той, которая используется в Типовой конвенции ОЭСР, т.е. речь идет об обмене информацией, которая «была бы полезна», а не информацией, которая является «предсказуемо актуальной». Одни члены высказали мнение о том, что следует использовать одинаковую формулировку в обоих случаях для логически последовательного отражения идеи об обмене информацией. Другие члены выступили против возвращения к тому, что было уже обсуждено и согласовано Комитетом (E/C.18/2008/3 и Согл.1, пункт 4.2) в качестве полезного отхода от формулировки Типовой конвенции ОЭСР, но в то же время соответствует общему стандарту обмена информацией. Было принято решение о сохранении формулировки, ранее согласованной Комитетом.

Статья 27. Взаимопомощь в сборе налогов

74. Предложенная формулировка была принята без каких-либо изменений.

Статья 28. Члены дипломатических миссий и консульские работники

75. Предложенная формулировка была принята без каких-либо изменений.

Статья 29. Вступление в силу

76. Предложенная формулировка была принята без каких-либо изменений.

Статья 30. Прекращение действия

77. Предложенная формулировка была принята без каких-либо изменений.

Введение к Типовой конвенции Организации Объединенных Наций

78. Представитель Секретариата Майкл Леннард внес на рассмотрение Комитета проект введения к Типовой конвенции Организации Объединенных Наций (E/C.18/2011/CRP.1). Комитет высказал мнение о желательности сокращения объема введения по сравнению с объемом введения к варианту 2001 года и уменьшения степени детализации включаемого в него исторического экскурса.

79. Секретариат отметил, что предлагаемое введение прочно ставит Типовую конвенцию Организации Объединенных Наций в контекст финансирования в целях развития. Были предложены следующие дополнения и изменения:

- пояснить, что в тех случаях когда цитируется комментарий ОЭСР, а пункты исключены из текста, из такого исключения не следует, что Комитет не согласен с этими пунктами;

- пояснить, что не следует предполагать, что те или иные члены Комитета придерживаются особого мнения по конкретным положениям;
- указать⁴, что при цитировании статей и комментариев к Типовой конвенции ОЭСР относящиеся к ним официальные «оговорки», «замечания» и «позиции» также не воспроизводятся в тексте по практическим соображениям, но являются полезными, способствуя пониманию того, как она толкуется и/или применяется различными странами.

80. Было решено внести такие изменения и представить пересмотренный текст введения для получения дополнительных замечаний членов. Во-первых, необходимо пояснить, что невоспроизведение в тексте части того или иного пункта, а не всего пункта обусловлено только тем, что он еще не рассмотрен в полном объеме. Также было принято решение изменить во введении предлагаемое рассмотрение вопроса о налогообложении прибыли, получаемой от предоставления услуг, таким образом, чтобы был отмечен объем этой работы, равно как ее потенциальное значение для будущих редакций Типовой конвенции Организации Объединенных Наций. Во введении следует также отметить, что программа работы Комитета, в том числе по налогообложению услуг, будет выложена на веб-сайте Комитета.

81. Комитет обозначил также программные вопросы договоров, которые требуют дополнительной проработки, и поручил одному из своих подкомитетов изучить вопрос о налоговом режиме услуг в целом, включая все относящиеся к делу аспекты и вопросы. Было признано, что эта задача знаменует собой начало обширной работы, и было принято к сведению, что для включения в настоящий вариант Типовой конвенции еще не будут получены какие-либо результаты. В будущем, если Комитет примет такое решение, в докладе Комитета можно изложить любые выводы, которые могут оказаться потенциально полезными и которые могут быть положены в основу следующей редакции Типовой конвенции Организации Объединенных Наций. Программа работы Комитета, в том числе по тематике услуг, будет выкладываться на его сайте по мере ее подготовки.

