

## **Введение в налоговые договоры\***

### **I. Введение**

1. Налоговые договоры представляют собой важный элемент правил международного налогообложения многих стран. В настоящее время действует свыше 3000 двусторонних договоров о налогообложении доходов, и их число продолжает расти. Подавляющее большинство этих договоров в значительной мере основаны на Типовой конвенции Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения между развитыми и развивающимися странами (Типовая конвенция Организации Объединенных Наций) и Типовой конвенции Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) о налогообложении доходов и капитала (Типовая конвенция ОЭСР). Эти типовые договоры размещены на веб-сайтах ОЭСР и Организации Объединенных Наций и рассматриваются ниже.

2. Ниже приводится краткая информация об основных аспектах налоговых договоров. Основное внимание уделяется таким вопросам, как виды договоров, регулирующих налоговые вопросы, а также правовая природа, цели и толкование договоров, а не основным положениям этих договоров.

### **II. Правовая природа и воздействие налоговых договоров**

3. Договор - это соглашение между суверенными государствами. В статье 2 Венской конвенции о праве международных договоров, действие которой распространяется на все договоры, говорится:

«Договор означает международное соглашение, заключенное между государствами в письменной форме и регулируемое международным правом, независимо от того, содержится ли такое соглашение в одном документе, в двух или нескольких связанных между собой документах, а также независимо от его конкретного наименования».

4. Налоговые договоры часто называют «соглашениями» или «конвенциями». Как указано в статье 2 Венской конвенции, используемое наименование не имеет значения.

5. Двусторонние налоговые договоры закрепляют права и обязательства двух договаривающихся государств, но не третьих лиц, таких как налогоплательщики. Однако очевидно, что налоговые договоры призваны отвечать интересам налогоплательщиков договаривающихся государств. То, насколько договоры соответствуют этой цели, зависит от внутреннего законодательства каждого государства. В некоторых государствах договоры исполняются автоматически, то есть после заключения договор наделяет резидентов договаривающихся государств соответствующими правами. В других государствах необходимо принятие определенных дополнительных мер (например, положения договора должны быть закреплены во внутреннем законодательстве), прежде чем резиденты договаривающихся государств

---

\* Документ подготовлен старшим советником Канадского налогового фонда, Торонто, Канада, Брайаном Дж. Арнолдом.

смогут воспользоваться предусмотренными соответствующим договором преимуществами.

6. Согласно статье 26 Венской конвенции договоры обязательны для договаривающихся государств и должны ими добросовестно выполняться. Это принцип *pacta sunt servanda*. Если та или иная страна не выполняет заключенных ею налоговых договоров, то другие страны могут оказаться не заинтересованы в заключении с ней таких договоров.

7. Большинство налоговых договоров являются двусторонними. Существует очень мало многосторонних договоров о налогообложении доходов (например, Многосторонняя конвенция о взаимной административной помощи в налоговых вопросах), однако эксперты, занимающиеся налоговыми вопросами, уже много лет выступают с идеей возможной разработки многостороннего договора, и сегодня этот вопрос включен в повестку дня в рамках разработанного ОЭСР проекта борьбы с размыванием налоговой базы и перемещением прибыли<sup>1</sup>, хотя конкретные рамки такого многостороннего договора пока четко не определены.

8. Взаимность является основополагающим принципом налоговых договоров, хотя четкое значение этого термина не вполне ясно. Положения почти всех двусторонних налоговых договоров носят взаимный характер. Например, если в статье 10 «Дивиденды» предусматривается максимальная ставка обложения налогом дивидендов у источника при выплате компанией-резидентом акционерам, являющимся резидентами в другом договариваемом государстве, то такая максимальная ставка налога будет в равной мере применяться в обоих договариваемых государствах. Это взаимное обязательство распространяется на оба государства вне зависимости от трансграничного движения дивидендов; иными словами, статья 10 (и остальные положения договора, регулирующие распределение налогов) применяется в равной степени к обоим государствам, даже когда соответствующий договор заключен между развитой и развивающейся странами, в силу чего компании, являющиеся резидентами развивающейся страны, выплачивают акционерам, являющимся резидентами в развитой стране, значительно большие по объему дивиденды, чем наоборот. Точно так же на взаимной основе должны применяться административные положения налоговых договоров, такие как положения об обмене информацией и оказании помощи в сборе налогов.

### **III. Виды договоров, регулирующих налоговые вопросы**

9. Настоящий документ посвящен рассмотрению договоров о налогообложении доходов. Однако существует еще несколько видов договоров, регулирующих налоговые вопросы. Например, страны, взимающие налог на имущество или наследство, могут заключать договоры об избежании двойного налогообложения в этой области. Кроме того, многие страны подписали Многостороннюю конвенцию о взаимной административной помощи в налоговых вопросах. Эта Конвенция регулирует административные вопросы налогообложения, такие как обмен информацией, помощь в сборе налогов и

---

<sup>1</sup> Organization for Economic Cooperation and Development, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (Paris, 2013).

урегулирование споров. Помимо этого существует множество видов договоров, регулирующих главным образом вопросы, не связанные с налогообложением, но включающих положения о налогах. К числу таких неналоговых договоров относятся соглашения о воздушных перевозках и торговые и инвестиционные договоры, такие как соглашение о работе Всемирной торговой организации. Как правило, указанные соглашения содержат оговорки, согласно которым любые вопросы, связанные с налогообложением доходов, регулируются исключительно нормами заключенного между странами договора о налогообложении доходов.

10. Одним из важных явлений в последнее время стал рост числа соглашений об обмене налоговой информацией. Обычно страны с высокими ставками налогообложения заключают эти соглашения со странами с низкими или нулевыми ставками, с которыми они в иных условиях не заключили бы договоры о налогообложении доходов. Как правило, эти соглашения требуют от стран с низкими или нулевыми ставками налогообложения обмениваться информацией на условиях, аналогичных предусмотренным в статье 26 типовых конвенций Организации Объединенных Наций и ОЭСР.

