

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

**Доклад о работе одиннадцатой сессии  
(19–23 октября 2015 года)**



Организация Объединенных Наций • Нью-Йорк, 2015



*Примечание*

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

## Содержание

<i>Глава</i>	<i>Стр.</i>
I. Введение . . . . .	4
II. Организация работы сессии. . . . .	7
III. Обсуждение вопросов существа, связанных с международным сотрудничеством в области налогообложения, и сделанные выводы . . . . .	9
A. Статья 1 «Охватываемые лица»: применение договорных норм к смешанным юридическим лицам . . . . .	9
B. Статья 5 «Постоянное представительство»: значение термина «смежные проекты». . . . .	12
C. Статья 8 «Морские перевозки, внутренний водный транспорт и воздушный транспорт» . . . . .	13
D. Статья 9 «Ассоциированные предприятия»: вопросы, которые необходимо рассмотреть при следующем обновлении Практического руководства Организации Объединенных Наций по трансфертному ценообразованию для развивающихся стран . . . . .	15
E. Статья 12 (Роялти): значение термина «промышленное, коммерческое и научное оборудование»; и вопросы, касающиеся платежей, связанных с программным обеспечением. . . . .	17
F. Статья 26 (Обмен информацией): предлагаемый Кодекс поведения . . . . .	18
G. Налогообложение технических услуг . . . . .	19
H. Размывание налогооблагаемой базы и перемещение прибыли (разные статьи)	21
I. Руководство по ведению переговоров, касающихся заключения двусторонних договоров по вопросам налогообложения между развитыми и развивающимися странами . . . . .	23
J. Налогообложение предприятий добывающей промышленности . . . . .	23
K. Урегулирование споров . . . . .	25
L. Нарращивание потенциала . . . . .	28
M. Международная торговля товарами — вопросы налогообложения . . . . .	29
N. Пункт 4 статьи 23 А — мнение меньшинства. . . . .	30
O. Прочие вопросы . . . . .	30
IV. Сроки проведения и предварительная повестка дня двенадцатой сессии Комитета . . .	31
V. Утверждение доклада Комитета о работе его одиннадцатой сессии . . . . .	33

## Глава I

### Введение

1. В соответствии с резолюцией 2004/69 и решением 2015/214 Экономического и Социального Совета одиннадцатая сессия Комитета экспертов по международному сотрудничеству в налоговых вопросах была проведена 19–23 октября 2015 года в Женеве.
2. В работе одиннадцатой сессии Комитета участвовали 24 члена Комитета и 169 наблюдателей. В работе сессии приняли участие следующие члены Комитета (в круглых скобках указывается страна, предложившая данную кандидатуру, хотя сами члены выступают в своем личном качестве): Нур Азиан Абдул Хамид (Малайзия); Мохаммед Амин Баина (Марокко); Бернадетта Мей Эвелин Батлер (Багамские Острова); Эндрю Доусон (Соединенное Королевство Великобритании и Северной Ирландии); Йохан Корнелиус де ла Рей (Южная Африка); Эль-Хаджи Ибраима Диоп (Сенегал); Ким Хасинто-Энарес (Филиппины); Лиселот Кана (Чили); Тосиюки Кеммоти (Япония); Цезарий Крысяк (Польша); Армандо Лара Яффар (Мексика); Вольфганг Лазарс (Германия); Генри Джон Луи (Соединенные Штаты Америки); Энрико Мартино (Италия); Эрик Нии Ярбои Менса (Гана); Игнатиус Кавазы Мвула (Замбия); Кармел Питерс (Новая Зеландия); Жоржи Антониу Деэр Рашид (Бразилия); Прагья С. Саксена (Индия); Кристоф Шеллинг (Швейцария); Стиг Соллунн (Норвегия); Сяоюэ Ван (Китай); Ингела Вильфорс (Швеция); и Ульви Юсифов (Азербайджан).
3. На сессии присутствовали наблюдатели от следующих стран: Австрии, Анголы, Аргентины, Бельгии, Бразилии, Германии, Испании, Китая, Кувейта, Люксембурга, Малайзии, Мексики, Нидерландов, Норвегии, Российской Федерации, Саудовской Аравии, Сингапура, Словакии, Тринидада и Тобаго, Турции, Филиппин, Швейцарии и Южной Африки.
4. На сессии присутствовали также наблюдатели от следующих межправительственных организаций: Европейской комиссии, Международного валютного фонда, Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) и Конференции Организации Объединенных Наций по торговле и развитию. Другие наблюдатели представляли гражданское общество, деловые круги или участвовали в работе сессии в своем личном качестве.
5. На рассмотрение Комитета была представлена следующая предварительная повестка дня и документация одиннадцатой сессии (Е/С.18/2015/1):
  1. Открытие сессии Председателем Комитета.
  2. Утверждение повестки дня и организация работы.
  3. Обсуждение вопросов существа, связанных с международным сотрудничеством в налоговых вопросах:
    - а) вопросы, связанные с обновлением Типовой конвенции Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами:

- i) статья 1 «Охватываемые лица»: применение договорных норм к смешанным юридическим лицам;
- ii) статья 5 «Постоянное представительство»: значение термина «смежные проекты»;
- iii) статья 8 «Морские перевозки, внутренний водный транспорт и воздушный транспорт»:
  - a. значение и сфера охвата термина «дополнительные виды деятельности»;
  - b. применение статьи в случае морских круизных перевозок;
  - c. другие вопросы, относящиеся к Комментарию;
- iv) размывание налогооблагаемой базы и перемещение прибыли;
- v) статья 12 «Роялти»:
  - a. значение термина «промышленное, коммерческое либо научное оборудование»;
  - b. вопросы, касающиеся платежей за программное обеспечение;
- vi) статья 26 «Обмен информацией»: предлагаемый кодекс поведения;
- vii) налогообложение услуг:
  - a. статья, касающаяся технических услуг;
  - b. другие вопросы;
- b) прочие вопросы:
  - i) вопросы, которые необходимо рассмотреть при следующем обновлении Практического руководства Организации Объединенных Наций по трансфертному ценообразованию для развивающихся стран;
  - ii) Руководство по ведению переговоров, касающихся заключения двусторонних договоров по вопросам налогообложения между развитыми и развивающимися странами;
  - iii) налогообложение отраслей горнодобывающей промышленности;
  - iv) налогообложение проектов в области развития;
  - v) укрепление потенциала;
  - vi) урегулирование споров: вопросы арбитража, касающиеся развивающихся стран, и возможные направления дальнейшей работы;
  - vii) международная торговля товарами — вопросы налогообложения.

4. Сроки проведения и предварительная повестка дня двенадцатой сессии Комитета.
5. Утверждение доклада Комитета о работе его одиннадцатой сессии.

## Глава II

### Организация работы сессии

#### Открытие сессии и утверждение повестки дня

6. Одиннадцатая сессия Комитета была открыта 19 октября 2015 года Председателем Комитета Армандо Лара Яффаром. Затем он предоставил слово директору Управления по финансированию развития Департамента по экономическим и социальным вопросам Александру Трепелкову, который выступил от имени Генерального секретаря Организации Объединенных Наций.

7. Г-н Трепелков кратко проинформировал членов Комитета и наблюдателей об основных событиях июля и сентября 2015 года, касающихся устойчивого развития и его финансирования. Он отметил, что на саммите Организации Объединенных Наций для принятия повестки дня в области развития на период после 2015 года, который состоялся в Нью-Йорке в сентябре 2015 года, государства-члены приняли Повестку дня в области устойчивого развития на период до 2030 года, универсальную и ориентированную на преобразования концепцию, направленную на построение мира, свободного от нищеты, голода, болезней и лишений, при обеспечении охраны окружающей среды.

8. Осуществлению Повестки дня на период до 2030 года будет способствовать реализация Аддис-Абебской программы действий третьей Международной конференции по финансированию развития, которая была принята государствами-членами в июле 2015 года. Аддис-Абебская программа действий представляет собой новые глобальные рамки финансирования устойчивого развития на основе увязки всех финансовых потоков и мер с экономическими, социальными и экологическими приоритетными задачами.

9. Г-н Трепелков указал на то, что в обеспечении устойчивого развития центральную роль играет мобилизация внутренних ресурсов и что в Аддис-Абебской программе действий было подчеркнута растущее признание важности налогообложения как одного из средств такой мобилизации ресурсов в интересах достижения устойчивого развития. Он привлек внимание к обязательствам, которые взяли на себя в Аддис-Абебской программе действий государства-члены относительно нескольких направлений налоговой политики, предусматривающих мобилизацию внутренних ресурсов и борьбу с уклонением от уплаты налогов и незаконными финансовыми потоками. Страны сосредоточат свою деятельность на ключевых областях, в том числе на системе взимания налогов, налоговых мерах и стимулах, а также на более активном укреплении потенциала и расширении международного сотрудничества в налоговых вопросах. Государства-члены и международное сообщество готовы оказывать помощь развивающимся странам в этих областях.