Название Типовой конвенции Организации Объединенных Наций

82. Обсуждался вопрос о том, не следует ли укоротить нынешнее название «Типовая конвенция Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами». Было упомянуто, что на последнем заседании группы экспертов в июне 2011 года были высказаны предложения об укорочении названия за счет исключения из него фразы «между развитыми и развивающимися странами» и изменении его на «Типовая конвенция об избежании двойного налогообложения в целях развития». Некоторые члены выступили против такого изменения по той причине, что Типовая конвенция Организации Объединенных Наций относится главным образом к договорам между странами, находящихся на разных стадиях развития, и поэтому исключение из ее названия ссылки на это причинит ущерб Конвенции.

⁴ Как говорится в записке Секретариата о значении замечаний, оговорок и позиций стран для Типовой конвенции Организации Объединенных Наций о налогообложении (E/C.18/2011/4, пункт 11).

83. С другой стороны, был приведен довод в пользу того, что формальная классификация стран в качестве развивающихся или развитых не является основным практическим соображением при определении того, пожелают ли страны следовать Типовой конвенции Организации Объединенных Наций или другим типовым конвенциям. Типовая конвенция Организации Объединенных Наций используется во многих договорах между двумя развитыми странами или между двумя развивающимися странами. Некоторые члены высказали также сомнения по поводу того, предусматривает ли мандат Комитета, основанный на резолюциях Экономического и Социального Совета, полномочия на изменение названия Конвенции. После состоявшегося обсуждения было решено оставить ее название в неизменном виде.

Другие аспекты Типовой конвенции Организации Объединенных Наций

84. Завершив в основном работу над обновлением, Комитет рассмотрел некоторые относящиеся к ней вопросы общего характера и просил, чтобы:

а) при принятии каких-либо резолюций или решений по Типовой конвенции Организации Объединенных Наций Экономический и Социальный Совет изучал позиции государств-членов по Конвенции с целью уточнения того, какие страны придерживаются определенных толкований, особенно в тех случаях, когда в комментариях отмечены различные толкования одного и того же положения. Это позволит повысить практическое значение Конвенции;

б) новый обновленный вариант Конвенции был получен в печатном виде по возможности в ближайшее время;

в) Конвенцию можно было и далее беспрепятственно получать для ознакомления посредством ее загрузки с веб-сайта Управления по финансированию развития Секретариата;

г) перевод на другие четыре официальных языка Организации Объединенных Наций был выполнен по возможности в кратчайший срок после публикации текста на английском языке.

85. Комитет высказался также за увеличение периодичности обновлений Типовой конвенции в будущем при том понимании, что каждое обновление обязательно должно быть всеобъемлющим.

В. Трансфертное ценообразование: практическое руководство для развивающихся стран

86. Координатор Подкомитета Стиг Соллунд сообщил о прогрессе, достигнутом на различных совещаниях, которые Подкомитет проводил, и в период между совещаниями. В настоящее время в проекте руководства имеются рабочие проекты девяти глав на разных стадиях готовности⁵. Имеется также рабочий проект предисловия. Комментарии по всем ним приветствуются. После вступительных замечаний представляется информация по некоторым главам.

⁵ См. www.un.org/esa/ffd/tax/documents/bgrd_tp.htm.

87. Майкл Кобецки представил главу о рамках предпринимательской деятельности. Ее целью является представление налоговым органам развивающихся стран, не имеющим представления о порядке работы с транснациональными корпорациями, справочной информации о транснациональных корпорациях и их бизнес-структуре. К темам, охватываемым в главе, относятся роль транснациональных корпораций, порядок определения добавленной стоимости операций в рамках транснациональных корпораций, анализ производственно-сбытовых цепочек, двойное налогообложение, которое может возникнуть в результате трансфертного ценообразования, и последствия экономического двойного налогообложения транснациональных предприятий. Необходимо добавить раздел о финансировании транснациональных корпораций.