#### **IV. Процесс проведения переговоров по выработке налоговых договоров**

11. Процесс проведения переговоров по налоговым договорам<sup>2</sup> обычно начинается с установления между странами первоначальных контактов. При принятии решения о начале переговоров с другими странами по налоговым договорам страна учитывает множество факторов, наиболее важным из которых является объем торговли и инвестиций между соответствующими странами. Как только страны принимают решение начать переговоры, они обмениваются своими типовыми договорами (или — при отсутствии у них типового договора — последними из заключенных налоговых договоров) и устанавливают дату проведения прямых переговоров. Как правило, переговоры по договорам проводятся в два раунда: по одному в каждой стране. На первом этапе переговоров команды переговорщиков договариваются о том, какой конкретно текст (как правило, Типовая конвенция Организации Объединенных Наций или Типовая конвенция ОЭСР) будет использоваться в качестве основы для переговоров. После представления каждой из сторон информации о ее внутренней системе налогообложения начинаются переговоры по каждой статье в отдельности. Аспекты текста, которые не удается согласовать, обычно заключаются в квадратные скобки для дальнейшего обсуждения. После согласования текста договора, стороны парафируют его. После достижения участниками переговоров такого согласия организуется подписание договора уполномоченными официальными лицами (как правило послами или государственными должностными лицами). После подписания каждое государство должно ратифицировать договор в соответствии с собственными процедурами ратификации. Договор считается заключенным, когда страны обмениваются ратификационными инструментами, и вступает в силу в

---

<sup>2</sup> Подробнее см. в “Papers on selected topics in negotiation of tax treaties for developing countries”. Имеется на сайте [http://www.un.org/esa/ffd/documents/Papers\\_TTN.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/documents/Papers_TTN.pdf).

соответствии с конкретными положениями договора (статья 29 «Вступление в силу» Типовой конвенции Организации Объединенных Наций).

12. Таким образом, переговоры по налоговому договору предусматривают ряд отдельных шагов или этапов: подписание, ратификацию, заключение и вступление в силу. Каждый из этих шагов имеет конкретное значение и влечет за собой определенные последствия.

13. После заключения договора в него по взаимному согласию договаривающихся государств могут вноситься незначительные или существенные изменения. Распространенной практикой является внесение сторонами изменений в налоговый договор путем заключения протокола к этому договору. В соответствии с нормами международного права соглашение, определяемое как протокол, — это просто договор под другим названием. В силу этого, как указывалось выше, для вступления протокола в силу он должен быть ратифицирован в соответствии с нормами, действующими в отношении договоров.

14. Внутреннее налоговое законодательство должно часто пересматриваться и получать новое толкование в соответствии с новыми обстоятельствами. Налоговые договоры в этом отношении не отличаются от внутреннего налогового законодательства. Теоретически самым правильным способом исправления недостатков в дефективных положениях договоров является двустороннее принятие соответствующей поправки к договору. На практике процесс внесения изменений зачастую бывает слишком медленным и сложным. Нередки случаи, когда переговоры по протоколу занимают не меньше времени, чем по договору. Зачастую, как только начинаются переговоры по одному из аспектов договора, это расценивается как возможность проведения переговоров и по другим аспектам.

15. В известной мере обновление налоговых договоров можно производить, не прибегая к официальной процедуре внесения изменений, в ходе процесса интерпретации. Например, процедура взаимного согласования, предусмотренная в большинстве договоров, предоставляет компетентным органам обоих государств полномочия регулировать вопросы толкования. Ниже рассматриваются общие правила толкования договоров.

## **V. Типовые налоговые конвенции Организации Объединенных Наций и Организации по экономическому сотрудничеству и развитию**

16. Существуют две влиятельные типовые налоговые конвенции: Типовая конвенция Организации Объединенных Наций и Типовая конвенция ОЭСР. Кроме того, в некоторых странах имеются собственные типовые налоговые конвенции, которые зачастую не публикуются, но представляются другим странам для целей проведения переговоров по налоговым договорам. При составлении Типовой конвенции Организации Объединенных Наций активно использовались положения Типовой конвенции ОЭСР.

17. Типовые налоговые конвенции имеют давнюю историю, начинающуюся еще с первых дипломатических договоров заключенных в XIX веке. Непосредственная цель этих договоров заключалась в том, чтобы дипломаты

одной страны, работающие в другой стране, не подвергались дискриминации. Впоследствии сфера применения этих договоров была распространена и на подоходное налогообложение, которое в начале XX века приобрело повышенное значение. После Первой мировой войны Лига Наций приступила к разработке типовых договоров, включая типовые договоры по вопросам подоходного налогообложения. Итогом этой работы стали типовые конвенции 1943 и 1946 годов. Эти типовые конвенции не были приняты единогласно, и работа по созданию приемлемого типового договора была продолжена ОЭСР и спустя несколько лет -- Организацией Объединенных Наций.

18. В настоящее время членами ОЭСР являются 34 государства, включая многие крупнейшие промышленно развитые страны. Впервые Типовая конвенция ОЭСР была опубликована в виде проекта в 1963 году. Она была пересмотрена в 1977 году и затем в 1992 году, когда было принято решение перевести ее в формат заменяемых страниц, с тем чтобы облегчить процесс более частых изменений. С тех пор с периодичностью в несколько лет было проведено в общей сложности девять пересмотров, последний из которых имел место в 2014 году. Ответственность за совершенствование Типовой конвенции, а также за другие аспекты международного сотрудничества в налоговой области возложена на Комитет по налоговым вопросам, в состав которого входят старшие должностные лица по налоговым вопросам государств-членов. Комитет строит свою работу посредством нескольких рабочих групп и Центра налоговой политики и администрирования, который выполняет роль постоянного секретариата Комитета по налоговым вопросам. В состав рабочих групп входят делегаты стран-членов. Ответственность за работу над Типовой конвенцией возложена на Рабочую группу № 1 по налоговым конвенциям и связанным с ними вопросам, которая занимается изучением относящихся к ее компетенции вопросов на постоянной основе.

19. К Типовой конвенции ОЭСР прилагаются подробные комментарии, организованные на постатейной основе. Комментарии ОЭСР приобретают все большее значение применительно к толкованию и применению налоговых договоров, в том числе некоторых договоров между странами, не являющимися членами ОЭСР. Для учета позиций некоторых государств, не являющихся членами, ОЭСР в 1999 году предоставила многим из них, в том числе Аргентине, Бразилии, Индии, Китаю, Российской Федерации и Южной Африке, возможность участвовать в обсуждении комментариев.