10. Г-н Трепелков также сообщил о том, что в целях повышения эффективности работы Комитета государства-члены приняли решение об активизации взаимодействия Комитета с Экономическим и Социальным Советом посредством участия в его специальном заседании, посвященном международному сотрудничеству в налоговых вопросах. Кроме того, начиная с 2016 года, Комитет будет проводить свои заседания два раза в год. Г-н Трепелков проинформировал Комитет о том, что в будущем его члены будут утверждаться Генеральным секретарем по согласованию с государствами-членами.

11. Затем Председатель внес на рассмотрение Комитета предварительную повестку дня, содержащуюся в документе E/C.18/2015/1, которая была утверждена, за тем исключением, что ввиду полновесности повестки дня и отсутствия каких-либо новых событий пункт 3(b)(iv) о налогообложении проектов в области развития будет рассмотрен на не одиннадцатой, а на двенадцатой сессии.

12. В нижеследующем резюме отражены итоги обсуждений по всем пунктам повестки дня, при этом порядок изложения не обязательно соответствует той последовательности, в которой обсуждались эти пункты.



## Глава III

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

#### **A. Статья 1 «Охватываемые лица»: применение договорных норм к смешанным юридическим лицам**

13. На девятой сессии г-н Луи доложил о применении налоговых договоров к платежам, осуществляемым через так называемые «смешанные юридические лица» (юридические лица, которые по-разному классифицируются сторонами договора по такому отличительному признаку, как их прозрачность или непрозрачность для налоговых целей). После этого он подготовил документ зала заседаний<sup>1</sup>, в котором предложил внести ряд изменений в статью 1 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами и Комментарий к ней. После обсуждения этого вопроса на десятой сессии г-ну Луи было предложено подготовить для рассмотрения на одиннадцатой сессии обновленный вариант документа, посвященного этому вопросу, с учетом поступивших отзывов и замечаний (см. E/C.18/2015/3).

14. Во время представления вышеупомянутого документа г-н Луи отметил, что поднятый в нем вопрос касается применения положений двустороннего налогового договора в отношении платежа, проведенного через юридическое лицо, которое два договаривающихся государства — участника этого договора квалифицируют по-разному. Так, одно государство, откуда исходит платеж (страна источника), может считать получающее этот платеж юридическое лицо финансово нетранспарентным, а это, по его мнению, означает, что налогообложение должно осуществляться на уровне этого юридического лица, а не на уровне участвующих в нем субъектов. Другое договаривающееся государство, резидентом которого является получающее платеж юридическое лицо, может считать его финансово транспарентным, а это означает, что полученная прибыль облагается налогами не на уровне этого юридического лица, а на уровне его партнеров или владельцев, причем без какого-либо их разделения.

15. В этом контексте г-н Луи указал, что при применении того или иного налогового договора к такому платежу могут возникнуть следующие непреднамеренные последствия: а) двойное налогообложение вследствие отказа в предоставлении льгот по договору; б) отсутствие налогообложения вследствие непреднамеренного предоставления льгот по договору, например, резиденту третьего государства; или с) предоставление ненадлежащего объема льгот по договору.

16. Согласно положению, которое предлагается включить в Типовую конвенцию Организации Объединенных Наций, льготы по договору будут предоставляться акционерам в третьем государстве только в случае наличия механизма обмена информацией между государством источника и третьим государством. Такой механизм предоставляет государству источника возможность запраши-

<sup>1</sup> С документацией, подготовленной для одиннадцатой сессии, можно ознакомиться на веб-сайте Комитета <http://www.un.org/esa/ffd/events/event/eleventh-session-tax.html>.

вать информацию о владельцах этого юридического лица, чтобы удостовериться в том, что им предоставлены надлежащие льготы по договору.

17. Несколько участников обсуждения выразили озабоченность по поводу применимости положений договора к третьей стране. Один из наблюдателей отметил, что в случае применения указанного положения к какой-либо третьей стране возникает вероятность применения двух налоговых договоров. Если третье государство квалифицирует юридическое лицо финансово нетранспарентным, то юридическое лицо из третьего государства должно иметь возможность требовать получения льгот по договору. В то же время, если акционеры квалифицируют юридическое лицо финансово транспарентным, то они должны иметь возможность требовать предоставления льгот по договору в отношении общей прибыли. В этой связи наблюдатель высказал мнение о том, что для устранения расхождений в квалификационных критериях одного обмена информацией недостаточно.

18. Один из членов Комитета отметил, что льготы по договору должны предоставляться только финансово транспарентному юридическому лицу и его акционерам, являющимся резидентами той же страны. По его мнению, положения договора не должны применяться в отношении третьего государства. В качестве примера он привел новое законодательство одной из стран, согласно которому деловой траст считается финансово транспарентным, если держатели его акций являются гражданами разных стран. В этом случае неясно, каким образом это положение будет применяться в отношении нескольких владельцев из разных стран. Кроме того, тот же член Комитета отметил, что предлагаемый подход следует применять только в том случае, если это предусмотрено в соответствующем договоре.

19. Г-н Луи пояснил, что, если страна с таким законодательством, как в указанном случае, квалифицирует деловой траст финансово транспарентным, то страна источника будет применять положения договора на уровне акционеров с учетом критерия бенефициарного владения. В том случае, если один из акционеров является резидентом какой-либо третьей страны, у которой не заключен договор об избежании двойного налогообложения со страной источника, то льготы по договору в отношении доли прибыли, полагающейся резиденту третьего государства, предоставлены не будут. В случае наличия заключенного договора между государством источника и третьим государством применение положений этого договора будет зависеть от того, каким образом третье государство классифицирует юридическое лицо в государстве резидента. Если оно считает деловой траст компанией, то акционер, являющийся резидентом третьего государства, не отражает прибыль, получаемую в стране источника, поэтому в применении положений договора необходимости нет. Вместе с тем, если третье государство считает деловой траст финансово транспарентным, а это означает, что при взимании налогов оно будет учитывать текущую прибыль, получаемую в стране источника, то льготы по договору об избежании двойного налогообложения, заключенному третьим государством и страной источника, будут предоставлены.

20. Г-н Луи согласился с тем, что для обеспечения применения этого аспекта его следует указать в договоре.

21. Что касается предоставления льгот по договору акционерам из третьего государства даже в случае отсутствия договора между третьим государством и

страной источника, то мнения по этому вопросу разошлись. По мнению некоторых наблюдателей, если все три государства считают юридическое лицо из государства резидента финансово прозрачным, то естественное следствие применения этого подхода будет состоять в том, что акционер, являющийся резидентом третьего государства, должен иметь возможность требовать получения льгот по договору. Члены Комитета пришли к мнению о том, что, поскольку договор между третьим государством и государством источника не заключен, то он и не может быть применен.

22. Некоторые члены Комитета выразили мнение о том, что с учетом того, что Типовая конвенция в первую очередь направлена на оказание помощи сотрудникам налоговых органов в развивающихся странах, такое внимание к подробностям в том, что касается стран, не являющихся договаривающимися государствами, может скорее привести к путанице, чем способствовать оказанию помощи.

23. В этой связи г-н Луи указал на то, что цель разъяснения заключалась в том, чтобы сформулировать для развивающихся стран более детальные рекомендации в отношении предоставления льгот по договору инвестору, с которого взимаются налоги в третьем государстве, и непредоставления таких льгот инвестору, с которого налоги в третьем государстве не взимаются.

24. Другая проблема может возникнуть тогда, когда юридическое лицо с точки зрения страны источника не квалифицируется финансово прозрачным и действительно не является таковым и платит налоги в третьем государстве. В этом случае от государства, возможно, потребуется отказаться от своих налоговых прав, с тем чтобы избежать двойного налогообложения, которое может стать следствием использования классификации государства резидента. По мнению некоторых стран-наблюдателей, необходимо более внимательно рассмотреть этот вопрос и, возможно, предложить государству резидента решать этот вопрос, а не перекладывать его на плечи страны источника. В отношении этого вопроса г-н Луи отметил, что в любом случае от страны источника ожидается, что она предоставит льготы по договору в отношении одного и того же события получения прибыли не более одного раза.

25. В отношении случаев, когда возможно применение двух договоров, поскольку ожидается, что государство-участник двух договоров будет соблюдать оба эти договора, было пояснено, что для выполнения обоих договоров следует применять положения договора, предусматривающего более низкую ставку.

26. В завершение дискуссии и с учетом ее результатов г-н Луи предложил до проведения следующего заседания пересмотреть предлагаемый текст Комментария к статье 1. В пересмотренном тексте будут учтены следующие основные моменты:

а) в тех случаях, когда возможно применение двух договоров, в новой формулировке будет пояснено, что необходимо соблюдать оба эти договора и выполнять их положения. Это в свою очередь означает применение положений договора, предусматривающего удержание более низкого налога;

б) страна источника освобождает от налогов часть прибыли, налог с которой взимает другое договаривающееся государство, а не всю сумму прибыли. Это позволит избежать случаев двойного отсутствия налогообложения;

с) следует включить положение, дающее компетентным органам возможность согласовать механизм применения этой нормы на практике;

д) в новой формулировке будет пояснено, что страна источника освобождает от налогообложения полученную прибыль только один раз.

27. Комитет с этим согласился и поблагодарил г-на Луи за его работу по данному вопросу и его доклад.