88. Моник Ван Херксен представила главу о методах, используемых в ходе анализа трансфертного ценообразования. В этой главе отражены последние изменения и добавления, которые необходимы для обеспечения соответствия главы мандату Подкомитета. Она отметила, что проведенное недавно обследование показало, что даже в рамках ОЭСР многие страны внесли практические упрощения в руководящие принципы трансфертного ценообразования ОЭСР, что показывает, что проблемы строгого соблюдения руководящих принципов существуют не только для развивающихся стран.

89. Г-жа Ван Херксен затронула основные вопросы, которые еще предстоит решить. К ним относятся проверки и сопоставимость, которые необходимо пересмотреть с учетом главы о сопоставимости в целях обеспечения соответствия между главами. Она предложила участникам приводить практические примеры, которые можно было бы включить в эту главу. Она вынесла на обсуждение необходимость добавления новой главы или включения в другую главу информации о конкретных случаях и опыте стран, как например опыте Бразилии, связанном с фиксированным размером прибыли.

90. М.А.К. Дайк из Нигерии информировал о работе по проведению ревизии и оценки рисков. К рассматриваемым вопросам относятся: необходимая организация группы по трансфертному ценообразованию, профессиональные навыки, которые необходимо продемонстрировать в группе по эффективной ревизии трансфертного ценообразования, и критерии определения случаев, подлежащих ревизии, с учетом того, что не все случаи могут или должны подлежать ревизии. Для проведения эффективной ревизии риск необходимо оценивать на основе транзакционного и/или юрисдикционного подхода. Был также рассмотрен вид информации, использовавшейся для ревизии.

91. В ходе последующих обсуждений было отмечено, что при рассмотрении принципа независимости контрагента необходимо принимать во внимание конкретные случаи, включая своеобразие рыночных условий и регулирование рыночных надбавок, экономию по месту и нематериальные активы. В качестве основного примера была приведена автомобильная промышленность в одной стране. В этой связи было подчеркнуто, что переоценка нематериальных активов может свести на нет преимущества для стран, в которых была реально создана стоимость.

С. Налогообложение проектов в области развития

92. Жак Сассевиль упомянул вторую сессию Комитета в 2006 году, на которой руководящая группа Международного диалога по налогообложению представила документ о налогообложении проектов, финансируемых донорами (Е/С.18/2006/5). Этот документ касался политики и административных проблем, возникающих в результате льготного налогообложения, которое запрашивается и предоставляется тем, кто осуществляет проекты по оказанию помощи.

93. На следующей сессии в 2007 году сотрудники руководящей группы Международного диалога по налогообложению представили Комитету на рассмотрение проект руководящих принципов по этому вопросу (Е/С.18/2007/CRP.12). Эти руководящие принципы могут использовать как доноры, так и страны-получатели. В руководящих принципах отмечается, что донорам следует признать, что предоставление льготного налогового режима создает значительные трудности для стран-получателей, и предлагается, чтобы в тех случаях, когда имеется достаточная уверенность в структуре управления и налоговых системах стран-получателей, доноров следует поощрять не настаивать на таких льготах. Комитет обсудил вопрос об использовании руководящих принципов учреждениями-донорами и странами-получателями. Вместе с тем проведение общего обсуждения вопроса оказалось сложной задачей. Участники Африканского форума по налоговому администрированию проявили заинтересованность в рассмотрении этого вопроса, однако перед ним стоят многие приоритетные задачи, и он имеет ограниченные ресурсы. Министерство иностранных дел Норвегии также проявило заинтересованность в обсуждении этого вопроса.

94. Виктор Туроньи добавил, что в значительной степени проблема достижения прогресса в этой области, включая принятие руководящих принципов, заключается в том, что ею не занимаются сотрудники налоговых органов. Если бы сотрудники налоговых органов имели больше полномочий в отношении принятия решений о льготах, они бы, возможно, нашли решения, включая признание того факта, что запрашиваемый льготный режим может препятствовать финансированию в целях развития.