20. В Типовой конвенции ОЭСР странам-экспортерам капитала отдается предпочтение перед странами-импортерами капитала. Зачастую положения Конвенции предусматривают устранение или уменьшение масштабов двойного налогообложения путем наложения на страну-источник требования частично или полностью отказаться от своего права облагать налогом определенные категории доходов, получаемых резидентами другой страны, являющейся стороной договора. Эта особенность Типовой конвенции ОЭСР оправдана, если объемы торговли и инвестиций между обеими странами примерно одинаковы и страна резиденства облагает налогами все доходы, освобожденные от налогообложения в стране - источнике. Однако, Типовая конвенция ОЭСР может оказаться неподходящей для использования в качестве основы при заключении договора между странами — чистыми импортерами капитала. Поэтому развивающиеся страны разработали под эгидой Организации Объединенных Наций свой собственный типовый договор.

21. Работа Организации Объединенных Наций над типовым договором началась в 1968 году с учреждения Экономическим и Социальным Советом во исполнение своей резолюции 1273 (XLIII) Специальной группы экспертов по налоговым договорам между развитыми и развивающимися странами. Группа экспертов подготовила Руководство по ведению переговоров для заключения двусторонних договоров по вопросам налогообложения между развитыми и развивающимися странами, что привело к публикации в 1980 году Типовой конвенции Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами. Текст Типовой конвенции пересматривался в 2001, и затем в 2011 году.

В 2004 году Группа экспертов была преобразована в Комитет экспертов по международному сотрудничеству в налоговых вопросах. Комитет отвечает за подробные комментарии к Типовой конвенции Организации Объединенных Наций; он также отвечает за публикацию ряда полезных руководств по вопросам, имеющим большое значение для развивающихся стран, таким как вопросы трансфертного ценообразования и ведения переговоров по налоговым договорам между развитыми и развивающимися странами. Членами Комитета являются сотрудники налоговых органов, назначенные Генеральным секретарем Организации Объединенных Наций из числа кандидатов, предложенных их правительствами, и выступающие в личном качестве. Незначительное большинство в Комитете составляют представители развивающихся стран и стран с переходной экономикой. Структура Типовой конвенции Организации Объединенных Наций аналогична структуре Типовой конвенции ОЭСР, и многие ее положения полностью или практически полностью идентичны положениям этой типовой конвенции. Поэтому Типовую конвенцию Организации Объединенных Наций в основном следует рассматривать не как совершенно отдельный документ, а, скорее, как документ вносящий важные, но ограниченные изменения в Типовую конвенцию ОЭСР.

22. Главное отличие Типовой конвенции Организации Объединенных Наций от Типовой конвенции ОЭСР заключается в том, что она предусматривает меньше ограничений на права налогообложения страны источника доходов; таким образом, страны, в которых образуются доходы, обладают более широкими правами налогообложения, чем в соответствии с Типовой конвенцией ОЭСР. Например, в отличие от статьи 12 «Роялти» Типовой конвенции ОЭСР статья 12 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций не лишает страну источника возможности облагать налогом роялти, выплачиваемые резидентом страны источника резиденту другой страны. Типовая конвенция Организации Объединенных Наций также наделяет страну источника более широкими, чем Типовая конвенция ОЭСР, правами по налогообложению коммерческого дохода нерезидентов. Например, в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций предусмотрен шестимесячный временной критерий для того, чтобы строительный объект считался постоянным представительством, тогда как в Типовой конвенции ОЭСР установлен срок в 12 месяцев. Кроме того, согласно Типовой конвенции Организации Объединенных Наций оказание услуг в стране на протяжении 183 дней и более приводит к образованию постоянного представительства, тогда как в Типовой конвенции ОЭСР указывается, что оказание услуг приводит к возникновению постоянного представительства лишь в том случае,

если эти услуги оказываются через постоянное место коммерческой деятельности, которое согласно комментариям ОЭСР к соответствующей статье, должно, как правило, существовать более шести месяцев.

23. Успех типовых конвенций Организации Объединенных Наций и ОЭСР был ошеломительным. Сегодня на их положениях основываются практически все существующие двусторонние налоговые договоры. Их широкое признание и обусловленная этим стандартизация многих международных норм в области налогообложения стали важными факторами уменьшения масштабов международного двойного налогообложения.

24. Внесение изменений в типовые конвенции Организации Объединенных Наций и ОЭСР для устранения недостатков и в ответ на новые события является чрезвычайно трудным делом. Одна из причин этих трудностей заключается в том, что единственный имеющийся у стран способ привести всю сеть своих существующих налоговых договоров в соответствие с пересмотренным текстом Типовых конвенций Организации Объединенных Наций или ОЭСР — это проведение повторных переговоров практически по всем действующим договорам. При этом изменить текст комментариев к Типовой конвенции Организации Объединенных Наций или ОЭСР значительно легче, чем текст самой Типовой конвенции. Таким образом, в случае внесения изменений в текст комментариев налоговые органы стран могут толковать существующие договоры в соответствии с новыми комментариями, что избавляет их от необходимости проведения повторных переговоров по существующим договорам.

25. В отличие от Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, Типовая конвенция ОЭСР отражает позиции стран — членов ОЭСР. Страны-члены, не согласные с каким-либо аспектом Типовой конвенции ОЭСР, могут официально высказать оговорку в отношении конкретного положения. Эти оговорки приводятся в комментариях к Типовой конвенции, где указывается, что соответствующая страна не намерена применять конкретное положение или положения Типовой конвенции ОЭСР в своих налоговых договорах. Большинство стран высказали оговорки в отношении тех или иных аспектов Конвенции. Например, несколько стран высказали оговорки в отношении статьи 12, касающейся роялти, заявив о своем намерении облагать их налогом.

26. Кроме того, в комментариях к Типовой конвенции ОЭСР приводятся замечания отдельных стран в отношении конкретных аспектов. Страны высказывают замечания, с тем чтобы выразить несогласие с изложенным в комментариях толкованием договора. Высказывая замечание, страна не отвергает конкретного положения Типовой конвенции ОЭСР (иными словами, она не высказывает оговорки в отношении данного положения). Цель замечания состоит в том, чтобы указать, что страна может включать данное положение в свои договоры, но при этом будет толковать и применять его таким образом, который отличается от толкования, предлагаемого в комментариях.