## **В. Статья 5 «Постоянное представительство»: значение термина «смежные проекты»**

28. Виктория Верер, которая помогала работать над этим вопросом во время своей стажировки в Секретариате, представила документ по вопросу о значении формулировки «одного и того же или смежного проекта», использованной в подпункте (b) пункта 3 статьи 5 Типовой конвенции. Этот документ представлял собой обновленный вариант документов, представленных на девятой и десятой сессиях Комитета.

29. В ходе предыдущих сессий Комитет согласился с тем, что в соответствии с подпунктом (b) пункта 3 статьи 5 Типовой конвенции для обоснования налогообложения требуется физическое присутствие. Комитет обсудил содержащееся в вышеуказанном докладе предложения и, добавив в них дополнительные изменения, согласился включить в Комментарий к пункту 3 статьи 5 новый пункт (пункт 12.1), предусматривающий, что согласно традиционному толкованию подпункта (b) для определения факта наличия постоянного представительства в государстве источника требуется физическое присутствие в этом государстве лиц, являющихся сотрудниками или персоналом оказывающего услуги предприятия, признав при этом, что некоторые члены Комитета не согласны с таким подходом. Для учета мнения этих членов Комитета в Комментарий будут включены следующие положения:

«Мнение меньшинства заключалось в том, что требование физического присутствия в подпункте (b) пункта 3 статьи 5 более не актуально, поскольку экономический цикл может быть завершен без такого физического присутствия. Несмотря на то, что некоторые из этих вызывающих беспокойство моментов могут быть устранены посредством принятия статьи, касающейся платы за технические услуги, такая статья не распространяется на все услуги, которые предусматриваются в подпункте (b) пункта 3 статьи 5.

30. Комитет постановил также включить новый пункт 12.2, уточняющий, что налогообложению в государстве источника подлежат только те прибыли, которые могут быть отнесены к услугам, предоставленным внутри этого государства.

31. Кроме того, на своей десятой сессии Комитет просил пересмотреть предлагаемый текст Комментария к пункту 3 статьи 5 и добавить в него ряд примеров для уточнения того, что при определении значения понятия «один и тот же или смежный проект» этот вопрос следует рассматривать с точки зрения как поставщика, так и потребителя услуг. Комитет согласился внести в текст такое уточнение. С учетом этого прямого признания важности точки зрения потребителя Комментарий будет включать в себя ряд соответствующих факторов для

рассмотрения, в частности, вопросы о том, осуществляются ли проекты в одном и том же месте, будут ли они, как правило, осуществляться в рамках одного контракта, предоставляются ли услуги последовательно, является ли осуществление проектов результатом одних и тех же торгов или процесса переговоров, возможно ли осуществлять или завершать каждый проект отдельно и заключил бы разумный человек контракт, если бы речь шла об отдельном проекте.

32. В предлагаемом пункте 12.5 Комментария понятие «ассоциированные компании» будет заменено на «тесно связанные компании», с тем чтобы провести различие с понятием «ассоциированные предприятия», содержащимся в статье 9. При этом будет использовано определение, сходное с определением, которое содержится в действии 7 Плана действий ОЭСР/«Группы двадцати» по проблеме размывания налогооблагаемой базы и перемещения прибыли.

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

33. Координатор Подкомитета по статье 8 (вопросы международных транспортных перевозок) Цезарий Крысяк рассказал о работе Подкомитета по изучению статьи 8 и Комментария, чтобы внести в него необходимые изменения. В соответствии со своим мандатом Подкомитет в основном рассматривал такие вопросы, как сфера охвата термина «дополнительные виды деятельности» и применение статьи 8 в случае морских круизных перевозок.

#### **Сфера охвата термина «дополнительные виды деятельности»**

34. Г-н Крысяк отметил, что, несмотря на использование в этой статье одинаковой формулировки «прибыль от эксплуатации морских или воздушных судов в международных перевозках», в комментариях к Типовой конвенции и Модельной налоговой конвенции ОЭСР в отношении доходов и капитала сфера применения этой статьи описывается с применением разных терминов. В обеих конвенциях указано, что в статье 8 речь идет о прибыли, полученной предприятием при осуществлении пассажирских и грузовых международных перевозок. Разница, однако, заключается в том, что в Комментарие к Типовой конвенции указано, что в эту прибыль входит прибыль от «дополнительных» видов деятельности, а в Комментарие к Модельной конвенции ОЭСР — прибыль от «вспомогательных» видов деятельности. Как указано в документе Секретариата, представленном на десятой сессии Комитета, термин, который использовался в Модельной конвенции ОЭСР, был изменен, по крайней мере частично, с тем чтобы провести различие с термином «подготовительные и дополнительные», который используется в пункте 4 статьи 5. Разница в использовании терминов обусловлена тем, что цитата в Типовой конвенции была взята из Комментария к Модельной конвенции ОЭСР, действовавшей до 2005 года, до того, как было внесено это изменение.

35. Подкомитет провел заседание в ходе одиннадцатой сессии Комитета и, как сообщил г-н Крысяк, не смог установить четкого различия между понятиями «дополнительные виды деятельности» в Типовой конвенции и «вспомогательные виды деятельности» в Модельной конвенции ОЭСР. С учетом этого, а также для того, чтобы избежать возможной путаницы из-за использования раз-

ных терминов, когда не подразумевалось четкого различия в значении, Подкомитет высказался за принятие термина «вспомогательный». Подкомитет пришел к выводу о том, что в Комментарий к статье 8 Модельной конвенции ОЭСР (пункты 4–14.1) более четко освещен вопрос о вспомогательных видах деятельности, и рекомендовал включить в Типовую конвенцию ту же самую формулировку.

36. В ходе последующего обсуждения мнения участников по этому вопросу несколько разделились. Одни участники поддержали это предложение Подкомитета, однако другие посчитали, что термин «вспомогательный» шире термина «дополнительный», причем до такой степени, что это может привести к освобождению от налогов большей доли прибыли в соответствии с обычными принципами статей 5 и 7 и к необоснованной потере поступлений государствами, в которых осуществлялись такие виды коммерческой деятельности.

37. Другие участники отметили тот факт, что даже страны — члены ОЭСР высказали ряд оговорок в отношении применения этой статьи. Некоторые участники отметили вводящий в заблуждение характер двух терминов «дополнительные виды деятельности» и «вспомогательные виды деятельности» и рекомендовали более подробно пояснить значение этих двух терминов на основе наглядных примеров.

38. В заключение Комитет просил Подкомитет переработать предлагаемый текст Комментария к статье 8, сделав особый упор на разнообразные наглядные примеры того, в каких случаях следует применять эту статью, и, при необходимости, отметив моменты, которые вызвали обеспокоенность в ходе обсуждения.

#### **Применение статьи 8 в случае морских круизных перевозок**

39. В целях определения того, применима ли статья 8 в случае морских круизных перевозок, Подкомитет рассмотрел Комментарий к статье 8, касающийся ее сферы охвата. Он отметил, что, как указано в документе Секретариата 2014 года по этому вопросу, статья 8 применяется к прибыли, полученной «от перевозок пассажиров» при осуществлении международных перевозок (в пункт 10 Комментария к Типовой конвенции был включен текст пункта 4 Комментария к Модельной конвенции ОЭСР, действовавшей до 2005 года). После этого Подкомитет сделал вывод о том, что морские круизные перевозки подпадают под значение термина «международные перевозки», поскольку осуществляется перевозка пассажиров, как это разъясняется в Модельной конвенции ОЭСР. Кроме того, Подкомитет рекомендовал привести определение в Комментарий к Типовой конвенции в соответствие с определением термина «международные перевозки» в статье 3 Комментария к обновленной Модельной конвенции ОЭСР и конкретно упомянуть в нем круизные перевозки в качестве одного из примеров международных перевозок.

40. Комитет в принципе согласился с рекомендациями Подкомитета относительно включения морских круизных перевозок в сферу применения статьи 8 и просил его предложить внести соответствующие изменения в Комментарий. Помимо этого, будет отмечено мнение меньшинства о том, что круизные перевозки не подпадают под действие статьи 8.

41. Комитет поблагодарил Подкомитет за его работу.

**Д. Статья 9 «Ассоциированные предприятия»: вопросы, которые необходимо рассмотреть при следующем обновлении Практического руководства Организации Объединенных Наций по трансфертному ценообразованию для развивающихся стран**

42. Координатор Подкомитета по статье 9 «Ассоциированные предприятия» (трансфертное ценообразование) г-н Соллунд представил записку с подробным описанием работы, которую Подкомитет проделал в последнее время, и предлагаемых последующих шагов. Он напомнил Комитету о мандате Подкомитета и указал на то, что выполнение первой части мандата, обновление Комментария к статье 9, было завершено, и что обновленный Комментарий был утвержден на предыдущей сессии для включения в следующий обновленный вариант Типовой конвенции. С тех пор Подкомитет работал над выполнением второй части своего мандата, а именно над тем, чтобы предложить обновленный вариант Практического руководства Организации Объединенных Наций по трансфертному ценообразованию для развивающихся стран для утверждения Комитетом, в частности, предложить новые главы, посвященные внутригрупповым услугам и нематериальным активам, и рекомендации в отношении соглашений о совместном покрытии затрат и структурной реорганизации предприятий.