Д. Налогообложение услуг

95. Консультант руководителя кафедры МБНД Вим Вийнен и старший сотрудник по управлению информацией в области налогообложения МБНД Ян де Годе представили доклад под названием «Налогообложение услуг в договорах об избежании двойного налогообложения»⁶, подготовленный по просьбе Комитета. Авторы проанализировали более 1500 договоров об избежании двойного налогообложения для определения характера положений, которые используют страны при рассмотрении вопросов, касающихся оказания таких услуг. Был сделан вывод о том, что страны в принципе предпочитают неукоснительно придерживаться стандартных положений типовых договоров. Они вырабатывают более подробные критерии лишь в тех случаях, когда такие положения не являются надлежащими и могут затруднить разграничения между

⁶ См. www.un.org/esa/ffd/tax/seventhsession/index.htm.

положениями разных договоров, например положениями о профессиональных услугах и услугах лиц наемного труда. В тех случаях, когда стандартные положения отсутствуют, как в случае самостоятельных положений об услугах и услугах, связанных с контрактами на выплату авторского гонорара, страны разрабатывают свою собственную политику, что приводит к появлению огромного числа разных положений, затрудняющих применение договоров. Другой вывод заключается в том, что, как представляется, страны отдают явное предпочтение налогообложению чистого дохода, а не удержанию налога на валовой доход. Комитет поблагодарил докладчиков и МБНД за их вклад в важное обсуждение вопроса об услугах.

96. Лиселотт Кана представил доклад Подкомитета по услугам, а затем Брайан Арнольд представил краткую информацию по его докладу (E/C.18/2010/CRP.7 и Add.1), представленному на шестой сессии Комитета. Руководствуясь альтернативными вариантами, представленными в докладе г-на Арнольда, участники дискуссии сосредоточили внимание на путях ускорения работы по теме услуг.

97. Некоторые члены призвали придерживаться комплексного подхода к рассмотрению вопроса об оказании услуг в рамках Типовой конвенции Организации Объединенных Наций; в частности, это касается постатейного рассмотрения всех положений Конвенции, касающихся услуг, уделения особого внимания вопросу оплаты технических услуг и вопросам постоянных представительств. По мнению других членов, если следовать такому подходу, то добиться конкретных результатов в течение разумного периода времени будет невозможно. Была достигнута договоренность о том, что Комитет приступит к рассмотрению вопроса о «плате за техническую помощь» в целях достижения конкретных результатов к следующей ежегодной сессии, но вместе с тем будет также иметь более долгосрочный план работы в целях комплексного обзора вопросов об оказании услуг для Типовой конвенции Организации Объединенных Наций.

Е. Пересмотр Руководства по ведению переговоров, касающихся заключения двусторонних договоров по вопросам налогообложения между развитыми и развивающимися странами

98. Координатор Подкомитета по пересмотру Руководства по ведению переговоров, касающихся заключения двусторонних договоров по вопросам налогообложения между развитыми и развивающимися странами, Бернелл Арринделл напомнил участникам, что Руководство задумывалось для использования в связи с Типовой конвенцией Организации Объединенных Наций и комментариями к ней, а не как их замена. Он сообщил о прогрессе, достигнутом за последние 12 месяцев, в течение которых были проведены два совещания в режиме телеконференционного обслуживания и одно официальное совещание. Последнее совещание было организовано Университетом Фэрли Дикинсона, Нью-Джерси, Соединенные Штаты Америки, который он поблагодарил за ценный вклад.

99. Затем Фрэнк Брунетти отметил пересмотренные части Руководства и предложил членам Комитета и наблюдателям направить свои замечания в связи с завершением работы над Руководством. Он отметил, что часть II была пересмотрена существенным образом и переименована в «Основные подходы к ведению переговоров о заключении договора об избежании двойного налогообложения». В пересмотренной части II разделы, ранее озаглавленные «Замечания», были переименованы в «Обсуждения». Кроме того, в эту часть будут включены несколько примеров для иллюстрации и разъяснений соответствующих вопросов, поднятых в одной из статей. Членам Комитета и другим участникам было предложено представить любые имеющиеся у них примеры.