## VI. Содержание типичного налогового договора

27. Ниже приводится краткое описание структуры и основных положений типичного двустороннего налогового договора, основанного на Типовой конвенции Организации Объединенных Наций или ОЭСР.

28. Глава I включает статью 1, определяющую круг лиц, налоговые обязательства которых затрагивает соответствующий договор (как правило, резидентов соответствующих договаривающихся государств), и статью 2, определяющую налоги, охватываемые данным договором (как правило, налоги на доходы и на капитал, устанавливаемые договаривающимися государствами и их политическими органами).

29. В главе II приводится определение важных терминов, используемых в договоре, включая общие определения в статье 3, а также определения терминов «резидент» в статье 4 и «постоянное представительство» в статье 5.

30. В главе III приводятся нормы договора, которые зачастую называются дистрибутивными. Статьи 6–21 регулируют налогообложение различных видов дохода, получаемого резидентом одного или обоих государств. Как правило, эти положения определяют, какое из договаривающихся государств — государство, в котором налогоплательщик является резидентом (страна резидентства), или государство, в котором получается доход или располагается его источник (страна источника), или же оба договаривающихся государства — могут облагать доход налогами, и ограничивается ли ставка взимаемого налога. Далее приводится список статей и видов дохода:

- Статья 6: Доход от недвижимого имущества
- Статья 7: Прибыль от коммерческой деятельности
- Статья 8: Доход от эксплуатации морских или воздушных судов при международных перевозках и речных судов при перевозках внутренним водным транспортом
- Статья 9: Прибыль ассоциированных предприятий и трансфертное ценообразование
- Статья 10: Дивиденды
- Статья 11: Проценты
- Статья 12: Роялти
- Статья 13: Прирост капитала
- Статья 14: Доход от оказания профессиональных услуг и услуг независимых подрядчиков
- Статья 15: Доход от работы по найму
- Статья 16: Директорское вознаграждение и вознаграждение высших управляющих должностных лиц
- Статья 17: Доход, получаемый артистами (профессиональными исполнителями) и спортсменами



- Статья 18: Пенсии и выплаты по социальному страхованию
- Статья 19: Доход государственных служащих
- Статья 20: Доход учащихся, стажеров и практикантов
- Статья 21: Прочие доходы, т.е. доходы, не регулируемые статьями 6–20

31. Глава IV посвящена налогообложению капитала (не дохода от капитала).

32. В главе V описываются два альтернативных метода ликвидации двойного налогообложения: в статье 23А «Метод освобождения» и в статье 23В «Метод зачета налога». Как правило, если договаривающееся государство, являющееся источником дохода, имеет право облагать этот доход налогом согласно положениям статей 6–12, то договаривающееся государство, резидентом которого является налогоплательщик, обязано принять меры для устранения двойного налогообложения. В соответствии с методом освобождения страна резидентства исключает этот доход из облагаемой налогом суммы или освобождает от налога страны резидентства. В соответствии с методом зачета налога страна резидентства облагает указанный доход налогом, но при этом вычитывает из налога сумму, эквивалентную сумме налога, уплаченного в стране источника дохода.

33. Глава VI озаглавлена «Специальные положения». Статья 24 предусматривает защиту от различных форм дискриминационного налогообложения в странах источника и резидентства. Статьи 25, 26 и 27 регулируют важные виды административного сотрудничества между договаривающимися государствами. Статья 25 предусматривает процедуру взаимного согласования для урегулирования споров в связи с применением договора; статья 26 регулирует обмен информацией между государствами; а статья 27 содержит нормы, регулирующие оказание договаривающимися государствами друг другу помощи в сборе налогов. В статье 28 просто оговаривается, что ничто в данном договоре не затрагивает «налоговых привилегий» дипломатов и консульских работников на основании норм международного права или других международных соглашений.

34. В главе VII содержатся нормы, регулирующие вступление договора в силу и прекращение его действия.

## **VII. Связь между налоговыми договорами и внутренним законодательством**

35. Во многих странах связь между налоговыми договорами и внутренним налоговым законодательством носит сложный характер. Базовый принцип заключается в том, что в случае конфликта между положениями внутреннего законодательства и договорными нормами преимущественную силу имеют положения договора. В некоторых странах, например во Франции, этот принцип закреплен в конституции. Во многих других странах внутреннее законодательство наделяет правительство четким правом принимать решения, превалирующие над положениями налогового договора. Например, во многих странах парламентской демократии примат внутреннего законодательства является одной из основополагающих норм права. Очевидно, что вследствие

этого в указанных странах нормы внутреннего налогового законодательства могут превалировать над положениями заключенных страной налоговых договоров. Однако, суды в этих странах могут потребовать от законодательного органа до принятия внутреннего закона, противоречащего договорным нормам, четко указать свое намерение игнорировать действие данного договора. Кроме того, суды могут предпринимать попытки найти какие-либо возможности для устранения явного конфликта между договором и внутренним законодательством.

36. Как правило, налоговые договоры распространяются на все налоги на доходы и капитал, взимаемые договаривающимися государствами, включая налоги, взимаемые властями провинций (штатов), местными и другими субнациональными органами власти. Однако в некоторых федеративных государствах конституционный мандат или сложившиеся традиции запрещают центральным органам власти заключать налоговые договоры, ограничивающие полномочия субнациональных органов власти по взиманию налогов. Соответственно, действие налоговых договоров, заключаемых такими федеративными государствами распространяется лишь на общенациональные налоги. Так обстоит дело в Канаде и Соединенных Штатах Америки. В таких условиях субнациональные органы власти могут взимать такие налоги, которые не могут вводиться центральными органами власти.

