

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

Одиннадцатая сессия

Женева, 19–23 октября 2015 года

Пункт 3(а)(i) предварительной повестки дня\*

**Применение договорных норм к смешанным  
юридическим лицам****Новое положение для Типовой конвенции Организации  
Объединенных Наций об избежании двойного  
налогообложения в отношениях между развитыми  
и развивающимися странами для рассмотрения  
вопроса о применении налоговых договоров  
к платежам, осуществляемым через смешанные  
юридические лица****Записка Секретариата***Резюме*

В настоящей записке содержится информация о работе, проделанной Комитетом по международному сотрудничеству в области налогообложения и касающейся нового положения для Типовой конвенции Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами для рассмотрения вопроса о применении налоговых договоров к платежам, осуществляемым через смешанные юридические лица. В приложении I излагаются предлагаемые изменения к модели Организации Объединенных Наций и комментарии к ней. В приложении II приводятся примеры для иллюстрации вопросов, связанных с налоговыми договорами, которые могут возникнуть в контексте платежей, осуществляемых через смешанные юридические лица. В приложении III приводятся выдержки из Типового технического разъяснения модели Соединенных Штатов в отношении соответствующих положений налоговых договоров.

\* E/C.18/2015/1.



## I. Введение

1. На сессии Комитета 2013 года г-н Генри Луи (Соединенные Штаты) представил подход к применению положений двусторонних налоговых договоров в отношении платежей через так называемые «смешанные юридические лица». Смешанным юридическим лицом для этой цели является юридическое лицо, которое два договаривающихся государства, являющихся участниками того или иного двустороннего налогового договора, квалифицируют по-разному, например юридическое лицо, такое как общество с ограниченной ответственностью, которое одно договаривающееся государство может рассматривать как компанию, а другое договаривающееся государство — как финансово транспарентное (для этой цели юридическое лицо рассматривается как финансово транспарентное, если характер, источник и временные рамки налогообложения той или иной статьи доходов не меняются, когда статья дохода проводится через юридическое лицо). Г-н Луи разъяснил, что при применении того или иного налогового договора по отношению к таким платежам могут возникнуть следующие нежелательные результаты: а) двойное налогообложение вследствие неправильного отказа в предоставлении льгот по договору; б) отсутствие налогообложения вследствие предоставления льгот по договору в ненадлежащих случаях, например резидентам третьих стран; или с) предоставление ненадлежащего объема льгот по договору (например, удержание налога с дивидендов, выплачиваемых компаниям, по более низким ставкам в тех случаях, когда такие дивиденды были извлечены индивидуальным акционером).

2. Принципы, изложенные в докладе Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) под названием «Применение Типовой налоговой конвенции ОЭСР в отношении товариществ», преследуют цель избежания этих нежелательных результатов. Однако оказалось, что не все страны, которые, применяя свои налоговые договоры, в явно выраженной форме признают эти принципы. Напротив, позиция многих стран заключается в том, что результаты, о которых речь идет в докладе, не могут быть получены при отсутствии положений в том или ином налоговом договоре, в ясно выраженной форме предусматривающих такие результаты.

3. Г-н Луи охарактеризовал положение, которое закреплено в двусторонних договорах Соединенных Штатов по вопросу о налогах на доходы. Комитет обсудил это положение и пришел к выводу о том, что необходимо проделать дальнейшую работу для инкорпорации такого положения и, таким образом, принципов доклада в модель Организации Объединенных Наций. Г-н Луи отметил, что рабочая группа 1 ОЭСР по налоговым конвенциям и смежным вопросам занялась этой же задачей в недавние годы и достигла значительного прогресса в формулировании нового договорного положения и сопроводительных комментариев для модели ОЭСР.

4. Хотя положения, действующие в налоговой договорной практике Соединенных Штатов, и положение, которое было разработано Рабочей группой 1, в значительной степени аналогичны, между этими двумя положениями имеются определенные различия. После обсуждения этих различий Комитет пришел к выводу о том, что работа над возможным новым положением для модели Организации Объединенных Наций должна основываться на варианте ОЭСР. Г-н Луи предложил проконсультироваться с секретариатом ОЭСР и подготовить небольшой документ для обсуждения на сессии Комитета 2014 года, кото-

рый включал бы в модель Организации Объединенных Наций новое положение относительно платежей, осуществляемых через смешанные юридические лица.

5. На сессии 2014 года г-н Луи представил предложенный новый пункт 2 статьи 1 модели Организации Объединенных Наций и проект комментария, в котором цитируются соответствующие части нового типового комментария ОЭСР. Во время заседания некоторые члены Комитета, а также представители государств — членов Организации Объединенных Наций, включая представителей Словакии, Франции и Чешской Республики, выразили мнение о том, что применительно к платежам, осуществляемым через юридические лица, которые находятся в третьем государстве, новое положение должно применяться при наличии механизма обмена информацией между государством-источником и третьей страной.

6. Г-н Луи принял к сведению эту озабоченность и разъяснил, что ему известно о том, что существующие варианты предложенного нового пункта 2, касающегося платежей, осуществляемых через юридические лица, расположенные в третьих государствах, ограничивают сферу охвата юридическими лицами, находящимися только в государствах, которые имеют механизмы обмена информацией с государством-источником. Комитет предложил г-ну Луи переработать предложенный комментарий и предусмотреть альтернативный вариант пункта 2, в котором бы была отражена такая более узкая сфера охвата.

7. Комитету предложено обсудить на его сессии 2015 года предложенные изменения к модели Организации Объединенных Наций и ее комментарий (см. приложение I).

## Приложение I

### **Типовая конвенция Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами: предлагаемые изменения для рассмотрения вопроса о применении налоговых договоров к платежам, осуществляемым через смешанные юридические лица**

А. Заменить статью 1 Конвенции следующим текстом (исключения из нынешнего текста сессии 2014 года помечены зачеркиванием, а дополнения — подчеркиванием):

#### **Статья 1**

##### **Охватываемые лица**

1. Настоящая Конвенция применяется к лицам, являющимся резидентами одного или обоих из договаривающихся государств.

2. Для целей настоящей Конвенции доход, извлеченный юридическим лицом или структурой, которые рассматриваются полностью или частично как фискально транспарентные по налоговому законодательству одного из двух договаривающихся государств, или полученный через них, должен рассматриваться как доход резидента Договаривающегося государства, однако только в том случае, если доход рассматривается для целей налогообложения этим государством как доход резидента этого государства. Ни в коем случае положения этого пункта не должны толковаться как ограничивающие каким-либо иным образом право договаривающегося государства облагать налогами резидентов этого государства.