100. Часть III касается процедурных аспектов ведения переговоров о заключении договора об избежании двойного налогообложения, процедур урегулирования споров/взаимного соглашения и договоренностей между компетентными органами в отношении обмена информацией. Часть IV является приложением для особого рассмотрения таких вопросов, как ненадлежащее использование договоров об избежании двойного налогообложения, режим, применимый к исламским финансовым инструментам, решение Австралийского налогового управления о толковании соглашений о двойном налогообложении Австралии (предложено новое добавление) и исторический обзор международного двойного налогообложения. Часть V касается действующих типовых конвенций и конвенций, включая ряд конкретных примеров. В Интернете будет размещен интерактивный вопросник по руководству для сбора комментариев по руководству и его использованию на практике. Кроме того, ожидается, что подготовка предлагаемого руководства будет координироваться с Подкомитетом по наращиванию потенциала.

101. В заключение Подкомитет вновь просил членов Комитета и наблюдателей направлять их комментарии и материалы по нескольким частям Руководства, которые уже размещены на веб-сайте Управления по финансированию развития, к концу января 2012 года. Подкомитет запланировал на февраль 2012 года в Барбадосе совещание для окончательной доработки проекта руководства с учетом полученных комментариев. Приветствуются также другие предложения о доработке Руководства совместно с Подкомитетом. Г-н Арринделл отметил, что недавно членом Подкомитета стал профессор Хьюстонского университета, Техас, Соединенные Штаты Америки, Брет Уэлс.

F. Наращивание потенциала

102. Координатор Подкомитета Ифуэко Омойгуи-Окауру представила обновленную информацию о работе Подкомитета (E/C.18/2011/CRP.8). После рассмотрения его мандата она сообщила об основных видах деятельности, осуществляемой Подкомитетом. С момента проведения предыдущей сессии Подкомитет провел три совещания в марте, мае и октябре 2011 года.

103. В ходе первого совещания особое внимание уделялось стратегиям и эффективному управлению веб-сайтом Подкомитета⁷ (при поддержке S4TP — проект Программы развития Организации Объединенных Наций (ПРООН) «Обмен успешным практическим опытом в области налогообложения по линии

⁷ www.s4tp.org.

Юг-Юг» и «Расчеты по заработной плате/налогу на добавленную стоимость в режиме реального времени»). Были обсуждены основные задачи веб-сайта и его приоритетные области, а также была обсуждена и согласована общая стратегия управления веб-сайтом.

104. На втором совещании рассматривался главным образом план работы Подкомитета. Были проведены дополнительные обсуждения, касающиеся разработки содержания, структуры и методов управления веб-сайтом в целях его рентабельного и регулярного обновления; участники совещания также обсудили вопросы назначения/набора страновых корреспондентов для веб-сайта, укрепления связей с организациями-партнерами, учреждениями-донорами и международными и региональными налоговыми органами, а также предложения относительно расширения членского состава Подкомитета. В заключение участники совещания обсудили предложение о создании нового органа, например рабочей группы для изучения вопросов налогообложения электронных операций и представления Комитету на его седьмой сессии доклада. На третьем совещании был рассмотрен ход работы Подкомитета и его доклад.

105. Комитет с удовлетворением отметил работу постоянного сотрудника Федеральной налоговой службы Нигерии над вопросами, связанными с работой Подкомитета, и в качестве странового корреспондента веб-сайта. Г-жа Омойгуи-Окауру обратилась к членам Комитета и другим участникам с просьбой оказать содействие в выявлении подходящих лиц в своих странах для ответа на вопросник по наращиванию потенциала, на который на данный момент получены ответы лишь из 15 стран.