37. Как правило, налоговые договоры не предусматривают введения налогов. Налоги вводятся внутренним законодательством; поэтому налоговые договоры ограничивают налоги, которые государство вводит. На деле налоговые договоры по своей природе в основном облегчают налоговое бремя. Кроме того, вопреки бытующему мнению, они не предоставляют прав на взимание налогов. В свете этого основополагающего принципа обычно представляется целесообразным до применения отдельных положений налогового договора определить, является ли рассматриваемая сумма объектом обложения внутренним налогом. Если согласно внутреннему законодательству соответствующая сумма не облагается налогом, то в применении соответствующего договора нет необходимости. Предположим, к примеру, что согласно положениям договора между страной А и страной В проценты, уплачиваемые резидентом одного государства резиденту другого государства, подлежат налогообложению у источника налогом по максимальной ставке в 15 процентов. Если согласно законодательству страны А проценты, выплачиваемые корпорацией, являющейся резидентом этой страны, независимому кредитору, являющемуся резидентом страны В, освобождаются от налогообложения в стране А, то договор не дает стране А права на обложение этого процентного дохода налогом, удерживаемым у источника, в размере 15 процентов.

38. Вместе с тем вопрос о том, дают ли налоговые договоры право взимать налог вне зависимости от положений внутреннего законодательства, относится к компетенции внутреннего законодательства. Внутреннее законодательство некоторых стран, например Франции, предусматривает, что они имеют право облагать на основании внутреннего законодательства налогами любые суммы, которые не запрещено облагать налогами в соответствии с положениями договора.

39. Положения налоговых договоров не заменяют собой в полной мере нормы внутреннего законодательства. Возьмем, к примеру, ситуацию, когда какое-либо лицо считается резидентом страны А согласно ее внутреннему законодательству и при этом считается резидентом страны В согласно ее внутреннему законодательству. Если в соответствии с правилом «тайбрейка», предусмотренным в договоре между страной А и страной В (в статье 4(2) «(Резидент)» типовых конвенций Организации Объединенных Наций и ОЭСР содержится ряд норм, определяющих, резидентом какого государства для целей договора считается лицо, являющееся резидентом обеих стран), данное лицо признается резидентом страны А, то оно является резидентом страны А для целей договора, но при этом с точки зрения внутреннего законодательства страны В по-прежнему является ее резидентом для всех целей, не затрагиваемых данным договором. Так, например, если такое лицо выплачивает дивиденды, проценты или роялти лицам, не являющимся резидентами страны В, то на него будут распространяться все обязательства по удержанию налогов, введенные страной В в отношении таких выплат, поскольку оно по-прежнему является резидентом страны В.

40. Некоторые страны приняли законы, призванные изменить или аннулировать толкование налогового договора, данное национальными судами. Такие законы, принимаемые с лучшими намерениями, не могут нарушать обязательства страны по ее налоговым договорам. Зачастую страна, отменяющая таким образом действие своих налоговых договоров, проводит консультации со своими партнерами по договорам, чтобы продемонстрировать добросовестность своих действий и избежать недопонимания.

41. Некоторые страны могут предпринимать попытки не допустить оспаривания в судебном порядке определенных норм внутреннего налогового законодательства на основании заключенных страной налоговых договоров, предусматривая, что в случае конфликта с положениями налогового договора новые законы имеют преимущественную силу. Наиболее широко известными и неоднозначными случаями превалирования внутренних законов над договорами являются, вероятно, случаи в Соединенных Штатах; однако другие страны также иногда поступают аналогичным образом. Договор — это торжественное обязательство, отказ от выполнения которого допустим лишь в чрезвычайных обстоятельствах. В то же время страны должны иметь возможность изменять положения своего внутреннего налогового законодательства для его обновления и внесения ясности в трудные вопросы толкования.

42. Многие положения налоговых договоров не могут применяться независимо от внутреннего законодательства, поскольку содержат явные ссылки на значения терминов согласно внутреннему законодательству. Например, в соответствии со статьей 6 «Доход от недвижимого имущества» этот доход подлежит налогообложению в этой стране, в которой имущество находится. По этой причине термин «недвижимое имущество» имеет значение, придаваемое ему согласно внутреннему законодательству страны, в которой находится это имущество. Кроме того, в пункте 2 статьи 3 «Общие определения», который подробнее рассматривается ниже, предусматривается, что любой термин, не определенный в договоре, должен толковаться как имеющий значение, придаваемое ему на основании законодательства страны, применяющей данный договор. И напротив, в некоторых странах, где во

внутреннем законодательстве используются термины, используемые также в положениях договора, значения этих терминов для целей внутреннего законодательства могут толковаться в соответствии с их значениями для целей договора.

### **VIII. Цели налоговых договоров**

43. В широком смысле цель налогового договора заключается в облегчении трансграничной торговли и инвестиций посредством устранения налоговых преград на пути этих трансграничных потоков. Эта общая цель дополняется рядом более конкретных целей оперативного характера.

44. Можно утверждать, что наиболее важной оперативной целью двусторонних налоговых договоров является избежание двойного налогообложения. Если доходы от трансграничной торговли и инвестиций облагаются налогом в двух или более странах без каких-либо льгот, то очевидно, что подобное двойное налогообложение будет тормозить развитие торговли и инвестиций. Многие содержательные положения типичного двустороннего налогового договора направлены на достижение этой цели. Например, в статье 4(2) «Резидент» Типовой конвенции Организации Объединенных Наций сформулированы правила «тайбрейка», позволяющие определить, резидентом какой из стран для целей договора считается налогоплательщик, который является резидентом обеих стран. Эти положения также ограничивают размеры взимаемого страной, в которой находится источник налогообложения, налога на определенные виды доходов или отменяют такой налог, а также требуют от стран, резидентами которых являются налогооблагаемые лица, предоставлять скидку на налоги, взимаемые страной источника, либо путем зачета иностранных налогов, либо путем освобождения от налогов доходов, полученных из иностранного источника.

45. Первоначально главная цель налоговых договоров сводилась практически исключительно к решению проблемы двойного налогообложения. Многонациональные предприятия сталкивались с рисками двойного налогообложения в значительных объемах, число стран, освобождавших их от двойного налогообложения в одностороннем порядке, было невелико, а сети договоров только начинали формироваться. Однако к середине XX века договорные решения большей части основных проблем в области двойного налогообложения были выработаны, и сейчас государства регулярно используют эти решения при заключении налоговых договоров. Одним важным исключением являются проблемы двойного налогообложения в результате непоследовательного применения странами принципа «нормальной рыночной цены» при установлении трансфертных цен в операциях между ассоциированными сторонами.