43. Г-н Соллунд подчеркнул, что в соответствии с мандатом Подкомитета в этой работе должен быть учтен итоговый вариант Плана действий ОЭСР/«Группы двадцати» по проблеме размывания налогооблагаемой базы и перемещения прибыли, и особо отметил, что вносимые в Руководство по трансфертному ценообразованию изменения будут в максимальной возможной степени соответствовать консенсусным решениям, включенным в План действий. Он сообщил, что обновленный вариант Руководства будет представлен на рассмотрение Комитета на его двенадцатой сессии, которая должна состояться в октябре 2016 года.

44. Г-н Соллунд отметил, что работа Подкомитета вызвала большой интерес и к ней подключился широкий круг членов, выступающих в своем личном качестве. В состав Подкомитета вошли два новых члена: Мелинда Браун (ОЭСР) и Руслан Раджабов (Федеральная налоговая служба, Российская Федерация). Г-н Соллунд отметил, что число членов Подкомитета в настоящее время достигло утвержденного максимального числа.

45. За время, прошедшее после предыдущей сессии Комитета, Подкомитет провел одно заседание в Нью-Йорке. В ходе этого заседания основная часть дискуссии была посвящена новой главе о внутригрупповых услугах. Г-н Соллунд сообщил о том, что для обеспечения транспарентности проект этой главы был размещен на веб-сайте Комитета на странице с информацией о его одиннадцатой сессии.

46. В этой главе рассматриваются два основных элемента: как сначала установить факт оказания услуги и как затем предоставить вознаграждение за такую услугу. В разработанных рекомендациях учитывается точка зрения предприятия, страны, в которой оказывается услуга, и страны, в которой находится оказывающее эту услугу предприятие. В них также включена информация о критериях распределения затрат, косвенных расходах и «безопасных гаванях».

Г-н Соллунд особо поблагодарил ведущего составителя этой главы Майкла Кобетски за его работу.

47. В будущем Подкомитет сосредоточит свою деятельность на таких вопросах, как нематериальные активы, документация и структурная реорганизация предприятий. Работу по разработке положений о нематериальных активах и структурной реорганизации предприятий возглавляет Джаммарко Котгани. Внесением изменений в главу, посвященную документации, будет заниматься Джо Эндрюс. Г-н Соллунд подчеркнул, что изменения, вносимые в главу о документации, будут соответствовать итоговому варианту Плана действий ОЭСР/«Группы двадцати».

48. Г-н Соллунд предложил разделить следующий вариант Руководства по трансфертному ценообразованию на три части. В первую часть следует включить основные вопросы, которые касаются трансфертного ценообразования. Во вторую часть Руководства следует включить рекомендации в отношении административных вопросов. В третью часть Руководства следует включить практику стран, при этом позиции других стран будут только приветствоваться. По мнению г-на Соллунда, эта новая структура облегчит редактирование Руководства. Комитет приветствовал это предложение о новой структуре Руководства.

49. Следующее заседание Подкомитета было намечено провести 16–18 ноября 2015 года в Сантьяго. Проекты новых и обновленных рекомендаций будут размещены на веб-сайте Комитета вскоре после этого заседания. Г-н Соллунд отметил, что еще одно заседание Подкомитета, скорее всего, состоится в апреле 2016 года и что в случае необходимости можно запланировать проведение дополнительного заседания.

50. В ходе обсуждения один из членов Комитета указал на то, что проблемы трансфертного ценообразования, касающиеся нематериальных активов, серьезно подрывают возможности развивающихся стран, в частности страны этого члена Комитета, в плане сбора налогов и что изучение этих проблем необходимо продолжить. Было подчеркнуто, что перед включением в Руководство по трансфертному ценообразованию положений итогового варианта Плана действий ОЭСР/«Группы двадцати» Подкомитету следует критически их проанализировать. Этот член Комитета отметил, что пороговое значение суммы выручки в размере 750 млн. евро для представления сравнительной отчетности в разрезе стран, возможно, является слишком высоким, особенно для развивающихся стран. Г-н Соллунд пояснил, что с учетом необходимости обеспечения последовательности национального законодательства по этому вопросу установить в Руководстве более низкое пороговое значение будет трудно. Он отметил, что этот вопрос будет рассмотрен ОЭСР в 2020 году.

51. Координатор Подкомитета и участники согласились с тем, что для охвата более широкой аудитории и обеспечения эффективного руководства будет крайне важно в кратчайшие возможные сроки перевести Руководство по трансфертному ценообразованию на другие официальные языки.

52. Комитет поблагодарил Подкомитет за его работу.



**Е. Статья 12 (Роялти): значение термина «промышленное, коммерческое и научное оборудование»; и вопросы, касающиеся платежей, связанных с программным обеспечением**

53. На своей десятой сессии в 2014 году Комитет обратился к Секретариату с просьбой подготовить записку, в которой содержался бы предлагаемый текст, уточняющий значение термина «промышленное, коммерческое либо научное оборудование» в Комментарий к статье 12, а также рассматривался бы вопрос о возможном распространении сферы действия этой статьи на платежи, связанные с программным обеспечением. Документ по более широким вопросам был представлен его автором, Скоттом Уилки. Еще один документ был подготовлен Секретариатом и представлен Майклом Леннардом и Анной Биндер, которая занималась этим вопросом во время своей стажировки в Секретариате.

54. В своем выступлении г-н Уилки отметил, что важно обратить внимание на вопрос о том, задумывалась ли статья 12 Типовой конвенции как статья, ориентированная на «страну резиденции» или на «страну источника», другими словами, должна ли она действовать в рамках типовых положений статей 5 и 7 или же, по сути, расширять сферу применения этих статей таким образом, чтобы предоставлять: а) полномочие на налогообложение прибыли предприятия, независимо от того, существует ли постоянное представительство, или б) полномочие на создание (подразумеваемого) постоянного представительства, с которым естественным образом будет связана прибыль предприятия (роялти за использование имущества предприятия).

55. По мнению г-на Уилки, с рассмотрением статьи 12 в более широком смысле связан следующий вопрос: если нерезидент получает прибыль предприятия в силу того, что он предоставляет свое предпринимательское имущество (кроме финансового имущества) для использования другим лицом или по распоряжению другого лица в стране источника, стоит ли считать его равным владельцу имущества, осуществляющему свою деятельность и получающему прибыль «через посредство» своего имущества и косвенно его использования. Комитету было предложено рассмотреть следующие возможные варианты: ограничить сферу применения статьи 12 участием в прибыли или в явной форме (возможно, посредством уточнения в Комментарий) указать, что статья 12 сохраняет налоговые права в отношении модифицированного и определенного «чистым методом» показателя дохода.

56. Затем г-н Леннард и г-жа Биндер рассмотрели несколько конкретных вопросов, касающихся промышленного, коммерческого и научного оборудования и платежей, связанных с программным обеспечением. В отношении промышленного, коммерческого и научного оборудования было отмечено, что ссылка на такое оборудование была сохранена в Типовой конвенции, хотя из Типовой конвенции ОЭСР она была удалена много лет назад. Тем не менее в комментариях к Типовой конвенции содержится очень мало разъяснений относительно значения этого термина. Были представлены некоторые возможные пояснения, касающиеся определения данного термина; различия — в данном контексте — между арендой и продажей оборудования; распоряжением возможностями для передачи; и взаимосвязи между статьями 12 и 8.

57. Что касается вопроса о платежах, связанных с программным обеспечением, то было отмечено, что, в то время как относящиеся к этому вопросу пункты комментариев к Типовой конвенции ОЭСР были включены в пункт 12 Комментария к Типовой конвенции, в комментариях также кратко и неподробно отражено несогласие некоторых членов Комитета с мнением ОЭСР о том, что платежи, упоминающиеся в ряде пунктов Конвенции ОЭСР, не относятся к роялти. Было высказано общее мнение о том, что существует некоторая неопределенность в отношении руководящих указаний по этому вопросу и что более подробные разъяснения оказались бы полезными.

58. Комитет поблагодарил докладчиков за проделанную ими работу и за их выступления. Ввиду вопросов, вынесенных на рассмотрение на нынешней и предыдущих сессиях, был сформирован Подкомитет по статье 12 (Роялти), деятельность которого будет координироваться г-жой Саксена и который будет наделен изложенным ниже мандатом.

#### **Подкомитет по статье 12 (Роялти)**

Подкомитет рассматривает возможные усовершенствования Комментария к статье 12 (Роялти) Типовой конвенции Организации Объединенных Наций и, если это потребует, к тексту этой статьи и представляет соответствующие доклады. Ему поручено представить свой первоначальный доклад Комитету на его двенадцатой сессии в 2016 году и рассматривать в качестве своей приоритетной задачи такие усовершенствования Комментария о промышленном, коммерческом и научном оборудовании и выплатах, связанных с программным обеспечением, которые с большей долей вероятности будут приняты Комитетом для включения в следующий вариант Типовой конвенции.