В. В модель Организация Объединенных Наций добавить следующий комментарий к пункту 2 статьи 1, который включает изменения к существующему комментарию, для включения текста пунктов 26.3–26.16 модели ОЭСР (предложенные в настоящее время как часть проекта ОЭСР, касающегося размывания налогооблагаемой базы и перемещения прибыли). Пункты 1–3 комментария к статье 1 остались без изменений. (Потребуется иные соответствующие изменения к комментарию к статье 1.)

#### Пункт 2

4. В пункте 2 рассматриваются особые вопросы, возникающие в связи с платежами юридическим лицам, которые либо полностью, либо частично фискально транспарентны, таким как партнерства и доверительные фонды. ~~Типовая конвенция Организации Объединенных Наций не содержит специальные положения по отношению к партнерствам. Таким образом, договаривающимся государствам предоставлена возможность изучить проблемы, связанные с товариществами, в ходе двусторонних переговоров и согласовать такие специальные положения, какие они могут считать необходимыми и целесообразными. В 1999 году Комитет по бюджетно-налоговым вопросам ОЭСР утвердил доклад, озаглавленный~~

«Применение Типовой налоговой конвенции ОЭСР в отношении товариществ». В докладе говорится о применении положений Типовой налоговой конвенции ОЭСР и косвенно затрагиваются вопросы применения основанных на этой Типовой конвенции двусторонних налоговых конвенций в отношении товариществ. Однако Комитет признает, что многие принципы, рассмотренные в этом докладе, могут также применяться *mutatis mutandis* в отношении других некорпоративных организаций. В этом докладе ссылки на «товарищества» охватывают организации, которые, в отличие от налогового права, классифицируются как таковые в соответствии с гражданским или коммерческим правом. Значительные расхождения во мнениях между странами — членами ОЭСР вытекают из того факта, что в соответствии с их внутренним законодательством к товариществам применяются различные режимы. В некоторых странах ОЭСР товарищества считаются налогооблагаемыми единицами, а иногда даже компаниями, тогда как в других странах ОЭСР облагаются налогом не товарищества как таковые, а лишь доли отдельных участников товарищества в доходе товариществ. В развивающихся странах существуют аналогичные разногласия в области налогового режима товариществ. Цель пункта 2 заключается в осуществлении принципов, изложенных в докладе.

5. Важный вопрос заключается в том, следует ли предоставлять товариществу как таковому привилегии, предусмотренные Конвенцией. Если на основании законодательства одного из договаривающихся государств товарищества являются налогооблагаемыми организациями, то в соответствии с пунктом 1 статьи 4 товарищество можно квалифицировать как резидент этого договаривающегося государства и таким образом будет иметь право на льготы, предусмотренные Конвенцией. Однако если товарищество рассматривается как фискально прозрачное согласно законодательству государства постоянного местонахождения и соответственно налогом на доход товарищества облагаются лишь участники товарищества, пункт 2 предусматривает, что положения Конвенции должны применяться на уровне партнеров. такое товарищество на основании Конвенции можно не принимать во внимание, но крайней мере при отсутствии в Конвенции специальных норм, предусматривающих иное. Эти общие принципы развиты в пунктах 26.3–26.16 Комментария к статье 1 Типовой конвенции ОЭСР:

26.3 В настоящем пункте рассматривается случай с доходом юридических лиц или структур, которые одно или оба договаривающихся государства рассматривают как полностью или частично финансово прозрачные для налоговых целей. Положения этого пункта обеспечивают, чтобы налог таких юридических лиц или структур рассматривался для целей Конвенции в соответствии с принципами, отраженными в докладе 1999 года Комитета по фискальным вопросам под названием «Применение Типовой налоговой конвенции ОЭСР в отношении товариществ»<sup>3</sup>. Поэтому в этом докладе содержатся ориентиры и примеры того, как это положение должно толковаться и применяться в различных ситуациях.

<sup>3</sup> Воспроизведен в томе II полной версии Типовой налоговой конвенции Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), страница оригинала R(15)-1.

26.4 Однако в докладе рассматриваются исключительно товарищества, в то время как Комитет признал, что многие принципы, содержащиеся в докладе, также могут применяться по отношению к другим некорпоративным организациям, он выразил намерение проанализировать вопрос о применении Типовой налоговой конвенции в отношении других юридических лиц на более позднем этапе. Как указывается в пункте 37 доклада, Комитет особо озабочен «случаями, когда внутригосударственное налоговое законодательство создает промежуточные ситуации, когда партнерство частично рассматривается как налогооблагаемая единица и частично не учитывается для налоговых целей». Согласно докладу:

В то время как это может создавать практические трудности в отношении очень ограниченного числа товариществ, это представляет собой более важную проблему в случае других организаций, таких как доверительные фонды. По этой причине Комитет решил рассмотреть этот вопрос в контексте последующей работы в связи с этим докладом.

26.5 В пункте 2 эта конкретная ситуация рассматривается посредством ссылки на юридические лица, которые «полностью или частично» рассматриваются как фискально прозрачные. Таким образом этот пункт не только подтверждает выводы доклада о товариществах, но и расширяет сферу применения этих выводов на ситуации, которые прямо не охвачены докладом.

26.6 Этот пункт не только обеспечивает, чтобы льготы по Конвенции предоставлялись в надлежащих случаях, но и то, чтобы эти льготы не предоставлялись, когда ни одно договаривающееся государство не рассматривает, согласно своему внутреннему законодательству, доходы юридического лица или структуры в качестве доходов одного из его резидентов. Таким образом, этот пункт подтверждает, что выводы в докладе относительно такого случая (см. например, пример 3 в докладе). Кроме того, как признано в докладе, от государств не следует ожидать предоставления льгот по двусторонней налоговой конвенции в случаях, когда они не могут проверить, имеет ли то или иное лицо реальное право на эти льготы. Таким образом, если юридическое лицо, учрежденное в юрисдикции, от которой договаривающееся государство не может получить налоговую информацию, потребуется, чтобы этому государству была представлена вся необходимая информация, с тем чтобы иметь возможность предоставить льготы по Конвенции. В таком случае договаривающееся государство вполне может решить использовать механизм возврата средств для целей применения льгот по Конвенции, даже если оно обычно представляет эти льготы во время выплаты соответствующего дохода.

26.7 Следующий пример является иллюстрацией применения этого пункта:

Пример: Государство А и Государство В заключили договор, идентичный Типовой налоговой конвенции. Государство А считает, что юридическое лицо, учрежденное в Государстве В, яв-

ляется компанией и облагает это юридическое лицо налогом на проценты, получаемые им от резидента-должника в Государстве А. Однако, согласно внутреннему государственному праву Государства В, это юридическое лицо рассматривается в качестве товарищества и каждый из двух членов этого юридического лица, которые поровну делят все его доходы, облагается налогом с половины суммы процентов. Один из членов является резидентом Государства В, а другой — резидентом страны, с которой Государства А и В не имеют договора. Этот пункт предусматривает, что в таком случае половина суммы процентов должна рассматриваться для целей статьи 11 как доход резидента Государства В.