46. Традиционная ориентация на устранение двойного налогообложения не должна затуманивать тот факт, что большинство налоговых договоров также преследуют не менее важную оперативную цель: предотвращение уклонения от уплаты налогов и двойного освобождения от налогов. Иными словами, основополагающий принцип заключается в том, что действие договоров должно обеспечивать, чтобы налоги взимались с доходов один и только один раз. Эта цель уравнивает цель избежания двойного налогообложения.

Если двойное налогообложение представляет собой неуместный барьер на пути развития международной торговли, то попустительское отношение к уклонению и избежанию от уплаты налогов становится неуместным стимулом к развитию такой торговли. Хотя предотвращение уклонения от уплаты налогов является одной из целей большинства налоговых договоров, признанных как Организацией Объединенных Наций, так и ОЭСР, число положений, призванных обеспечить ее достижение, в типичном налоговом договоре невелико.

47. Помимо этих двух важнейших оперативных целей налоговые договоры предусматривают несколько вспомогательных целей. Одной из таких вспомогательных целей является недопущение дискриминации в отношении иностранных граждан и нерезидентов. Любая страна, заключающая договор, хочет обеспечить ее резидентам, осуществляющим коммерческую деятельность в другом договариваемом государстве, такой же режим, как и резидентам этого другого государства, занимающимся аналогичной деятельностью. Еще одной вспомогательной целью является облегчение административного сотрудничества между договариваемыми государствами. Это административное сотрудничество включает три важнейших аспекта: обмен информацией, помощь в сборе налогов и урегулирование споров.

48. Положение об обмене информацией в типичном налоговом договоре может быть важным инструментом борьбы с уклонением от уплаты налогов и обеспечивать получение налогоплательщиками выгод, предусматриваемых договором. Как в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, так и в Типовой конвенции ОЭСР предусматривается, что каждое договариваемое государство оказывает помощь в сборе налогов, начисленных другим государством, как если бы эти налоги были его собственными. Наконец, в большинстве договоров предусматривается механизм урегулирования споров в связи с действием договора: процедура взаимного согласования. Эта процедура нередко применяется для урегулирования споров, связанных с трансфертным ценообразованием.

49. Одним из наиболее важных последствий заключения налоговых договоров является обеспечение определенности для налогоплательщиков. Определенность в отношении налоговых последствий трансграничных инвестиций является одним из важных факторов, облегчающих такие инвестиции. Средняя продолжительность действия налоговых договоров составляет около 15 лет. В результате инвесторы–нерезиденты знают, что, несмотря на изменения в налоговом законодательстве страны источника, предусмотренные договором базовые ограничения права страны источника на взимание налогов по-прежнему будут иметь преимущественную силу. Например, если компания А, являющаяся резидентом страны А, выдает резидентам страны В лицензию на использование нематериального имущества, разработанного компанией А, то компания А будет знать (к примеру), что ставка удерживаемого налога на роялти, предусмотренная договором между ее страной и страной В, будет продолжать применяться даже в том случае, если страна В в соответствии со своим внутренним законодательством повысит эту ставку.

50. Одним из последствий заключения налогового договора, хотя, возможно, и не его целью, является, несомненно, распределение поступлений от

налогообложения трансграничной деятельности между обоими договаривающимися государствами. В результате участники переговоров по договору должны четко сознавать, что положения заключаемых ими договоров будут определять, какая часть налоговых поступлений подлежит внутреннему налогообложению. Например, если страна соглашается на налогообложение процентного дохода на основании статьи 11 «Проценты» по ставке в 5 процентов, то для нее ставка налогообложения процентов, уплачиваемых резидентами страны кредитора, являющимся резидентами другой страны, будет ограничиваться 5 процентами от общей суммы процентных платежей, а налоговые поступления другой страны будут взиматься по той ставке, которую она установила для своих резидентов, за вычетом 5 процентов, уплачиваемых в стране источника.

## **IX. Толкование налоговых договоров**

51. Толкование налоговых договоров — это функция, которая должна возлагаться на налогоплательщиков, налоговые органы и внутренние суды. С упрощенной точки зрения налоговые договоры можно толковать широко, с тем чтобы обеспечить достижение их предполагаемых целей, или узко, неукоснительно придерживаясь их буквальных формулировок.

52. Толкование налоговых договоров в определенной мере схоже с толкованием внутреннего налогового законодательства. Например, значение слов, контекст, в котором они используются, и цель соответствующего положения — все это, как правило, важно при толковании как договоров, так и внутреннего налогового законодательства. Налоговые органы и суды могут быть склонны толковать налоговые договоры так же, как они толкуют внутреннее налоговое законодательство. Вместе с тем между налоговыми договорами и внутренним налоговым законодательством имеется ряд важных различий:

а) поскольку участниками каждого договора являются два договаривающихся государства, вопросы толкования должны решаться с учетом взаимных намерений и ожиданий каждого из них;

б) налоговые договоры адресованы более широкой аудитории, чем внутреннее законодательство, а именно правительствам и налогоплательщикам обеих стран;

в) при составлении налоговых договоров зачастую используются термины, отличающиеся от применяемых во внутреннем законодательстве. Например, в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций используется термин «предприятие», который отсутствует во внутреннем законодательстве многих стран;

г) как уже говорилось выше, налоговые договоры по своей природе предусматривают облегчение налогового бремени; они не предусматривают установления налогов;

д) типовые конвенции Организации Объединенных Наций и ОЭСР и соответствующие комментарии к ним не имеют аналогов во внутреннем налоговом законодательстве.

53. С учетом этих отличий возникает вопрос, уместно ли применять другой подход к толкованию налоговых договоров.

54. Поскольку налоговые договоры представляют собой договоры, их толкование регулируется Венской конвенцией о праве международных договоров (Венская конвенция), которая распространяется не только на налоговые, но и вообще на все договоры. Многие страны подписали эту конвенцию и обязаны следовать ее положениям. Однако даже те страны, которые не сделали этого, могут быть связаны ее положениями, поскольку данная конвенция представляет собой кодификацию норм традиционного международного права, являющихся обязательными для всех государств.

55. Общее правило толкования, закрепленное в пункте 1 статьи 31 Венской конвенции, гласит:

«Договор должен толковаться добросовестно в соответствии с обычным значением, которое следует придавать терминам договора в их контексте, а также в свете объекта и целей договора».