106. По вопросу специального финансирования г-жа Омойгуи-Окауру информировала Комитет, что Германское общество международного сотрудничества (ГОМС) выделило 15 000 евро, которые поступили в распоряжение неправительственной организации «Коалиция за новые правила международного финансирования» в целях создания в Федеральной налоговой службе Нигерии группы по трансфертному налогообложению и подготовке сотрудников. МБНД также любезно организовало для участников из развивающихся стран бесплатные курсы по ведению переговоров о заключении договора об избежании двойного налогообложения (индивидуальные курсы), а также курсы в других областях (онлайн-курсы). В рамках проекта «Расчеты по заработной плате/налогу на добавленную стоимость в режиме реального времени» также продолжалось оказание поддержки в деле разработки и ведения веб-сайта S4TP.

107. Была также представлена подборка ответов на вопросник о необходимости наращивания потенциала в развивающихся странах. Что касается вида поддержки в деле наращивания потенциала, которая была оказана в течение последних трех лет по линии министерства финансирования стран-респондентов, в основном она касалась разработки налоговой политики, включая вопросы налоговых стимулов и налоговых льгот. Что касается налогового администрирования, поддержка в основном оказывалась в связи с компьютеризацией системы налогового администрирования, разработкой стратегии в области людских ресурсов и осуществлением функций, стратегий борьбы с коррупцией и проведением внутренних ревизий, а также осуществлением стратегий проведения ревизий с ориентиром на транснациональные корпорации. Хотя число ответов было ограниченным, по мнению докладчика из МБНД Аркотия Хатсимидитриса, ответы показали, что, хотя развивающиеся страны положительно

оценивают индивидуальные отдельные учебные мероприятия, они отдают предпочтение проведению инструктажа и подготовке на местах.

108. Затем Крис Уильямс, представляющий проект «Расчеты по заработной плате/налогу на добавленную стоимость в режиме реального времени», сделал доклад по мобильным электронным платежам, число которых резко возросло в развивающихся странах, главным образом в результате расширения использования мобильных телефонов в этих странах. С учетом того, что в мире насчитывается 5 миллиардов пользователей мобильных телефонов по сравнению с 2 миллиардами держателей банковских счетов, возможности активизации сбора налогов на основе мобильных средств связи являются огромными. Было отмечено резкое увеличение использования мобильных телефонов для платежных операций даже среди людей, которые традиционно не пользуются банками. Он рекомендовал продолжать заниматься такими вопросами, как расчетно-клиринговые палаты, виды операций, по которым взимаются налоги, борьба с мошенничеством и отмыванием денег и другими преступлениями, которые могут быть связаны с платежами с использованием мобильных средств связи.

109. Комитет поблагодарил Подкомитет за его работу в течение года и докладчиков за их выступления. После обсуждения Комитет согласился провести исследование по вопросу сбора налогов с использованием мобильных средств связи, результаты которого будут представлены на следующей сессии. На ней Комитет может рассмотреть вопрос о том, будут ли приниматься последующие меры и, если да, то в какой форме.

G. Сотрудничество в налоговых вопросах и его связь с серьезными экологическими проблемами, особенно проблемой изменения климата

110. Данную тему представили сотрудник Секретариата Майкл Ленард и Эрика Сиу (результаты проведенных ею исследований и оказанных услуг по подготовке проекта документа по этому вопросу (E/C.18/2011/CRP.9) любезно представила Специальная группа ПРООН по сотрудничеству Юг-Юг в рамках проекта S4TP).

111. Было отмечено, что в документе основное внимание уделяется вопросу регулирования доходов от торговли квотами на выбросы согласно соглашениям об избежании двойного налогообложения в соответствии с Типовой конвенцией Организации Объединенных Наций. 31 мая 2011 года ОЭСР опубликовала проект публичного документа для обсуждения «Вопросы договоров об избежании двойного налогообложения, касающиеся торговли квотами на выбросы», который должен быть дополнительно рассмотрен на совещании Рабочей группы ОЭСР по налоговым конвенциям и связанным с ними вопросам, которое должно состояться в феврале 2012 года. Предварительный вывод, сделанный в дискуссионном документе, заключается в том, что, независимо от того, рассматриваются ли они в рамках статьи 7 Типовой конвенции ОЭСР в качестве доходов от предпринимательской деятельности или статьи 13 в качестве дохода от прироста капитала (более типичное рассмотрение странами в соответствии с действующими договорами о налогообложении), поступления от торговли квотами на выбросы перестали подпадать под налогообложение страны проживания.