26.8 Ссылка на «доход, извлеченный юридическим лицом или структурой... или через юридическое лицо или структуру», имеет широкое значение и охватывает любой доход, который извлечен юридическим лицом или через юридическое лицо, для внутригосударственных налоговых целей, независимо от того, обладает ли юридическое лицо или структура юридической правоспособностью или же представляет собой лицо, как оно определяется в подпункте 1(а) статьи 3. Это может, например, охватывать доход любого партнерства или доверительного фонда, которые одно или оба договаривающиеся государства рассматривают полностью или частично как финансово прозрачные. Кроме того, как следует из примера 2 в докладе, не имеет значения, где юридическое лицо или структура были учреждены: этот пункт применяется к юридическому лицу, учрежденному в третьем государстве, в той степени, в которой, согласно внутригосударственному налоговому законодательству одного из договаривающихся государств, юридическое лицо рассматривается полностью или частично как фискально прозрачное, и доход этого юридического лица приписывается резиденту этого государства.

26.9 Слову «доход» должно придаваться широкое значение, которое оно имеет для целей Конвенции и поэтому применяется по отношению к различным статьям доходов, охватываемых главой III Конвенции («Налогообложение дохода»), включая, например, прибыли предприятия или прирост капитала.

26.10 Концепция «фискально прозрачный», используемая в этом пункте, касается ситуаций, когда, согласно внутригосударственному праву договаривающегося государства, доход (или его часть) юридического лица или структуры облагается налогом не на уровне юридического лица или структуры, а на уровне лиц, которые имеют долю в этом юридическом лице или структуре. Это, как правило, случай, когда подлежащий уплате налог на долю дохода юридического лица или механизма определяется отдельно по отношению к личным характеристикам лица, которое имеет право на эту долю, и поэтому налог будет зависеть от того, является ли это лицо налогооблагаемым или нет, от другого дохода, который имеет лицо, от личных надбавок, на которое лицо имеет право, и от налоговой ставки, применимой по отношению к этому лицу; кроме того, харак-

тер и источник, а также время реализации дохода для налоговых целей не будут затрагиваться фактом, что он был получен через юридическое лицо или структуру. Тот факт, что доход исчисляется на уровне юридического лица или структуры до того, как доля приписывается лицу, не будет сказываться на этом результате<sup>4</sup>. Государства, желающие разъяснить определение «фискально прозрачный» в своих двусторонних конвенциях, могут по своему усмотрению включать определение этого термина, основанного на вышеизложенных разъяснениях.

26.11 В случае, когда юридическое лицо или структура, которые рассматриваются как частично фискально прозрачные по внутреннему праву одного из договаривающихся государств, часть дохода юридического лица или структуры может облагаться налогом на уровне лиц, которые имеют долю в этом юридическом лице или структуре, как об этом говорится в предшествующем пункте, при этом остальная часть будет по-прежнему налогооблагаемой на уровне юридического лица или структуры. Так, например, некоторые доверительные фонды и товарищества с ограниченной ответственностью квалифицируются в некоторых странах (например, в некоторых странах часть дохода, полученного через доверительный фонд, которая распределяется среди бенефициаров, облагается налогом, когда попадает в распоряжение этих бенефициаров, в то время как часть этого дохода, который накопился, облагается налогом, когда находится в распоряжении доверительного фонда или доверителей; аналогичным образом в некоторых странах доход, полученный через коммандитное товарищество, облагается налогом, когда он находится в распоряжении общего партнера, в том что касается доли партнера, но рассматривается как доход коммандитного товарищества в отношении доли дохода товарищества с ограниченной ответственностью). Если такое юридическое лицо или структура квалифицируются в качестве резидента договаривающегося государства, то этот пункт будет обеспечивать, чтобы льготы по договору также применялись по отношению к доли дохода, который приписывается юридическому лицу или структуре согласно внутреннему праву этого государства.

26.12 Что касается других положений Конвенции, то это положение применяется отдельно к каждой статье доходов юридического лица или механизма. Предположим, например, что документ о создании доверительного фонда предусматривает, что все дивиденды, полученные доверительным фондом, должны распределяться в пользу бенефициара в течение всей жизни этого бенефициара, но впоследствии должны накапливаться. Если одно из договаривающихся государств считает, что в таком случае бенефициар является налогооблагаемым с точки зрения дивидендов, выплаченных этому бенефициару, но что доверители являются налогооблагаемыми в отношении дивидендов, которые будут накоплены, этот пункт будет приме-

<sup>4</sup> См. пункты 37–40 доклада.



няться по-разному к этим двум категориям дивидендов, даже если оба вида дивидендов были получены в один и тот же месяц.

26.13 Предусматривая, что доход, по отношению к которому он применяется, будет рассматриваться как доход резидента договаривающегося государства для целей Конвенции, этот пункт обеспечивает, что соответствующий доход приписывается этому резиденту для целей применения различных норм Конвенции о распределении. В зависимости от характера дохода, это будет, следовательно, доход, который будет позволять рассматривать его, например, как «доход, извлеченный» для целей статей 6, 13 и 17, «прибыль предприятия» для целей статей 7, 8 и 9 (см. также пункт 4.1 Комментария к статье 3) или дивиденды или проценты «выплаченные» для целей статей 10 и 11. Тот факт, что доход рассматривается как извлеченный резидентом договаривающегося государства для целей Конвенции также означает, что, когда доход представляет собой долю дохода предприятия, в котором участвует резидент, такой доход должен рассматриваться как доход предприятия, находящегося во владении резидента (например, для целей определения предприятия договаривающегося государства в статье 3 и пункте 2 статьи 21).

26.14 В то время как этот пункт обеспечивает, что различные нормы Конвенции о распределении применяются, если доход финансово прозрачных юридических лиц рассматривается согласно внутреннему праву как доход резидента договаривающегося государства, этот пункт не предрешает вопрос о том, является ли реципиент владельцем-бенефициаром соответствующего дохода. Когда, например, финансово прозрачное товарищество получает дивиденды в качестве агента или назначенного лица для лица, которое не является партнером, тот факт, что дивиденд может рассматриваться как доход резидента договаривающегося государства по внутреннему праву этого государства не лишает государство-источник возможности считать, что ни партнерство, ни партнеры не являются владельцами-бенефициарами дивиденда.