56. Согласно пункту 2 статьи 31 контекст охватывает текст договора и любое соглашение, относящееся к договору, которое было достигнуто между всеми участниками в связи с заключением договора, и любой документ, составленный одним из участников в связи с заключением договора и принятый другим участником в качестве документа, относящегося к договору. Например, Соединенные Штаты составляют техническое разъяснение по каждому из своих налоговых договоров, а Канада публично объявляет о том, что она принимает подготовленное Соединенными Штатами техническое разъяснение в отношении договора между Соединенными Штатами и Канадой<sup>3</sup>. Кроме того, согласно пункту 3 статьи 31 наряду с контекстом должны учитываться последующие соглашения между участниками и последующая практика применения договора, а также любые соответствующие нормы международного права. Таким образом, если, например, компетентные органы обоих государств заключают соглашение относительно толкования договора, то это соглашение должно учитываться для целей толкования договоров точно так же, как если бы оно было включено в текст самого договора.

57. Подход к толкованию договоров, предусмотренный в пункте 1 статьи 31 Венской конвенции, интуитивно понятен. Очевидно, что в качестве первого шага в процессе толкования разумно рассмотреть обычные значения слов, используемых в договоре, однако эти слова следует рассматривать в контексте договора в целом, поскольку значение слова всегда зависит от контекста, в котором оно используется. Наконец, имеет также смысл толковать термины договора в свете его целей, поскольку очевидно, что посредством заключения этого договора и согласования используемых в нем терминов договаривающиеся государства пытаются чего-то добиться.

58. Хотя пункт 1 статьи 31 Венской конвенции вполне понятен, следует все же признать, что он сформулирован расплывчато и не дает четкого конструктивного понимания того, как должны толковаться договоры. Самое важное заключается в том, что это положение не указывает, какой вес следует

---

<sup>3</sup> Convention between Canada and the United States of America with Respect to Taxes on Income, Washington, D.C., 26 September 1980, с внесенными изменениями.

придавать в каждом конкретном случае обычным значениям слов, контексту и цели соответствующих положений договора (и невозможно сделать это с помощью какого-либо разумного правила). Например, в пункте 1 статьи 31 отсутствует указание на то, как следует урегулировать возможный конфликт между обычными значениями слов и целью соответствующего положения.

59. Согласно статье 32 Венской конвенции обращение к другим средствам, которые называются дополнительными средствами толкования и включают подготовительные материалы и обстоятельства заключения договора, возможно лишь для того, чтобы подтвердить значение, вытекающее из применения статьи 31, или определить значение, когда толкование в соответствии со статьей 31 оставляет значение двусмысленным или неясным или приводит к результатам, которые являются явно абсурдными или неразумными.

60. Хотя типовые конвенции Организации Объединенных Наций и ОЭСР и комментарии к ним являются важными источниками, которые необходимо учитывать при толковании налоговых договоров, очевидно, что они не имеют обязательной силы. Их правовой статус, согласно положениям Венской конвенции, неясен. На первый взгляд, они, как представляется, относятся к дополнительным средствам толкования, согласно статье 32. Если так, то можно считать, что указанные документы имеют ограниченную полезность или значение, поскольку могут использоваться лишь для подтверждения значения, устанавливаемого иным образом посредством применения принципов толкования, закрепленных в статье 31, или, как уже говорилось выше, для определения значения, когда толкование в соответствии со статьей 31 оставляет значение двусмысленным или неясным или приводит к результатам, которые являются явно абсурдными или неразумными. Комитет экспертов Организации Объединенных Наций и ОЭСР не намерены оставлять за типовыми конвенциями и комментариями к ним столь ограниченную роль. Во введении к Типовой конвенции Организации Объединенных Наций указывается, что, хотя ее положения и комментарии к ним не являются обязательными и не должны истолковываться как официальные рекомендации, они призваны «облегчить переговоры, толкование и практическое применение двусторонних налоговых договоров, которые основаны на этих положениях». Кроме того, в пункте 29 введения к Типовой конвенции ОЭСР указывается, что комментарии «могут оказаться весьма полезными при применении и толковании конвенций и, в частности, урегулировании любых споров». В то же время трудно обосновать отнесение Типовой конвенции Организации Объединенных Наций или ОЭСР и комментариев к ней к контексту договора согласно статье 31 Венской конвенции, особенно если толкуемый договор был заключен до пересмотра конкретных положений соответствующих комментариев.

61. Хотя эксперты по международным аспектам налогообложения считают статус Типовой конвенции ОЭСР и комментариев к ней согласно Венской конвенции очень спорной темой, этот вопрос, по-видимому, представляет преимущественно теоретический интерес и не имеет особого практического значения. При рассмотрении дел, связанных с договорами, практически во всех странах суды обычно придают типовым конвенциям и комментариям значительный вес.



62. Важно, чтобы налоговые договоры толковались в обеих странах одинаково (принцип общего толкования), так как в противном случае доходы могут облагаться налогами дважды или, наоборот, вовсе не облагаться. Предположим, например, что лицо S, являющееся резидентом страны А, занимается оказанием услуг в стране В в интересах корпорации С в течение более чем 183 дней. Результатом оказания этих услуг становится создание определенного продукта, которым пользуется корпорация С. Лицо S получает от корпорации С платеж, который в соответствии с законодательством страны В считается вознаграждением за оказание услуг в стране В. В свою очередь, страна А рассматривает этот платеж как роялти за предоставленное корпорации С разрешение использовать продукт лица S. В соответствии с налоговым договором между этими двумя странами плата за услуги физических лиц подлежит налогообложению в государстве источника, а роялти — исключительно в государстве резидента (как это предусмотрено в статье 12 «Роялти» Типовой конвенции ОЭСР). В этих обстоятельствах лицо S подвергнется двойному налогообложению, если компетентные органы обеих стран не смогут урегулировать этот вопрос.

63. В некоторых странах используется более одного официального языка. Когда эти страны заключают налоговые договоры, может существовать множество официальных текстов договора на разных языках. В статье 33 Венской конвенции предусматривается, что в случае заключения налоговых договоров на нескольких языках все тексты договора считаются равно аутентичными, если договором не предусматривается, что в случае расхождения между этими текстами преимущественную силу будет иметь какой-либо один определенный текст. Некоторые страны, заключающие свои налоговые договоры на нескольких языках, как, например, Китай, предусматривают, что в случае расхождения между текстами на разных языках преимущественную силу имеет текст договора на английском языке.