### **Е. Статья 26 (Обмен информацией): предлагаемый Кодекс поведения**

59. С вступительным словом в ходе обсуждений по вопросу об обмене информацией выступил г-н Лара в его качестве координатора Подкомитета по обмену информацией. Он внес на рассмотрение документ о внесении поправок в Кодекс поведения Организации Объединенных Наций в области сотрудничества в борьбе с международным уклонением и уходом от налогов. Он пояснил, что на своей пятой сессии Комитет принял этот кодекс с целью его представления на рассмотрение Экономическому и Социальному Совету. На том этапе Совет принял этот кодекс к сведению, но не вынес по нему дальнейших решений. В свете последних событий Подкомитет решил, что представилась возможность обновить Кодекс, отразив в нем последние события, и сделать общее заявление в поддержку автоматического обмена информацией. На десятой сессии в 2014 году было выдвинуто соответствующее предложение для обсуждения, и нынешний вариант Кодекса учитывает вопросы, поднятые в то время и с тех пор.

60. Г-н Лара напомнил о работе, проделанной в этой области в рамках проекта по реализации Плана действий ОЭСР/«Группы двадцати», в результате которой все большее число стран стали брать на себя обязательство по автоматическому обмену информацией с целью борьбы с уклонением и уходом от нало-

гов. Он обратился к Комитету с просьбой обсудить надлежащую процедуру, придерживаясь которой Экономический и Социальный Совет, а вместе с ним и Организация Объединенных Наций в целом, могли бы сделать четкое заявление в поддержку автоматического обмена информацией между странами. После обсуждения этой процедуры и только в том случае, если подобный текст будет сочтен необходимым, Комитет обсудит его содержание.

61. Члены Комитета и другие участники согласились с тем, что Экономическому и Социальному Совету действительно необходимо выступить с таким заявлением, поскольку это прямо свидетельствовало бы о том, что Организация Объединенных Наций как глобальный орган поддерживает автоматический обмен информацией в целях борьбы с уклонением и уходом от налогов. В то же самое время некоторые участники рекомендовали пересмотреть нынешнюю формулировку таким образом, чтобы окончательный текст не производил впечатления юридически обязательного для стран документа, поскольку это необоснованно создавало бы препятствия для обеспечения широкой поддержки такому документу.

62. После дальнейшего обсуждения и представления Секретариатом информации о подходящем формате такого документа для представления Экономическому и Социальному Совету Комитет в принципе согласился с тем, что Кодекс должен быть оформлен в виде резолюции Совета и соответствующий проект должен быть включен в доклад Комитета, а именно в раздел, посвященный мерам, которые необходимо принять Экономическому и Социальному Совету. Комитет рекомендовал Подкомитету подготовить новую редакцию текста к следующему заседанию Комитета. Секретариату было предложено вынести первоначальные рекомендации в отношении формата текста и используемых в нем формулировок.

## **G. Налогообложение технических услуг**

63. На своей девятой сессии в 2013 году Комитет подтвердил свое решение добавить новую статью, касающуюся налогообложения технических услуг. Составление проекта статьи и Комментария входило в более широкий мандат Подкомитета по режиму налогообложения услуг. Информацию по данному пункту представили координатор Подкомитета Лиселотт Кана и консультант Брайан Арнольд.

64. Представляя свой доклад о проекте новой статьи о сборах за технические услуги и Комментария к ней, г-н Арнольд отметил, что этот документ был составлен с учетом комментариев, вынесенных на десятой сессии Комитета, итогов обсуждений, проведенных на заседании Подкомитета в апреле в Нью-Йорке, и комментариев к проекту статьи, поступивших в Подкомитет после этого заседания.

65. Г-н Арнольд отметил, что к числу основных изменений, внесенных в текст за время, прошедшее после последней сессии, по итогам обсуждений и с учетом представленных замечаний, относятся следующие:

- термин «сборы» был заменен на термин «вознаграждение»;
- было добавлено понятие «собственник-бенефициар»;

- из определения «вознаграждение за технические услуги» была убрана ссылка на возмещение расходов;
- были добавлены новые исключения из определения «вознаграждение за технические услуги»;
- была добавлена статья XX(7), касающаяся взимания чрезмерной платы из-за особых отношений.

66. В проект Комментария также были внесены некоторые изменения, в том числе первоначальные формулировки, излагающие мнение меньшинства об этой статье, которое, как было решено на десятой сессии, должно найти свое отражение в Комментарии. Занявшие позицию меньшинства приняли самое активное участие в подготовке этого проекта.

67. Состоявшиеся обсуждения были посвящены в основном тексту самой статьи и изложению позиции меньшинства в Комментарии. На начальном этапе обсуждались взаимоотношения этой статьи с другими статьями Типовой конвенции, как с точки зрения приоритетности, так и других аспектов. По итогам дискуссии было решено, что в пункте 2 новой статьи не нужно указывать ее взаимосвязь со статьей 20, поскольку на практике эти две статьи не пересекаются. Также было решено, что в тексте необходимо четко указать, что статья 17 превалирует над новой статьей.

68. Много говорилось о предлагаемом «исключении» из сферы охвата статьи положения о «преподавании и обучении в образовательных учреждениях в рамках программы присуждения ученой степени». Упоминание программы присуждения ученой степени было убрано, чтобы отразить различные подходы, применяемые разными странами, и расширить охват исключения из положений статьи. Некоторые члены высказали предпочтение убрать исключение из-за потенциальных проблем, которые могут возникнуть с определением понятия «преподавание», и возможности нарушения положений статьи. Было решено, что удаление исключения будет предложено в качестве возможного варианта в Комментарии.

69. В отношении предлагаемого исключения по отдельным видам вознаграждения директорам или старшим руководителям компаний, о котором говорится в предлагаемом пункте 3(b), было решено, что новая статья будет находиться в зависимости от положений статьи 16.

70. Было принято решение не включать в текст статьи предлагаемого исключения в отношении услуг, «которые являются дополнительными и вспомогательными, а также неразрывно и существенно связанными с продажей имущества», а вместо этого включить этот вопрос в качестве опции в Комментарии.

71. Состоялись дискуссии о том, как представить в статье мнение меньшинства таким образом, чтобы продемонстрировать уважение к различным точкам зрения (как большинства, так и меньшинства) и отразить позицию большинства в пользу подобного положения и сопроводительных руководящих указаний для стран, желающих использовать их при проведении переговоров по договорам, а также таким образом, чтобы указать на роль Типовой конвенции в оказании помощи развивающимся странам с точки зрения договорной теории и практики, и в то же время сохранить справедливый баланс при отражении различных мнений в Комментарии. Формулировка статьи и текст, отражающий

мнение меньшинства для Комментария к новой статье, были подробно обсуждены и согласованы Комитетом. Членам Комитета было предложено выносить на рассмотрение вопросы, которые пока еще не обсуждались с Подкомитетом и которые касаются текста проекта Комментария.

72. Было решено, что подход меньшинства, касающийся решения вопроса вознаграждения за технические услуги посредством добавления предлагаемого текста к статье 12 (Роялти) в качестве альтернативы, будет отражен в соответствующих комментариях. Было также решено, что Подкомитет должен подготовить для возможного включения в Комментарий альтернативную формулировку, которая изначально предлагалась в Подкомитете как компромиссное решение и подразумевает отказ от ссылки на конкретные типы услуг и указание вместо этого налогообложения государством всех услуг, оказываемых в этом государстве, а также услуг, оказываемых за пределами государства соответствующими сторонами. В этом контексте отмечалось, что необходимо будет принять во внимание взаимосвязь со статьей 5(3)(b).

73. Комитету и г-ну Арнольду была высказана благодарность за их работу.

## **Н. Размывание налогооблагаемой базы и перемещение прибыли (разные статьи)**

74. Координатор Подкомитета по проблемам размывания налогооблагаемой базы и перемещения прибыли для развивающихся стран Кармел Питерс представила отчет о работе Подкомитета. Она сообщила, что на первом этапе работы Подкомитета его основная функция состояла в налаживании диалога с должностными лицами в развивающихся странах, с тем чтобы обеспечить учет их мнений в проекте по Плану действий Группы 20/ОЭСР и дальнейшей работе Комитета. Для выполнения этой задачи Подкомитет распространил документ по проекту, включавший вопросник, в котором развивающимся странам предлагалось высказать свое мнение по приоритетным для них вопросам, касающимся проекта, и сообщить о вызывающих у них озабоченность других проблемах, связанных с размыванием налогооблагаемой базы. Эти ответы в сводном виде были представлены на десятой сессии Комитета. Обновленное резюме, включавшее несколько ответов, полученных после десятой сессии, было опубликовано Международным бюро фискальной документации и представлено для рассмотрения на нынешней сессии Комитета. Г-жа Питерс выступила с кратким обзором резюме ответов на вопросник.