26.15 Этот путь применяется только для целей Конвенции и поэтому не требует, чтобы договаривающееся государство меняло способ, с помощью которого он относит доход или квалифицирует юридические лица для целей своего внутреннего права. В примере в пункте 26.7 выше, хотя пункт 2 предусматривает, что половина суммы процентов должна рассматриваться для целей статьи 11 как доход резидента государства В, это будет затрагивать только максимальную сумму налога, которую государство А сможет получить с процентов, и не будет менять того факта, что налог государства А будет подлежать выплате юридическим лицом. Таким образом, если предположить, что внутреннее право государства А предусматривает 30-процентный налог, удерживаемый с процентов, действие пункта 2 будет заключаться просто в сокращении суммы налога, которую государство А получит с процентов (с тем чтобы половина суммы процентов облагалась налогом по ставке 30 процентов, а половина по ставке 10 процентов согласно договору между государствами А и В) и не будет менять того факта, что юридическое лицо является ре-

левантным налогоплательщиком для целей внутреннего права государства А.

26.16 В последнем предложении пункта разъясняется, что этот пункт не преследует цель ограничить каким-либо образом право государства взимать налоги со своих собственных резидентов. Этот вывод согласуется с порядком, в котором налоговые договоры толковались применительно к товариществам (см. пункт 6.1 выше)<sup>3</sup>. Однако это предложение не ограничивает обязательство избегать двойного налогообложения, которое лежит на договаривающемся государстве в силу статей 23 А и 23 В, когда доход резидента этого государства может облагаться налогом другим государством в соответствии с Конвенцией с учетом применения этого пункта.

Хотя в общем плане Комитет согласен с пунктами 26.3–26.16 комментария к статье 1 Модели ОЭСР, цитируемыми выше, некоторые члены Комитета выразили озабоченность относительно применения пункта 2 без каких-либо ограничений в отношении платежей через юридические лица, находящиеся в третьих государствах. Эти члены Комитета считают, что сфера охвата пункта 2 должна быть ограничена ситуациями, когда в государстве-источнике существует механизм, позволяющий обмениваться налоговой информацией с третьим государством. Такой механизм может быть двусторонним налоговым договором или соглашением об обмене налоговой информацией (включая Многостороннюю конвенцию о взаимной административной помощи в налоговых вопросах). Страны, разделяющие озабоченность этих членов Комитета, могут пожелать принять следующий альтернативный вариант пункта 2:

«2. Для целей настоящей Конвенции доход, извлеченный через юридическое лицо или структуру, которые рассматриваются полностью или частично как финансово прозрачные согласно налоговому законодательству одного из двух договаривающихся государств и созданы или организованы:

а) в одном из двух договаривающихся государств; или

б) в государстве, имеющем действующее соглашение, содержащее положение об обмене информацией о налоговых вопросах с договаривающимся государством, в котором извлечены доход, прибыль или прирост, должен рассматриваться как доход резидента Договаривающегося государства, но только тогда, когда доход квалифицируется для целей налогового законодательства государства как доход, прибыль или прирост капи-

<sup>3</sup> В пункте 6.1 Типовой налоговой конвенции ОЭСР говорится, что: «один из вопросов заключается в последствиях применения положений Конвенции для товарищества в плане налогообложения партнеров. Когда товарищество рассматривается как резидент договаривающегося государства, положения Конвенции, которые ограничивают право другого договаривающегося государства взимать налоги с дохода товарищества, не применяются для ограничения права этого другого государства облагать партнеров, которые являются его собственными резидентами, налогом на их долю в доходе товарищества. Некоторые государства могут пожелать включить в свои конвенции положение, которое в ясно выраженной форме подтверждает право договаривающегося государства взимать с партнеров-резидентов налог на их долю в доходе товарищества, которое рассматривается как резидент другого государства.

тала. Ни в коем случае положения этого пункта не должны толковаться как ограничивающие каким-либо образом право договаривающегося государства взимать налоги с резидентов этого государства».

~~6. Применение Конвенции к товариществам может также зависеть от законодательства договаривающихся государств. Законодательство договаривающихся государств также определяет режим по Конвенции в отношении распределения партнерских долей.~~

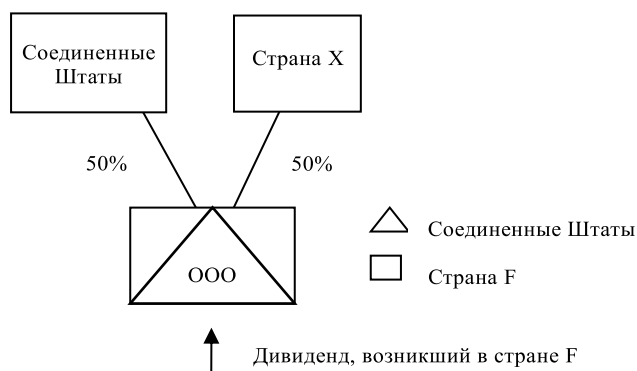
~~7. Если договаривающиеся государства по-разному относятся к товариществам, различные статьи Конвенции могут применяться к одной и той же операции в двух государствах, что может привести к двойному налогообложению или отсутствию налогообложения в обоих государствах. В ответ на комментарий одного из членов Комитета г-н Луи предложил изменить название статьи на «Общая сфера применения», с тем чтобы более точно охарактеризовать сферу применения пересмотренной статьи. Комитет может желать рассмотреть вопрос о внесении такого изменения в следующий вариант Модели.~~

## Приложение II

### Примеры возможных налоговых договорных вопросов, возникающих в контексте платежей, осуществляемых через смешанное юридическое лицо

Цель следующих принципов заключается в демонстрации возможных налоговых договорных вопросов, которые могут возникнуть в контексте платежей, осуществляемых через юридическое лицо.

**Пример 1:** Платеж, происходящий из страны F (партнер по договору) для общества с ограниченной ответственностью, юридического лица Соединенных Штатов, которое рассматривается Соединенными Штатами как финансово прозрачное.