112. Вместе с тем докладчики отметили, что, поскольку Типовая конвенция Организации Объединенных Наций отличается от Типовой конвенции ОЭСР (особенно с точки зрения более широких прав государства-источника в области налогообложения) и поскольку другие статьи могут потенциально применяться к налогообложению поступлений от торговли квотами на выбросы (независимо от того, существует или не существует такая практика в отношении стран, имеющих программы торговли квотами на выбросы), имеются случаи, когда условия дистрибутивности договоров об избежании двойного налогообложения могут привести к налогообложению государства-источника. Было отмечено, что этот вопрос требует более внимательного рассмотрения и что Комитет может пожелать рассмотреть возможность создания рабочей группы для рассмотрения применения условий дистрибутивности к доходам от торговли квотами на выбросы в соответствии с Типовой конвенцией Организации Объединенных Наций. Он может иметь тесные контакты с ОЭСР, но с учетом необходимости уделения особого внимания положению стран в соответствии с Типовой конвенцией Организации Объединенных Наций. Рассмотрения заслуживает вопрос о том, в какой мере развивающиеся страны могут или не могут иметь режимы торговли квотами на выбросы в будущем.

113. Было также отмечено, что работа ОЭСР не предусматривает рассмотрения аспекта Киотского протокола к Рамочной конвенции Организации Объединенных Наций об изменении климата, что представляет особый интерес для развивающихся стран; в частности, это касается механизма чистого развития, благодаря которому страны могут осуществлять в развивающихся странах проекты по сокращению выбросов и получать зачетные баллы сертифицированного сокращения выбросов для выполнения своих обязательств. Они могут быть приобретены и проданы, и поэтому могут возникнуть вопросы о доходах в результате таких операций. Было отмечено, что рассмотрение положения в таких случаях в соответствии с Типовой конвенцией Организации Объединенных Наций будет отвечать интересам тех, кто инвестирует в такие кредиты, а также интересам развивающихся стран.

Н. Резюме результатов работы подкомитетов и рабочих групп и документов о работе восьмой ежегодной сессии

114. После обсуждения Комитет принял решение о том, что все существующие подкомитеты должны так или иначе завершить работу и что необходимо сохранить все из них. Тичжун Ляо не смог продолжить выполнение функций Координатора Подкомитета по приросту капитала ввиду других обязательств. Г-ну Ляо была выражена благодарность за его вклад в обновленный вариант, а выполнять функции Координатора было предложено Аните Капур. Приняв это предложение, г-жа Капур отметила необходимость рассмотрения пункта 4 статьи 13. Клодин Девие отметила, что Подкомитету по урегулированию споров еще предстоит завершить работу над руководством по процедуре взаимного согласия.

115. Было отмечено, что Рабочая группа по выгодному владению завершила предусмотренную мандатом работу. Ее членам была выражена благодарность за их вклад и Рабочая группа была расформирована.

116. Комитет принял решение вновь создать Подкомитет по обмену информацией и поручить г-ну Оливеру выполнять функции Координатора и с учетом последних изменений, в том числе в рамках ОЭСР. Соответствующая часть мандата⁸ бывшего Подкомитета, который теперь передан новому Подкомитету, заключается в том, чтобы следить за международными изменениями в области обмена информацией (включая совещания Глобального форума по транспарентности налогообложения и обмену информацией в целях налогообложения), включая представление на следующей ежегодной сессии Комитета доклада, содержащего рекомендации в отношении любой дополнительной работы, которую Комитету следует проделать в этой области.

117. Определенное время было посвящено обсуждению того, следует ли рассматривать вопросы, касающиеся налогообложения электронной торговли, однако было принято решение, что на данной стадии этот вопрос не является приоритетным для Комитета.