75. На десятой сессии мандат Подкомитета был расширен путем включения в него, в частности, обязанности докладывать Комитету о предлагаемых обновлениях Типовой конвенции, касающихся вопросов, охватываемых Планом действий, и уделять при этом особое внимание следующему обновлению. В связи с этим г-жа Питерс предложила сосредоточиться на работе, проводимой ОЭСР в рамках ее Плана действий, в том числе на мерах, упоминаемых в докладах по действиям 2, 6, 7 и 15, так как эта информация может пригодиться для следующего обновления Типовой конвенции. В частности, она предложила, чтобы Подкомитет доложил Комитету о том, следует ли принять предложения, содержащиеся в докладах по действиям 6 и 7, в целях следующего обновления Типовой конвенции, и, если да, то каким из них следует отдать приоритет. Также можно было бы рассмотреть альтернативные предложения. Кроме того, Под-

комитету следует докладывать Комитету о работе ОЭСР по подготовке многостороннего документа. Подкомитет также может пожелать рассмотреть возможность внесения других изменений в Конвенцию для решения проблем размывания налогооблагаемой базы и перемещения прибыли. Эти предложения г-жи Питерс по плану работы Подкомитета были согласованы Комитетом, так как они входят в мандат Подкомитета.

76. Г-н Трепелков представил *Руководство Организации Объединенных Наций по избранным вопросам защиты базы налогообложения развивающихся стран*, опубликованное в результате недавнего совместного проекта, реализованного Управлением по финансированию развития в порядке дополнения работы ОЭСР по проблемам размывания базы налогообложения и перемещения прибыли в плане наращивания потенциала развивающихся стран. Руководство предназначено для того, чтобы помочь развивающимся странам а) подключиться к соответствующим международным процессам установления норм и принятия решений, включая процессы, проходящие на форумах ОЭСР, и эффективно участвовать в них; б) провести оценку уместности и пригодности возможных вариантов для защиты и расширения их налогооблагаемой базы, в том числе вариантов, предлагаемых в рамках Плана действий ОЭСР; с) эффективно и последовательно реализовывать наиболее приемлемые и выгодные варианты.

77. Затем два главных автора Руководства, Брайан Арнолд и Хью Олт, выступили с обзором материала, содержащегося в 10 главах Руководства.

78. Г-жа Хасинто-Энарес выразила точку зрения Филиппин по проблемам размывания налогооблагаемой базы и перемещения прибыли. Она заявила, что это давние проблемы развивающихся стран и что внимание, которое в последнее время уделяют им развитые страны, пойдет на пользу всем. Она подчеркнула, что для достижения приемлемого решения требуется инклюзивный подход, учитывающий позицию развивающихся стран, так как они играют заметную роль в глобальной экономике. Она высказала мнение о том, что в своей работе по проблемам размывания налогооблагаемой базы и перемещения прибыли ОЭСР не обеспечивает равенства развивающихся стран с развитыми, так как первые могут участвовать в обсуждении, но не участвуют в формировании консенсуса, и в результате согласуемые нормы не отражают в достаточной степени их идеи. Она также указала на недостатки многостороннего документа ОЭСР, который разрабатывается только для решения избранных вопросов в рамках нескольких действий. В связи с этим она подчеркнула важную роль Организации Объединенных Наций и, в частности, Типовой конвенции, которая отражает взгляды развивающихся стран. Она также предложила Организации Объединенных Наций провести конференцию, на которой развивающиеся страны могли бы разъяснить свои позиции по вопросам, касающимся размывания налогооблагаемой базы и перемещения прибыли.

79. В ходе последовавшего обсуждения было признано, что развивающиеся страны сталкиваются с конкретными проблемами, которые требуют конкретных решений. В связи с этим многие с удовлетворением отметили публикацию Руководства. Была упомянута важность для развивающихся стран действия 5 по борьбе с вредной налоговой конкуренцией, так как принятие мер в соответствии с выводами доклада о размывании налогооблагаемой базы и перемещении прибыли может привести к непредвиденным последствиям в виде активизи-

зации налоговой конкуренции в реальном секторе экономики. Было выдвинуто предложение в дальнейшем в дополнение к проекту по Плану действий, посвященному исправлению существующих договорных положений, рассмотреть такие основополагающие проблемы, как дематериализация экономики и ее переход на цифровую основу. Этому может способствовать проведение конференции Организацией Объединенных Наций.

80. Комитет поблагодарил Подкомитет за его работу.

## **I. Руководство по ведению переговоров, касающихся заключения двусторонних договоров по вопросам налогообложения между развитыми и развивающимися странами**

81. В соответствии с мандатом, возложенным на Подкомитет по составлению практического руководства по ведению переговоров, касающихся заключения налоговых договоров, координатор Подкомитета Вольфганг Лазарс представил проект Руководства по ведению переговоров, касающихся заключения двусторонних договоров по вопросам налогообложения между развитыми и развивающимися странами. Он начал с обзора мандата Подкомитета и доклада о его деятельности, задействовав для этого экспертов Ариану Пикеринг и Рона ван дер Мерве, итогом работы которых стала подготовка окончательного варианта проекта Руководства. Затем г-н Лазарс изложил структуру проекта Руководства и краткое содержание каждого раздела.

82. Проект Руководства был принят Комитетом с незначительными изменениями, включая обновление ссылок на проект по Плану действий ОЭСР в сносках. После этого проект Руководства будет передан для издания, обычный процесс которого включает редактирование, перевод на другие официальные языки Организации Объединенных Наций и печать. В ходе последовавшего обсуждения Подкомитету была выражена признательность за эффективную работу и за то, что ему удалось сделать Руководство достаточно простым для использования теми участниками переговоров, которые не имеют или почти не имеют опыта в переговорах по договорам. Прозвучали призывы распространить новое Руководство среди развивающихся стран, в том числе путем проведения официальной презентации и предоставления экземпляров напрямую правительствам и субрегиональным организациям, а также организации учебных мероприятий с использованием Руководства.

83. Г-ну Лазарсу и Подкомитету была вынесена благодарность за завершение длительного проекта, а Подкомитет в связи с завершением работы был распущен. Комитет отметил, что в будущем ему может потребоваться вновь сформировать такой подкомитет для обновления Руководства.

## **J. Налогообложение предприятий добывающей промышленности**

84. Координатор Подкомитета по вопросам налогообложения предприятий добывающей промышленности для развивающихся стран Эрик Менса представил доклад о работе Подкомитета. Ссылаясь на свой доклад о ходе работы, он

объяснил, что Подкомитет представляет на утверждение а) обзорную записку по вопросам налогообложения предприятий добывающей промышленности; б) методическую записку по избранным вопросам налоговых договоров в отношении предприятий добывающей промышленности; с) методическую записку по налогу на прирост капитала и налогу на непрямую передачу активов. Кроме того, Подкомитет представил для получения замечаний проект методической записки по режиму налогообложения выводимых из эксплуатации объектов добывающей промышленности и обратился за утверждением конкретных аспектов своего плана работы.

85. Г-н Менса сообщил, что со времени последней сессии Комитета Подкомитет провел два заседания: одно в Центральных учреждениях Организации Объединенных Наций в Нью-Йорке и одно в Братиславе, организованное Министерством финансов Словакии. Он также представил Комитету новый состав Подкомитета, ставший широким и разнообразным и включающий членов Комитета, советников и представителей государств-наблюдателей и отраслевых и неправительственных организаций.

86. Г-н Менса напомнил Комитету о мандате Подкомитета и подчеркнул, что Подкомитет сознает необходимость предоставления государствам методических указаний по налогообложению добывающей промышленности, с помощью которых они смогут добиться как привлечения инвестиций, так и сбора поступлений. Затем он внес на утверждение первую методическую записку, а именно обзорную записку по вопросам налогообложения предприятий добывающей промышленности, в которой в сводном виде указываются актуальные проблемы и излагается содержание других соответствующих методических записок. Комитет принял обзорную записку.

87. Томас Балко представил методическую записку по избранным вопросам налоговых договоров в отношении предприятий добывающей промышленности. Эта методическая записка предназначена для всеобъемлющего обзора вопросов договоров, касающихся налогообложения предприятий добывающей промышленности, и может пригодиться, например, тем участникам переговоров по договору, которые не специализируются в этой области, но нуждаются в понимании того, как договор об избежании двойного налогообложения может повлиять на способность страны облагать налогом предприятия добывающей промышленности.

88. Методическая записка была принята после того, как по итогам дискуссии, в ходе которой обнаружились разногласия относительно значимости невключения континентального шельфа в географический охват договоров для прав в области налогообложения, в текст были внесены изменения, касающиеся территориального охвата договоров об избежании двойного налогообложения.

89. Майкл Леннард представил методическую записку по налогу на прирост капитала и налогу на непрямую передачу активов. В методической записке рассматривается вопрос о том, следует ли облагать налогом прирост капитала, и, если да, то как. Затем он в общих чертах рассказал о политических и административных вопросах, касающихся налогообложения прироста капитала предприятий добывающей промышленности и не прямой передачи активов. Комитет принял методическую записку.