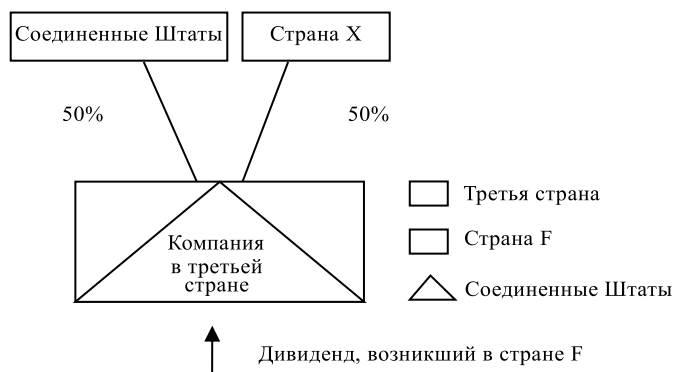


Общество с ограниченной ответственностью (ООО), организованное в Соединенных Штатах и рассматриваемое как финансово прозрачное для налоговых целей Соединенных Штатов, получает дивиденд, возникший у партнера по договору — стране F. Страна F рассматривает ООО как корпорацию, согласно своему внутреннему праву. ООО в равных долях владеют два корпоративных члена: один — резидент Соединенных Штатов, а другой — резидент страны X. В силу квалификации Соединенными Штатами ООО член из Соединенных Штатов в настоящее время облагается Соединенными Штатами налогом на его 50-процентную долю дивиденда в стране F. Так обстоит дело даже в случае, когда страна F квалифицирует ООО как корпорацию по своему внутреннему праву. Из этого должно следовать, что член из Соединенных Штатов должен иметь право на льготы по налоговому договору между Соединенными Штатами и страной F (если предположить, что он удовлетворяет всем требованиям, изложенным в договоре). Кроме того, из этого должно следовать, что на долю дивиденда, переводимую члену из страны X, не должны распространяться льготы по налоговому договору между Соединенными Штатами и страной F. Однако, как стратегический вопрос, на этот дивиденд должны распространяться льготы по налоговому договору между страной F и страной X, которая является государством постоянного местонахождения другого корпоративного члена.

Хотя эти желаемые результаты согласуются с принципами доклада о товариществах, страны могут не применять свои налоговые договоры таким образом, который позволял бы достигать этих результатов при отсутствии явно выраженного договорного положения. Например, страны могут утверждать, что, поскольку ООО не облагается налогом Соединенными Штатами в качестве компании, на дивиденд (который они рассматривают как выплачиваемый ООО) не распространяются льготы по договору, поскольку они не выплачиваются лицу, которое отвечает требованиям, предъявляемым к резиденту Соединенных Штатов.

В связи с этим примером также возникает вопрос о том, как обеспечить, чтобы льготы по договору были предоставлены в надлежащем объеме. Например, если член из Соединенных Штатов являлся бы физическим лицом в отличие от компании, то представляется целесообразным, чтобы страна F применяла ставку удерживаемого налога для портфельных дивидендов в отличие от ставки в отношении прямых дивидендов.

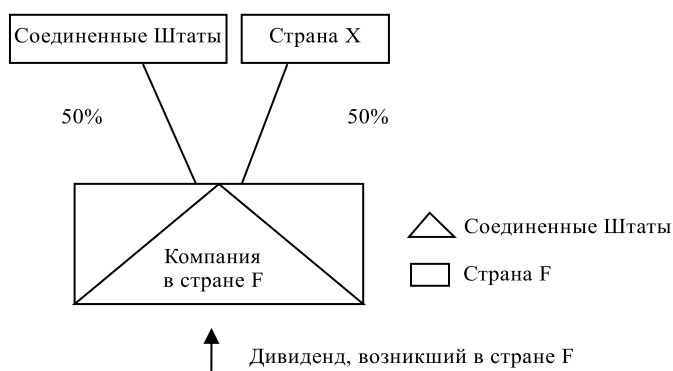
**Пример 2:** платеж, происходящий из страны F для компании в третьем государстве, юридического лица в третьей стране, которое рассматривается в качестве финансово прозрачного Соединенными Штатами.



Компания в третьей стране является юридическим лицом, созданным в этой третьей стране. Как страна F (государство-источник), так и третья страна рассматривают компанию в третьей стране в качестве компании, однако Соединенные Штаты квалифицируют компанию в третьей стране в качестве финансово прозрачной. Компания в третьей стране в равных долях принадлежит двум корпоративным партнерам: один резидент в Соединенных Штатах и один резидент в стране X. Хотя страна F и третья страна рассматривают компанию в третьей стране в качестве компании, поскольку Соединенные Штаты как государство постоянного местонахождения квалифицируют компанию в третьей стране в качестве финансово прозрачной (член из Соединенных Штатов в настоящее время облагается налогом Соединенными Штатами на его 50-процентную долю в дивидендах в стране F), член из Соединенных Штатов

рассматривается как извлекающий 50 процентов дивидендов, полученных компанией третьей страны. Со стратегической точки зрения в этом примере должны быть достигнуты такие же результаты, что и в примере 1.

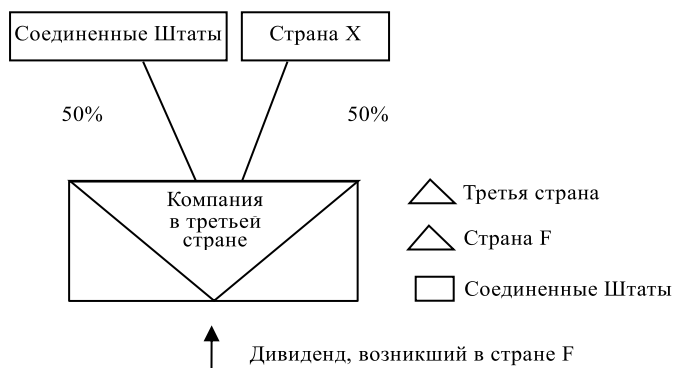
**Пример 3:** платеж, происходящий из страны F для компании в стране F, юридического лица в стране F, которое рассматривается Соединенными Штатами в качестве финансово прозрачного.



Компания в стране F, то есть компания, учрежденная в стране F (партнер по договору) и рассматриваемая в качестве финансово прозрачной для налоговых целей Соединенных Штатов, получает дивиденд, возникший в партнере по договору — стране F. Страна F квалифицирует компанию в стране F в качестве корпорации по своему внутреннему законодательству. Компанией в стране F в равных долях владеют два корпоративных члена: один резидент Соединенных Штатов, а другой — резидент в стране X.

Этот пример отличается от предыдущих примеров, поскольку с точки зрения страны F компания в стране F получает дивиденд, возникший в стране F. Поэтому разумно предположить, что налоговый договор между Соединенными Штатами и страной F применяться не должен и что страна F должна иметь возможность облагать налогом дивиденд в соответствии со своим внутренним правом. Тем не менее льготы по договору должны распространяться на любые будущие дивиденды, выплачиваемые компанией в стране F члену из Соединенных Штатов.

**Пример 4:** платеж, происходящий из страны F для компании в третьей стране, юридического лица в третьей стране, которое квалифицируется в качестве финансово транспарентного третьей страной, однако в качестве компании Соединенными Штатами.