64. Помимо положений Венской конвенции вопрос толкования налоговых договоров, основанных на типовых конвенциях Организации Объединенных Наций и ОЭСР, регулируется внутренними положениями самих этих конвенций. В пункте 2 статьи 3 «Общие определения» типовых конвенций Организации Объединенных Наций и ОЭСР предусматривается, что любой термин, не определенный в договоре, должен иметь значение, придаваемое ему на основании закона государства, применяющего этот договор, если контекст не требует иного толкования. Таким образом, применение пункта 2 статьи 3 предполагает процесс, состоящий из следующих трех этапов:

а) Содержит ли договор определение термина?

б) Если договор не содержит такого определения, то какое значение имеет данный термин в соответствующей стране (не обязательно определение согласно внутреннему законодательству)?

в) Требуется ли контекст договора значения, отличного от значения, используемого в данной стране?

65. Первый этап не так прост, как кажется. Например, некоторые определения в налоговых договорах носят инклюзивный характер. В статье 3(1)(а) термин «лицо» определяется как означающий любое физическое лицо, компанию или любую другую совокупность лиц. В противоположность этому определение

термина «компания» в статье 3(1)(b) носит эксклюзивный характер (термин «компания» означает...»). Если говорить в общем, то инклюзивное определение означает, что данный термин понимается в его обычном значении и при этом включает конкретно перечисленные позиции. Пункт 2 статьи 3 должен применяться для определения согласно внутреннему законодательству обычных значений терминов, определяемых инклюзивно, таких как «лицо», хотя это не вполне очевидно. Кроме того, определения, используемые в договоре, зачастую содержат термины, которые сами по себе не определены. Например, используемые в статье 3(1)(a) термины «физическое лицо» и «совокупность лиц» не имеют собственных определений. Значения этих терминов также должны браться из внутреннего законодательства в силу положений пункта 2 статьи 3, хотя и в этом случае результат не вполне очевиден.

66. Кроме того, могут возникнуть трудности с определением значения термина согласно внутреннему законодательству. Внутреннее налоговое законодательство, как правило, регулирует правовые последствия сделок и правовой статус лиц в рамках общего права. В пункте 2 статьи 3 четко оговаривается, что внутреннее значение термина, используемого в договоре, может устанавливаться на основании общего права соответствующего государства, а не его внутреннего налогового законодательства. Однако в тех случаях, когда содержание термина, не определенного в договоре, содержится во внутреннем налоговом законодательстве, пункт 2 статьи 3 предусматривает, что значение этого термина на основании налогового законодательства соответствующей страны преобладает над значением, придаваемым этому термину на основании других законов этого государства. В то же время не определенный в договоре термин может иметь более одного значения для целей налогового законодательства страны. В этой ситуации в контексте договора следует использовать наиболее подходящее внутреннее значение. Следует также отметить, что в пункте 2 статьи 3 говорится о «значении» термина, не определенного в договоре, а не о его определении согласно внутреннему законодательству. Термин может быть не определен для целей налогового законодательства страны, однако исходя из того, что он используется во внутреннем законодательстве, он должен иметь обычное значение.

67. Последний этап применения пункта 2 статьи 3 заключается в рассмотрении вопроса о том, требует ли контекст договора использования значения термина, отличного от его значения согласно внутреннему законодательству. Для этого необходимо рассмотреть альтернативные значения термина для целей договора и решить, не является ли одно из них более подходящим в контексте договора, чем используемое в рамках внутреннего законодательства. При проведении такого анализа следует, в частности, учитывать следующие моменты:

- обычное значение термина по сравнению со значением согласно внутреннему налоговому законодательству;
- значение термина согласно налоговому законодательству другой страны;
- цель соответствующего положения договора;

- внешние материалы, такие как комментарии к типовым конвенциям Организации Объединенных Наций и ОЭСР.

68. Некоторые эксперты по международным аспектам налогообложения утверждают, что при применении пункта 2 статьи 3 неопределенным терминам следует по возможности придавать значение, не зависящее от внутреннего законодательства (значение по договору или значение, принятое в международной налоговой практике), и что значение по внутреннему законодательству следует использовать лишь в качестве крайнего средства. Другие эксперты утверждают, что в пункте 2 статьи 3 значениям на основании внутреннего законодательства отдается предпочтение, поскольку значения по договору используются лишь в случаях, если «по контексту требуется иное». Они утверждают, что использование слова «требуется» возлагает на тех, кто пытается обосновать правильность использования значения по договору, бремя доказательства.

69. Формулировка пункта 2 статьи 3 не позволяет однозначно отдать предпочтение использованию для неопределенных терминов значений, основанных на внутреннем законодательстве или на договорных положениях. Таким образом, значения не определенных в налоговом договоре терминов должны устанавливаться с учетом всей относящейся к делу информации и всего контекста.

70. Еще один важный и спорный вопрос толкования в связи с пунктом 2 статьи 3 типовых конвенций Организации Объединенных Наций и ОЭСР заключается в том, что следует понимать под значением термина: значение, существовавшее во внутреннем законодательстве на момент заключения договора (статичный подход), или значение, существующее в национальном законодательстве с учетом вносимых в него время от времени изменений (динамичный подход). В 1995 году в пункт 2 статьи 3 Типовой конвенции ОЭСР были внесены изменения, с тем чтобы четко показать, что пункт 2 статьи 3 должен применяться в соответствии с динамичным подходом. Аналогичное изменение было внесено в Типовую конвенцию Организации Объединенных Наций в 2001 году. Динамичный подход позволяет учитывать в договорах изменения во внутреннем законодательстве без обязательного проведения новых переговоров по соответствующему договору. Недостаток этого подхода заключается в том, что он, по сути, позволяет стране, меняя определенные нормы внутреннего законодательства, в одностороннем порядке вносить изменения в налоговый договор с другой страной. Например, внесение во внутреннее законодательство изменения, которое существенно меняет договоренность между двумя странами и не предполагалось ими, равнозначно изменению договора и может быть отвергнуто как противоречащее статье 26 “*Pacta sunt servanda*” Венской конвенции.