90. Олав Фьелльсо и Крис Сэнгер представили проект методической записки по режиму налогообложения выводимых из эксплуатации объектов добывающей промышленности для получения замечаний. Записка предназначена для формирования у правительств представления о том, как разработать режим налогообложения выводимых из эксплуатации объектов, чтобы он не сказался на эффективном выводе из эксплуатации. В записке приводится обзор режимов налогообложения выводимых из эксплуатации объектов и применяемых при этом принципов. В ней также рассматривается вопрос оценки затрат, вопросы налоговой политики и их прикладные аспекты. Этот документ будет пересмотрен, и в него будет включена информация о выводе из эксплуатации объектов горнодобывающей промышленности, вариантах стратегий и механизмах урегулирования споров. Ожидается, что пересмотренная версия документа будет готова в апреле 2016 года и будет представлена Комитету на утверждение на его сессии в октябре 2016 года.

91. Затем г-н Менса в общих чертах рассказал о плане работы Подкомитета на следующий год. Помимо вышеуказанной методической записки о режиме налогообложения выводимых из эксплуатации объектов, Подкомитет будет заниматься подготовкой методических записок по следующим вопросам: а) налог на добавленную стоимость для добывающей промышленности; б) налоговые аспекты переговоров и переговоры о пересмотре договоров в добывающей промышленности; с) вопросы постоянного представительства в добывающей промышленности; d) виды «доли государства». Подкомитет также проведет исследовательскую работу по вопросам эффективного обзора порядка выставления счетов и оценки расходов. Комитет принял план работы Подкомитета.

92. Следующее заседание Подкомитета планируется провести в марте 2016 года в Ливингстоне (Замбия). Г-н Менса поблагодарил Министерство финансов Словакии за организацию совещания Подкомитета.

93. Был признан весьма важный вклад Илки Риттер, который она внесла за три года при поддержке правительства Германии в работу Секретариата по этому и другим направлениям.

94. Комитет поблагодарил членов Подкомитета за его работу по этому вопросу, а также всех выступавших, представивших ценную информацию.

## **К. Урегулирование споров**

95. Секретариат внес на рассмотрение документ по вопросам урегулирования и предотвращения споров. Его представила Джулиана Грепер, которая занималась этим вопросом во время своей стажировки в Секретариате. Секретариат при этом отметил, что на предыдущей сессии ему было поручено подготовить сбалансированный документ по вопросам арбитража для развивающихся стран в контексте международных налоговых споров. Секретариат указал, что, как следует из этого документа, его цель состояла не в том, чтобы рассмотреть доводы за или против арбитражного разбирательства, а в том, чтобы проанализировать соответствующие проблемы и наметить пути их решения.

96. Во время представления документа были отмечены следующие моменты:

а) о практике применения процедуры взаимного согласования известно немного, в особенности в развивающихся странах, однако имеющиеся данные

позволяют предположить, что количество нерассмотренных дел растет. Широко распространено мнение о том, что эта тенденция продолжится;

b) поэтому во многих странах в рамках процедуры взаимного согласования предлагается проводить арбитражное разбирательство для урегулирования дел, остающихся не рассмотренными на протяжении многих лет;

c) во время переговоров по договорам об избежании двойного налогообложения обсуждение вопросов арбитража будет, судя по всему, вестись более активно, в частности в силу того, что недавно 20 стран — членов ОЭСР обязались включать в свои налоговые договоры положение об арбитражном разбирательстве, решения которого имеют обязательную силу, и страны должны понимать и обсуждать вопросы, возникающие в связи с арбитражным разбирательством, независимо от того, какую позицию они в конечном счете занимают по тому или иному вопросу;

d) Секретариат пришел к выводу о невозможности провести надлежащий анализ вопросов арбитража для развивающихся стран, не рассмотрев не имеющие обязательной силы механизмы урегулирования споров, такие как мировое соглашение и посредничество, а также других имеющих обязательную силу средств, например экспертизы;

e) в документе рассмотрены такие вызывающие общую обеспокоенность проблемы, как вопрос об издержках «утраты суверенности» и о независимости арбитров, с тем чтобы определить практические трудности, с которыми могут столкнуться развивающиеся страны, а затем приводится информация о способах их устранения, в том числе за счет включения в соглашения положений об арбитражном разбирательстве, процессуальных нормах и организационных мероприятиях;

f) важное место во время рассмотрения вопроса о предотвращении и урегулировании споров в контексте налоговых вопросов было отведено принципу определенности для налогоплательщика, однако не меньше внимания было уделено и вопросам определенности налогового администрирования в части сохранения в договоре права взимать налоги по принципу источника, включая вопросы определенности для граждан в целом в отношении того, что многонациональные и прочие предприятия будут платить соответствующие налоги;

g) Организация Объединенных Наций и Комитет могли бы сыграть важную роль в деле достижения понимания вопроса о предотвращении и урегулировании споров, и в документе рекомендовано создать подкомитет со сбалансированным участием широкого круга заинтересованных сторон, который займется дальнейшим изучением этих вопросов.

97. Этот документ получил высокую оценку, поскольку в нем был тщательно проанализирован важный вопрос. В ходе последовавшего обсуждения были затронуты следующие моменты:

a) отсутствие соответствующего опыта ощущается не только в части арбитражного разбирательства, с которым на практике сталкивались правительства лишь немногих развитых или развивающихся стран, но и в вопросах применения процедуры взаимного согласования как таковой, поэтому в рамках будущих инициатив основное внимание следует уделять наработке опыта и повышению эффективности и результативности этой процедуры;

b) следует учитывать проблемы предотвращения споров, в том числе с помощью соглашений о ценообразовании для целей налогообложения, а также то, что вместо подготовки отдельного издания целесообразнее обновить в Руководстве по трансфертному ценообразованию главу об урегулировании споров, которая включает раздел, посвященный упомянутым соглашениям;

c) механизм арбитражного разбирательства заработает только тогда, когда будут действовать согласованные нормы, и пока более широкий консенсус относительно соответствующих норм не достигнут, обеспечить обязательное соблюдение положения об арбитраже будет нелегко. Не стоит обходить вниманием и другие механизмы, такие как правила «безопасной гавани» и упреждающие решения соответствующих органов;

d) необходимо пояснить, что даже в тех случаях, когда арбитражное разбирательство предусмотрено, оно проводится в рамках процедуры взаимного согласования, а не в качестве ее альтернативы, и этот механизм урегулирования споров всегда будет применяться в качестве исключения, а не правила;

e) отмечена важность принципа соблюдения конфиденциальности сведений о налогоплательщиках и его значения для урегулирования споров и защиты прав налогоплательщиков;

f) отмечена работа по данному направлению других органов, таких как ОЭСР и Международное бюро налоговой документации, необходимость учета ее результатов, а также важность руководящих указаний Организации Объединенных Наций по этим вопросам; кроме того, отмечена необходимость использовать опыт предотвращения и урегулирования споров, накопленный в других областях, например в рамках Всемирной торговой организации и инвестиционного и коммерческого арбитража;

g) отмечена нехватка статистических данных о применении процедуры взаимного согласования, особенно в странах, не входящих в ОЭСР, а также потенциальные преимущества сотрудничества между ОЭСР и Организацией Объединенных Наций по этим вопросам.

98. Был создан подкомитет, координировать деятельность которого будет г-жа Хасинто-Энарес и мандат которого излагается ниже.

#### **Подкомитет по вопросам применения процедуры взаимного согласования — предотвращение и урегулирование споров**

99. В соответствии с мандатом Подкомитет по вопросам применения процедуры взаимного согласования — предотвращение и урегулирование споров — уполномочен рассматривать те аспекты деятельности по предотвращению и урегулированию споров, которые касаются процедуры взаимного согласования, и представлять соответствующий доклад Комитету в целях проведения обзоров, представления отчетности и, в случае необходимости, выработки текста Типовой конвенции и комментариев к ней, а также соответствующих руководящих указаний по таким вопросам, как:

- способы обеспечения максимально эффективного и результативного функционирования статьи 25 «Процедура взаимного согласования» в любой из редакций Типовой конвенции;

- иные возможности по совершенствованию или дополнению процедуры взаимного согласования, в том числе посредством как имеющих, так и не имеющих обязательную силу механизмов разрешения споров;
- изучение вопросов, связанных с положениями о согласии на проведение арбитражного разбирательства в отношениях между развитыми и развивающимися странами;
- средства предотвращения споров, такие как соглашения о ценообразовании для целей налогообложения, с оговоркой относительно того, что главенствующую роль в решении вопросов, связанных с подобными соглашениями, играет Подкомитет по статье 9 «Ассоциированные предприятия» — трансфертное ценообразование и Руководство по трансфертному ценообразованию;
- вероятная необходимость в обновлении или доработке руководства по процедуре взаимного согласования в рамках договоров об избежании двойного налогообложения, которое было утверждено Комитетом на его очередной сессии, состоявшейся в 2012 году.

100. Подкомитет обратит особое внимание на проблемы развивающихся стран, способы их практического решения и возможности в области доработки руководящих указаний и укрепления доверия, которые необходимы для их решения. На первоначальном этапе ему поручено представить Комитету на его сессии в октябре 2016 года доклад, посвященный улучшениям, если таковые имеются, которые с наибольшей вероятностью будут одобрены Комитетом для включения в следующую версию Типовой конвенции.