Компания в третьей стране является юридическим лицом, учрежденным в третьей стране. Страна F и третья страна рассматривают компанию в третьей стране в качестве финансово транспарентной, однако Соединенные Штаты рассматривают компанию в третьей стране в качестве компании. Компанией в третьей стране в равных долях владеют два корпоративных партнера: один резидент в Соединенных Штатах и один — резидент в стране X. Поскольку Соединенные Штаты как государство постоянного местонахождения рассматривают компанию в третьей стране в качестве компании член из Соединенных Штатов не облагается Соединенными Штатами в рамках режима прозрачности налогом на его долю в дивиденде в стране F. Из этого должно следовать, что на дивиденды, возникшие в стране F, не должны распространяться льготы, предусмотренные налоговым договором между Соединенными Штатами и страной F.

#### Договорные положения

В целях обеспечения ясности в таких ситуациях Комитет может пожелать рассмотреть вопрос о принятии и включении в модель Организации Объединенных Наций правила. Можно было бы рассмотреть следующий текст:

**Для целей настоящей Конвенции поступления, прибыль или прирост, извлеченные юридическим лицом или через юридическое лицо, которое рассматривается полностью или частично как финансово транспарентное согласно налоговому законодательству одного или двух договаривающихся государств, должны рассматриваться как извлеченные резидентом договаривающегося государства, но только в той степени, в какой эта статья рассматривается для целей налогового законодательства таким договаривающимся государством как доход, прибыль или прирост капитала резидента.**

### Дополнительные договорные положения

В целях достижения желаемого результата в примере 3 было бы необходимо включить в модель, помимо вышеупомянутого проекта положения, положение, которое наделяет договаривающееся государство правом облагать налогами своих граждан так, как бы Конвенция отсутствовала. Помимо достижения желаемого результата в примере 3 такое положение было бы также весьма полезным с точки зрения обеспечения того, чтобы резиденты договаривающегося государства не использовали налоговый договор для уменьшения суммы налогов, причитающихся этому государству, например, посредством проводки дивидендов из внутреннего источника через компанию в партнере по договору. Предлагается рассмотреть следующий текст:

**[«X.] За исключением ситуаций, предусмотренных в пункте [Y], настоящая конвенция не затрагивает налогообложение договаривающимся государством своих резидентов (как они определены в статье 4 (резидент)) и своих граждан. Несмотря на другие положения настоящей конвенции, бывший гражданин или бывший долговременный резидент договаривающегося государства может облагаться налогом в соответствии с законодательством этого договаривающегося государства».**

Хотя в качестве одного из общих стратегических вопросов речь должна идти о случае, когда договаривающееся государство сохраняет право облагать налогами своих резидентов, может существовать незначительное число случаев, когда страна может пожелать предоставить определенные льготы по договору своим гражданам. Следующее положение содержит несколько узких изъятий из предложенного пункта [X]:

**[Y.] Положения пункта 4 не затрагивают:**

**а) льготы, предоставляемые договаривающимся государством согласно пункту 2 статьи 9 (ассоциированные предприятия), пункту 7 статьи 13 (прирост капитала), подпункту (b) пункта 1, пунктам 2, 3 и 6 статьи 17 (пенсии, выплаты по социальному страхованию, ежегодные выплаты (аннуитеты), алименты и пособие на ребенка), пункту 3 статьи 18 (пенсионные фонды) и статьям 23 (избежание двойного налогообложения), 24 (недискриминация) и 25 (взаимное согласование); или**

**б) льготы, предоставляемые договаривающимся государством согласно пункту 1 статьи 18 (пенсионные фонды), статьям 19 (государственная служба), 20 (учащиеся и стажеры) и 27 (члены дипломатических миссий и консульские работники) лицам, которые не являются гражданами или лицами, допущенными в это государство для целей постоянного места проживания.**



## Приложение III

### **Выдержки из действующего в Соединенных Штатах Типового технического разъяснения соответствующих налоговых договорных положений<sup>a</sup>**

#### *Пункт 4*

В пункте 4 содержится традиционная защитительная оговорка, фигурирующая во всех договорах США по вопросу о налогообложении доходов. Договаривающиеся государства резервируют свои права за исключением случаев, предусмотренных в пункте 5, по отношению к налогообложению своих резидентов и граждан, как это предусмотрено их внутренним законодательством, несмотря на какие-либо положения Конвенции об обратном. Например, если резидент другого договаривающегося государства оказывает профессиональные услуги в Соединенных Штатах и доход от этих услуг не приписывается постоянному учреждению в Соединенных Штатах, статья 7 (прибыль предприятий) в силу своего содержания не давала бы Соединенным Штатам возможность облагать доход налогом. Однако, если резидент другого договаривающегося государства также является гражданином Соединенных Штатов, защитительная оговорка позволяет Соединенным Штатам включать вознаграждение в полученный в других странах доход гражданина и облагать его налогом согласно обычным правилам Кодекса (например, без учета раздела 894(а) Кодекса). Подпункт 5(а) статьи 1 сохраняет льготы, предусмотренные специальными нормами об иностранных налоговых льготах, применимые к налогообложению Соединенными Штатами определенного дохода граждан Соединенных Штатов, являющихся резидентами другого договаривающегося государства. См. пункт 4 статьи 23 (освобождение от двойного налогообложения).

Для целей защитительной оговорки термин «постоянное местонахождение» определяется согласно статье 4 (резидент). Таким образом, физическое лицо, которое является резидентом Соединенных Штатов согласно Кодексу (однако не является гражданином Соединенных Штатов), но которое, как было установлено, является резидентом другого договаривающегося государства согласно коллизионным нормам статьи 4, будет подлежать налогообложению Соединенными Штатами только в пределах, допустимых Конвенцией. Соединенным Штатам было бы нельзя применять свое внутреннее законодательство по отношению к этому лицу в той степени, в какой это законодательство не согласуется с Конвенцией.

Однако лицо будет по-прежнему квалифицироваться в качестве резидента Соединенных Штатов для налоговых целей Соединенных Штатов, помимо определения налоговых обязательств физического лица перед Соединенными Штатами. Например, при определении согласно раздела 957 Кодекса того, является ли иностранная корпорация контролируемой иностранной корпорацией, акции этой корпорации, находящейся во владении физического лица, будут

---

<sup>a</sup> Примечание Секретариата: текст приложения III основывается не только на Типовой конвенции Соединенных Штатов о налогообложении доходов 2006 года, но и на нынешних мнениях и практике Соединенных Штатов. В настоящее время предлагается новый вариант Типового технического разъяснения Соединенных Штатов, который будет отражать такие мнения и практику.

рассматриваться как акции резидента Соединенных Штатов. В результате этого другие граждане или резиденты Соединенных Штатов могут рассматриваться как акционеры Соединенных Штатов в контролируемой иностранной корпорации с учетом включения дохода согласно подчасти F признанной корпорацией. См. раздел Положения Казначейства 301.7701(b)-7(a)(3).