118. С учетом завершения работы над последним обновленным вариантом Типовой конвенции Организации Объединенных Наций Комитет посчитал, что было бы полезным рассмотреть ряд вопросов на основе представления документов для обсуждения на восьмой сессии в 2012 году. Вопрос о целесообразности создания подкомитетов и рабочих групп следовало бы рассмотреть в рамках такой дискуссии. В этой связи Комитет принял решение о том, чтобы:

- Виктор Туроньи представил документ о гибридных организациях с уделением особого внимания классификации юридических лиц-нерезидентов;
- Клодин Девие представила документ о значении слова «связанный» в связи со статьей 5;
- Рональд ван дер Мерве представил документ по вопросам, касающимся статьи 8 (транспорт), включая возможные обновления комментариев;
- Юрг Жироди представил аналитический документ о налоге на добавленную стоимость, включая рассмотрение трансграничных вопросов, касающихся постоянных представительств;
- Робин Оливер представляет доклад по вопросам прямых иностранных инвестиций с уделением особого внимания значению экономических рент в данном контексте;
- В рамках проекта S4TP и RTрау под руководством Подкомитета по наращиванию потенциала был представлен доклад о налогообложении электронных средств.

119. Было принято решение отложить будущую работу по статье 9 комментариев по результатам предварительных обсуждений на нынешней сессии до завершения работы над практическим руководством по трансфертному ценообразованию для развивающихся стран.

120. Было также принято решение создать рабочую группу с мандатом рассматривать вопросы договоров о налогообложении, связанных с механизмами реагирования на изменения климата на основе уже проделанной Секретариатом работы и в контексте ОЭСР. Данная рабочая группа, Координатором которой будет Клодин Девие и в которую войдут Анита Капур и Маркос Валадау, представит доклад на ежегодной сессии в 2012 году.

⁸ См. www.un.org/esa/ffd/tax/fifthsession/SubcommitteeMandates.pdf.

Глава IV

Сроки проведения и повестка дня восьмой сессии Комитета

121. Комитет постановил провести его восьмую сессию с 15 по 19 октября 2012 года в Женеве.

122. Комитет принял решение о следующем проекте повестки дня его восьмой сессии:

1. Открытие сессии Председателем Комитета.
2. Утверждение повестки дня и организация работы.
3. Обсуждение вопросов существа, связанных с международным сотрудничеством в области налогообложения:
 - a) обновление Типовой налоговой конвенции Организации Объединенных Наций (состояние согласованного обновленного варианта 2011 года, публикация и т.д.);
 - b) трансфертное ценообразование: практическое руководство для развивающихся стран;
 - c) налогообложение услуг;
 - d) пересмотр Руководства по ведению переговоров, касающихся заключения двусторонних договоров по вопросам налогообложения между развитыми и развивающимися странами;
 - e) статья 13: прирост капитала;
 - f) Типовая конвенция Организации Объединенных Наций и механизмы реагирования на изменение климата;
 - g) обмен информацией;
 - h) урегулирование споров: предлагаемое руководство по процедурам взаимного согласия;
 - i) наращивание потенциала;
 - j) налогообложение и использование мобильных средств связи;
 - k) обновленная информация о налогообложении проектов в области развития;
 - l) классификация гибридных организаций;
 - m) статья 5: значение «смежных проектов»;
 - n) вопросы постоянных представительств в связи с международным налогом на добавленную стоимость;
 - o) статья 8: вопросы транспорта;
 - p) вопросы прямых иностранных инвестиций и налогообложение корпораций.
4. Сроки проведения и повестка дня девятой сессии Комитета.
5. Утверждение доклада Комитета о работе его восьмой сессии.

Глава V

Утверждение доклада Комитета о работе его шестой сессии

123. Комитет одобрил и утвердил настоящий доклад для представления Экономическому и Социальному Совету, при этом детали будут уточнены после ежегодной сессии.

12-22957 (R) 060312 070312



Пробьба отправлять на вторичную переработку 