## **L. Наращивание потенциала**

101. Представители Секретариата Доминика Галка и Гарри Тонино доложили о прогрессе, достигнутом в деле разработки и осуществления программы Организации Объединенных Наций по развитию потенциала в области международного сотрудничества в вопросах налогообложения. После краткого обзора институциональных предпосылок, межправительственного мандата, истории и основных аспектов программы, они рассказали о деятельности, осуществляемой по каждой из основных областей программы. В ходе первого, завершившегося этапа осуществления программы основное внимание уделялось распространению информации о результатах работы Комитета, в частности о Типовой конвенции и Руководстве по трансфертному ценообразованию, и в настоящее время программа содержит полный набор учебных курсов и материалов по вопросам избежания двойного налогообложения и трансфертного ценообразования, которые уже были апробированы и занятия по которым проводились на местах.

102. На втором этапе осуществления этой программы основное внимание уделяется разработке практических инструментов, которые могут служить справочными материалами, но вместе с тем являются инструментами для осуществления деятельности на национальном уровне. К их числу относятся различные пособия Организации Объединенных Наций и практические материалы по вопросам обеспечения защиты налоговой базы развивающихся стран. Брайан Арнольд выступил с общим обзором практических материалов, при-

званных помочь сотрудникам налоговых органов в развивающихся странах: а) разобраться в причинах размывания налогооблагаемой базы и перемещения прибыли в их странах; б) оценить риски этого явления с учетом налогообложения, исходя из национального налогового законодательства и системы действующих договоров об избежании двойного налогообложения; и с) определить и оценить имеющиеся в их распоряжении методы решения этих проблем. Комплекты материалов включают в себя тематические исследования, примеры, динамические графики, контрольные листы и образцы законодательных актов. Первая серия практических материалов была посвящена следующим темам: а) налогообложение прибыли, получаемой от оказания услуг; б) размывание налогооблагаемой базы в результате выплаты процентов; с) предоставление налоговых льгот. Осуществляется постепенный переход к реализации третьего этапа программы, в рамках которого вышеупомянутые практические материалы применяются на страновом уровне. В течение 2016 года в ряде стран начнется осуществление экспериментальных проектов по ряду направлений.

103. Затем Хью Олт представил два вводных документа по налоговым льготам, разработкой которых по просьбе Управления по финансированию развития занимался Эрик Золт и которые призваны способствовать реализации вышеупомянутой программы укрепления потенциала по ряду ее направлений, в первую очередь в части наращивания потенциала развивающихся стран в целях расширения возможностей мобилизации внутренних поступлений за счет укрепления их способности и обеспечивать эффективную защиту и расширение налоговой базы. Нерациональные налоговые стимулы были обозначены развивающимися странами в качестве важнейшего фактора размывания налоговой базы. Прилагаемые документы имеют своей целью представить развивающимся странам обзор основных концепций и вопросов, касающихся налоговых стимулов и их использования для привлечения инвестиций, поступлений и расходов.

104. В ходе последовавшей за этим дискуссии некоторые участники выразили свою признательность и поддержку в связи с проводимой работой. Особое внимание было уделено расширению деятельности в Африке, включая франкоязычные страны, в частности путем перевода соответствующих материалов на французский язык. Прозвучали некоторые замечания относительно работы по налоговым стимулам, в частности была отмечена необходимость координации действий по борьбе с вредными налоговыми стимулами и проблема обеспечения поддержки различных министерств в связи с технической оценкой эффективности введения налоговых стимулов в отдельных странах.

## **М. Международная торговля товарами — вопросы налогообложения**

105. Энрико Мартино внес на рассмотрение данный пункт повестки дня, осветив сначала историю вопроса. Он отметил, что в связи с оценкой стоимости товаров в международной торговле могут возникать значительные трудности, поскольку сделки между связанными сторонами могут быть объектом как таможенного, так и налогового надзора (в том числе для целей трансфертного ценообразования) и поэтому могут подпадать под действие правил, существенно различающихся между собой.

106. Г-н Мартино отметил, что в ходе десятой сессии он внес предложение относительно обсуждения в рамках Комитета взаимозависимости таких вопросов. Однако за прошедшее с того момента время Всемирная торговая организация (ВТО) совместно с ОЭСР и другими сторонами провели определенную работу и опубликовали руководство по решению таких проблем. Не внося изменений в правило, ВТО признала наличие трудностей и важность учета документов о трансфертном ценообразовании при рассмотрении дел, касающихся таможи.

107. Он отметил, что теперь от Комитета требуется лишь выполнение надзорной функции. Он направит соответствующие материалы членам Комитета и, возможно, представит новый документ по данному вопросу. Он отметил, что данный пункт можно рассмотреть в ускоренном темпе, однако представляется целесообразным заслушать мнение представителей ВТО. Одним из возможных решений может стать изменение в Руководстве по трансфертному ценообразованию пункта о взаимосвязи таможенных и налоговых вопросов. Безусловно, заниматься рассмотрением этого вопроса будет Подкомитет по статье 9 «Ассоциированные предприятия» — трансфертное ценообразование. Присутствующие поблагодарили г-на Мартино.

#### **Н. Пункт 4 статьи 23 А — мнение меньшинства**

108. В 2014 году на своей десятой сессии Комитет согласился включить в следующую версию Типовой конвенции новый пункт 4 в статью 23 А, соответствующий аналогичному пункту Типовой конвенции ОЭСР. Формулировка, отражающая мнение меньшинства, выступающего против этого пункта, в соответствии с решением, принятым на десятой сессии, должно было быть отражено в Комментариях к статье 23 в следующей версии Типовой конвенции. Согласовать формулировку, отражающую это мнение, в ходе одиннадцатой сессии не удалось, и, в случае необходимости, вернуться к ее обсуждению можно во время следующей сессии Комитета после дальнейшего обсуждения мнения меньшинства.

#### **О. Прочие вопросы**

109. На своей десятой сессии в 2014 году Комитет отметил большую важность обеспечения перевода основных результатов работы Комитета, а именно Типовой конвенции и Руководства по трансфертному ценообразованию, на все официальные языки Организации Объединенных Наций в целях их максимально эффективного применения и призвал, в том числе потенциальных спонсоров, завершить эту работу в кратчайшие сроки с учетом требований в отношении качества.

110. Комитет принял к сведению предстоящий выход в отставку Мэрилин Эльблейн, выразив ей признательность за многолетнюю поддержку работы Комитета и почти 35-летнюю службу в Организации Объединенных Наций.

## Глава IV

### Сроки проведения и предварительная повестка дня двенадцатой сессии Комитета

111. Комитет постановил провести свою двенадцатую сессию в Женеве 11–14 октября 2016 года.

112. При составлении повестки дня Комитет согласился, что некоторые пункты могут быть недостаточно проработаны к маю 2016 года, чтобы обсуждать их по существу, однако в подобных случаях, например, в том, что касается завершения подготовки обновленного варианта Руководства по трансфертному ценообразованию, целесообразно представить доклады о ходе работы. Порядок работы будет в предварительном порядке установлен Комитетом до начала следующей сессии. Ниже приводится предварительная повестка дня двенадцатой сессии:

1. Открытие сессии Председателем Комитета.
2. Утверждение повестки дня и организация работы.
3. Обсуждение вопросов существа, связанных с международным сотрудничеством в налоговых вопросах:
  - a) вопросы, связанные с обновлением Типовой конвенции Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения:
    - i) статья 1 «Охватываемые лица»: применение договорных норм к смешанным юридическим лицам;
    - ii) статья 8 «Морские перевозки, внутренний водный транспорт и воздушный транспорт»: значение и охват термина «прибыль от использования морских и воздушных судов в системе международных перевозок»;
    - iii) статья 12 «Роялти»: возможность внесения в Комментарий к статье 12 поправок, касающихся:
      - a. промышленного коммерческого или научного оборудования;
      - b. выплат, касающихся программного обеспечения;
    - iv) статья 23 А: мнение меньшинства по вопросу о включении пункта 4;
    - v) статья 26 «Обмен информацией»: предлагаемый кодекс поведения;
    - vi) налогообложение услуг:
      - a. Комментарий к статье о технических услугах;
      - b. предлагаемый альтернативный вариант статьи 12;
    - vii) размывание налогооблагаемой базы и перемещение прибыли;

- b) прочие вопросы:
  - i) обновление Практического руководства Организации Объединенных Наций по трансфертному ценообразованию для развивающихся стран;
  - ii) налогообложение отраслей горнодобывающей промышленности;
  - iii) налогообложение проектов в области развития;
  - iv) укрепление потенциала;
  - v) процедура взаимного согласования — предотвращение и урегулирование конфликтов;
  - vi) международная торговля товарами — вопросы налогообложения;
  - vii) налоговые стимулы — выступление представителя Международного валютного фонда.
- 4. Сроки проведения и предварительная повестка дня тринадцатой сессии Комитета.
- 5. Утверждение доклада Комитета о работе его двенадцатой сессии.



## Глава V

### Утверждение доклада Комитета о работе его одиннадцатой сессии

113. Комитет одобрил и утвердил настоящий доклад для представления Экономическому и Социальному Совету, при этом окончательные уточнения будут внесены в текст после сессии.

---

15-23001 (R) 030216 170216



Просьба отправить на вторичную переработку 