Согласно пункту 4 каждое договаривающееся государство также резервирует свое право облагать в соответствии со своим внутренним правом налогами бывших граждан и бывших долговременных резидентов. Так, пункт 4 позволяет Соединенным Штатам облагать бывших граждан Соединенных Штатов и бывших долговременных резидентов Соединенных Штатов в соответствии с разделом 877 Кодекса. Как правило, раздел 877 применяется по отношению к бывшему гражданину или долговременному резиденту Соединенных Штатов, который отказался от гражданства или прекратил длительное проживание до 17 июня 2008 года, если ему не удастся доказать, что он соблюдал налоговое законодательство Соединенных Штатов в течение предшествующих пяти лет или если какой-либо из последующих критериев превышает установленные пороги: а) средний ежегодный чистый налог на доход такого физического лица за налогооблагаемый пятилетний период, закончившийся до даты утери статуса; или б) чистые активы такого физического лица на дату утери статуса.

Соединенные Штаты определяют понятие «долговременный резидент» как физическое лицо (иного, чем гражданин Соединенных Штатов), которое на законных основаниях являлся постоянным резидентом Соединенных Штатов по меньшей мере в течение восьми из предыдущих 15 налоговых годов. Физическое лицо не рассматривается как постоянный резидент, находящийся на законных основаниях, для целей любого налогового года, когда физическое лицо рассматривалось в качестве резидента другого договаривающегося государства по этой Конвенции или резидента любой страны, иной чем Соединенные Штаты, согласно положениям любого налогового договора Соединенных Штатов, и физическое лицо не отказывается от льгот, предусмотренных соответствующим налоговым договором.

#### *Пункт 5*

В пункте 5 излагаются некоторые изъятия из защитительной оговорки. Приводимые положения призваны предоставить льготы гражданам и резидентам, даже если такие льготы не предусмотрены согласно внутреннему законодательству.

В подпункте 5(а) перечисляются некоторые положения Конвенции, которые применимы ко всем гражданам и резидентам договаривающегося государства, несмотря на общую защитительную оговорку в статье 4:

- 1) пункт 2 статьи 9 (ассоциированные предприятия) предоставляет право коррелятивно производить корректировку в отношении налога на доход в виде перераспределенных согласно статье 9.
- 2) Пункт 7 статьи 13 (прирост капитала) координирует налоговые системы договаривающихся государств во избежание двойного налогообложения, которое может стать результатом введения налога на выезд или аналогичного режима в отношении лица, которое перестает квалифицироваться в качестве резидента (как это понятие

определено в пункте 1 статьи 4 (резидент)) договаривающегося государства и становится резидентом другого договаривающегося государства.

- 3) Подпункт 1(b), пункты 3 и 6 статьи 17 (пенсии, социальное страхование, ежегодные выплаты (аннуитеты), алименты и пособие на ребенка) предусматривает изъятия из налогообложения в государстве-источнике или государстве постоянного местонахождения применительно к некоторым пенсионным выплатам, выплатам по линии социального страхования и пособию на ребенка.
- 4) Пункт 3 статьи 18 (пенсионные фонды) предусматривает изъятие в отношении некоторых инвестиционных доходов пенсионных фондов, находящихся в другом договаривающемся государстве.
- 5) Статья 23 (освобождение от двойного налогообложения) подтверждает, что граждане и резиденты одного из договаривающихся государств имеют право на такую льготу, как зачет налогов на доход, полученный в другом государстве, или на изъятие в отношении дохода, извлеченного в другом государстве.
- 6) Статья 24 (недискриминация) защищает резидентов и граждан одного договаривающегося государства от установления определенной дискриминационной налоговой практики в другом договаривающемся государстве.
- 7) Статья 25 (процедура взаимного согласования) наделяет определенными льготами граждан и резидентов договаривающихся государств в целях достижения и реализации решений, касающихся споров между двумя договаривающимися сторонами. Например, компетентным властям позволяется использовать определение термина, которое отличается от фигурирующего во внутреннем законодательстве определения. Срок давности может быть отменен в отношении возврата денежных средств, с тем чтобы были использованы льготы, предусмотренные тем или иным соглашением.

Подпункт 5(b) предусматривает ряд изъятий по отношению к защитительной оговорке. Цель всех упомянутых льгот заключается в том, чтобы льготы предоставляли временным резидентам договаривающегося государства (в случае Соединенных Штатов держателям неиммиграционных виз), но не гражданам или лицам, которые получили статус постоянного резидента в этом государстве. Если бенефициары этих положений совершают поездки из одного договаривающегося государства в другое и находятся в этом другом государстве достаточно долго, для того чтобы стать резидентами согласно его внутреннему праву, но не получают статус постоянного резидента (например, в контексте Соединенных Штатов они не становятся держателями «зеленых карт») и не являются гражданами этого государства, принимающее государство будет продолжать предоставлять эти льготы, даже если они противоречат статутным нормам. Льготы, сохраняемые этим пунктом, являются следующими: изъятия в принимающей стране в отношении заработной платы государственных служащих и пенсий согласно статье 19 (государственная служба), некоторых видов доходов приезжих учащихся и стажеров согласно статье 20 (учащиеся и стажеры) и доходов дипломатических агентов и консульских сотрудников

согласно статье 27 (члены дипломатических миссий и консульские работники); и налогового режима, применяемого к отчислениям в пенсионные фонды согласно пункту 1 статьи 18 (пенсионные фонды).

*Пункт 6*

В пункте 6 рассматриваются специальные вопросы, возникающие в связи с платежами по статьям доходов, прибыли и прироста капитала для юридических лиц, которые либо полностью, либо частично финансово прозрачны, таким как товарищества, управляющие наследственной массой компании и доверительные фонды. Поскольку страны могут придерживаться различных мнений относительно того, является ли юридическое лицо полностью или частично финансово прозрачным, опасность как двойного налогообложения и отсутствие налогообложения является относительно высокой. Это положение и соответствующие требования в отношении материально-правовых норм других статей Конвенции должны толковаться с учетом двух целей. Цель пункта 6 состоит в ликвидации ряда технических проблем, которые могут лишать инвесторов возможности использовать такие образования, для того чтобы требовать налоговые льготы, даже если такие инвесторы будут подлежать налогообложению на доход, извлеченный через такие образования. Это положение также лишает резидента договаривающегося государства возможности требовать льгот по договору в условиях, когда резидент, инвестировавший средства в это образование, не учитывает статью дохода, выплаченного этому образованию, поскольку оно не является финансово прозрачным в своем государстве постоянного местонахождения.

В общем принципы, включенные в этот пункт, отражают положения раздела I.894-1(d) Положений Казначейства. Раздел I.894-1(d)(3)(iii) Положений Казначейства предусматривает, что юридическое лицо будет финансово прозрачным по законодательству юрисдикции владельца доли в отношении статьи дохода в той степени, в которой законы этой юрисдикции требуют, чтобы резидент-владелец доли в этой юрисдикции, отдельно учитывал на текущей основе свою соответствующую долю в статье дохода, выплаченного юридическому лицу, независимо от того, была ли она распределена в пользу дольщика или нет, и характер и источник статьи дохода в распоряжении дольщика определяются так, как если бы такая статья была использована непосредственно дольщиком. В число юридических лиц, подпадающих под это определение в Соединенных Штатах, входят товарищества, корпорации, которые сделали имеющий действительную силу выбор в пользу того, чтобы облагаться налогами согласно подглаве S главы I Кодекса («Корпорации S»), общие инвестиционные доверительные фонды согласно разделу 584, простые доверительные фонды и трасты доверителя. Этот пункт также применяется к платежам, произведенным другим юридическим лицам, таким как общества Соединенных Штатов с ограниченной ответственностью (ООО), которые могут рассматриваться в качестве либо товариществ, либо как неучитываемых юридических лиц для налоговых целей Соединенных Штатов. В число юридических лиц, подпадающих под это определение, в другом договаривающемся государстве, входят \_\_\_\_\_.

Согласно пункту 6, доход, прибыль или прирост капитала, извлеченные финансово прозрачным юридическим лицом или через него, будут рассматриваться как извлеченные резидентом договаривающегося государства,

если резидент рассматривается согласно налоговому законодательству этого государства как извлекающий доход. Например, если компания, которая является резидентом другого договаривающегося государства, выплачивает проценты юридическому лицу, которое квалифицируется в качестве финансово прозрачного для налоговых целей Соединенных Штатов, этот процент будет считаться полученным резидентом Соединенных Штатов только тогда, когда налоговое законодательство Соединенных Штатов квалифицирует одного или нескольких резидентов Соединенных Штатов (статус которых как резидентов Соединенных Штатов определяется для этих целей согласно налоговому законодательству Соединенных Штатов) как извлекающие процент для налоговых целей Соединенных Штатов. Когда юридическое лицо является товариществом, лица, которые согласно налоговому законодательству Соединенных Штатов считаются партнерами юридического лица, как правило, будут лицами, которых налоговое законодательство Соединенных Штатов считает лицами, извлекающими доход в виде процентов через товарищество. Кроме того, из этого следует, что лица, которых Соединенные Штаты считают партнерами, но которые не являются резидентами Соединенных Штатов для налоговых целей Соединенных Штатов, не могут претендовать на льготы по Конвенции в отношении процентов, выплаченных товариществу, поскольку такие партнеры из третьей страны не являются резидентами Соединенных Штатов для целей притязания на эту льготу. Однако если страна, в которой партнеры из третьей страны считаются резидентами для налоговых целей, как это определяется согласно законодательству этой страны, заключила конвенцию о налогообложении доходов с другим договаривающимся государством, они могут претендовать на такую льготу согласно этой конвенции (такие результаты также будут получены в случае юридического лица, которое не рассматривается как отдельное юридическое лицо согласно законодательству одной юрисдикции, но не другой, например, юридическое лицо с единоличным владельцем, которое рассматривается в качестве филиала для налоговых целей Соединенных Штатов и как корпорация для налоговых целей согласно законодательству другого договаривающегося государства. В отличие от этого, когда юридическое лицо учреждено согласно законодательству Соединенных Штатов и классифицируется в качестве корпорации для налоговых целей Соединенных Штатов, процент, выплачиваемый компанией, которая является резидентом другого договаривающегося государства, корпорации Соединенных Штатов, будет рассматриваться как полученный резидентом Соединенных Штатов, поскольку корпорация Соединенных Штатов квалифицируется согласно налоговому законодательству Соединенных Штатов в качестве резидента Соединенных Штатов и получателя дохода.

Этот же результат будет достигнут, даже если налоговое законодательство другого договаривающегося государства будет по-иному квалифицировать юридическое лицо (например, если юридическое лицо не считается финансово прозрачным в государстве-источнике в первом примере выше, когда юридическое лицо квалифицируется в качестве товарищества для налоговых целей Соединенных Штатов). Аналогичным образом, квалификация юридического лица в третьей стране также является иррелевантной, даже если юридическое лицо учреждено в этой третьей стране. Результат будет идентичным независимо от того, где учреждено юридическое лицо (например, в Соединенных Штатах, в другом договаривающемся государстве или, как отмечается выше, в третьей стране), с учетом защитительной оговорки в пункте 4.

Например, доход из источников в Соединенных Штатах был получен юридическим лицом, учрежденным согласно законодательству Соединенных Штатов, которое рассматривается для налоговых целей согласно законодательству другого договаривающегося государства в качестве корпорации и принадлежит акционеру, являющемуся резидентом другого договаривающегося государства для его налоговых целей, не считается извлеченным акционером этой корпорации, даже если согласно налоговому законодательству Соединенных Штатов юридическое лицо квалифицируется в качестве финансово прозрачного. Скорее для целей договора доход будет квалифицироваться как доход, извлеченный юридическим лицом в Соединенных Штатах.

Эти принципы также применяются к доверительным фондам, если они полностью или частично фискально прозрачны в одном или другом договаривающемся государстве. Например, предположим, что X, резидент другого договаривающегося государства, создает отменяемый траст в Соединенных Штатах и назначает лиц, являющихся резидентами третьей страны, в качестве бенефициаров траста. Если согласно законодательству другого договаривающегося государства X рассматривается как учитывающий доход траста для налоговых целей, доход траста будет рассматриваться как извлеченный резидентом другого договаривающегося государства. В отличие от этого, поскольку определение извлечения дохода, прибыли или прироста производится на основе каждой конкретной статьи, возможно, что в случае траста без сохранения доходов, созданного в Соединенных Штатах, сам траст может претендовать на льготы в отношении некоторых статей дохода, такие как прирост капитала, до тех пор, пока он является резидентом, отвечающим за уплату налогов на такой прирост, но не в отношении других статей дохода, которые рассматриваются в качестве дохода дольщиков траста.

Как отмечалось выше, пункт 6 не является изъятием по отношению к защитительной оговорке в пункте 4. Поэтому пункт 6 не лишает договаривающееся государство возможности облагать налогами юридическое лицо, которое квалифицируется в качестве резидента этого государства согласно его налоговому законодательству. Например, если ООО в Соединенных Штатах с членами, которые являются резидентами другого договаривающегося государства, принимает решение о том, чтобы облагаться налогами в качестве корпорации для налоговых целей Соединенных Штатов, Соединенные Штаты будут облагать налогом доход этого ООО в других странах мира на чистой основе без учета того, рассматривает другое договаривающееся государство ООО в качестве финансово прозрачного.