

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

Женева, 17–20 октября 2017 года

Пункт 5(c)(iv) предварительной повестки дня*

**Обсуждение вопросов существа, связанных с международным
сотрудничеством в налоговых вопросах: прочие вопросы:
наращивание потенциала****Программа наращивания потенциала в области
международного сотрудничества в налоговых вопросах****Записка Секретариата**

1. В своей резолюции 2017/2 Экономический и Социальный Совет отметил прогресс, достигнутый Управлением по финансированию развития Департамента по экономическим и социальным вопросам в разработке в рамках своего мандата программы наращивания потенциала в области международного сотрудничества по налоговым вопросам, направленной на повышение способности министерств финансов и национальных налоговых органов в развивающихся странах формировать более эффективные и действенные налоговые системы, которые способствовали бы поддержанию на желаемом уровне объема государственных и частных инвестиций, и бороться с уклонением от уплаты налогов, и просил Управление в партнерстве с другими заинтересованными сторонами продолжать свою работу в этой области и далее развивать свою деятельность и соответствующие практические инструменты.
2. Одной из областей, которой уделяется особое внимание в вышеупомянутой программе, является укрепление потенциала развивающихся стран в деле расширения их возможностей для мобилизации внутренних ресурсов на основе укрепления их способности эффективно защищать и расширять налоговую базу. Основным инструментом, разработанным в этой области, является *Руководство Организации Объединенных Наций по отдельным вопросам защиты налоговой базы развивающихся стран*. Впервые опубликованное в 2015 году, это *Руководство* обновляется и дополняется с учетом новых проблем и последних международных событий в этой области.
3. Документ, содержащийся в приложении к настоящей записке, представляет собой сокращенный вариант главы I пересмотренного издания *Руководства*.

* E/C.18/2017/4.



В нем приводится общий обзор отдельных вопросов, представляющих особое значение для развивающихся стран в деле защиты и расширения их налоговой базы.

Приложение

Защита налоговой базы развивающихся стран*

I. Введение

Общие сведения

1. Одной из важнейших политических задач, стоящих перед развивающимися странами, является создание и поддержание устойчивого источника поступлений для финансирования внутренних расходов. Хотя эта проблема имеет много составляющих, одной из наиболее важных из них является защита внутренней налоговой базы. В последние годы все больше внимания уделяется случаям, когда многонациональные предприятия, как оказалось, платят гораздо меньшие налоги, чем ожидается, исходя из применимых объявленных налоговых ставок в соответствующих странах. В связи с несколькими широко освещавшимися случаями, когда хорошо известные компании платили низкие или вообще не платили налоги, возникли вопросы минимизации и уклонения от налогов, которые стали предметом публичных политических обсуждений. Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) по просьбе Группы 20 осуществила проект, направленный на выявление и анализ методов, которые используют корпорации для резкого сокращения действующих налоговых ставок. В результате этого проекта был разработан План действий по борьбе с размыванием налоговой базы и перемещением прибылей. Окончательные доклады в отношении 15 действий, перечисленных в Плане действий, были представлены Группе 20 и одобрены ею в октябре 2015 года¹.

Перспективы предотвращения развивающимися странами размывания налоговой базы и перемещения прибылей

2. Хотя предпринимаются существенные усилия для учета мнений развивающихся стран в ходе проведения анализа и применения результатов работы, проводимой в рамках проекта ОЭСР/Группы 20, касающегося размывания налоговой базы и перемещения прибылей, с самого начала было очевидно, что потребуются проведение независимого изучения проблем минимизации налогов, вывоза получаемой в результате этого прибыли и размывания налоговой базы с точки зрения развивающихся стран. Во-первых, большинство развивающихся стран обеспокоены главным образом – хотя и не только – сокращением объема налогов, уплачиваемых у источника дохода, а не переводом получаемых внутри страны прибылей местными компаниями в юрисдикции с низкими или нулевыми налогами. Во-вторых, налоги с корпораций в связи с ввозом капитала в странах с менее развитыми налоговыми системами, как правило, составляют большую долю в общем объеме поступлений, чем в странах с более развитыми налоговыми системами. Кроме того, потенциальные меры по предотвращению размывания налоговой базы и вывоза прибылей в определенной степени ограничены административными возможностями развивающихся стран.

* Этот документ представляет собой сокращенный вариант главы I второго издания *Руководства Организации Объединенных Наций по отдельным вопросам защиты налоговой базы развивающихся стран*, Организация Объединенных Наций, Нью-Йорк (готовится к опубликованию), который был подготовлен почетным профессором Школы права Бостонского колледжа Хью Дж. Аультом и старшим советником Канадского налогового фонда Брайаном Дж. Арнолдом.

¹ С этими докладами можно ознакомиться на веб-сайте www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm.

3. Чтобы развивающиеся страны могли достичь устойчивого уровня поступлений, необходимо обеспечить защиту внутренней налоговой базы от ее размывания и вывоза прибылей. Важную роль в достижении этой цели играет укрепление потенциала. В заключительных докладах ОЭСР содержится много полезного для развивающихся стран с точки зрения выявления задач в этой области и предложения возможных методов решения проблем размывания налоговой базы и вывоза прибылей, однако в данном случае важно помнить и об особых потребностях и перспективах развивающихся стран в связи с решением этих проблем, в том числе об уровне развития системы налогообложения, административных ресурсах, которые могут быть использованы для решения данных вопросов, характере торговых и коммерческих отношений с торговыми партнерами и соображениях регионального характера. Каждая страна должна сама оценить сложившуюся в ней ситуацию, чтобы выявить свои конкретные проблемы и наметить наиболее подходящие методы для обеспечения эффективной базы налогообложения.

Меры, принимаемые Организацией Объединенных Наций

4. Учитывая важное значение для развивающихся стран проблемы размывания налоговой базы и перемещения прибылей и необходимость ее дополнительного анализа и изучения, Комитет экспертов по международному сотрудничеству в области налогообложения учредил Подкомитет по вопросам размывания налогооблагаемой базы и перемещения прибылей для развивающихся стран, которому было поручено информировать сотрудников налоговых служб в развивающихся странах об этих проблемах и содействовать учету их мнений и опыта в работе Комитета экспертов и в более широких мероприятиях по реализации Плана действий ОЭСР.

5. Кроме того, Управление по финансированию развития Департамента по экономическим и социальным вопросам осуществило проект в дополнение и в поддержку работы, которая проводилась в рамках проекта ОЭСР/Группы 20 и которой занимается Комитет экспертов в сфере наращивания потенциала. В рамках этого проекта главное внимание уделялось ряду проблем, представляющих особый интерес для развивающихся стран, включая, среди прочего, вопросы, затронутые ОЭСР в заключительных докладах. Проект преследовал двоякую цель: дополнительно проанализировать вопросы, выявленные в рамках проекта ОЭСР/Группы 20, с точки зрения развивающихся стран и рассмотреть связанные с защитой налоговой базы вопросы, которые имеют особенно важное значение для развивающихся стран и которые не были затронуты в рамках проекта ОЭСР/Группы 20.

6. Первым результатом проекта, который осуществляло Управление по финансированию развития, явилось первое издание *Руководства Организации Объединенных Наций по отдельным вопросам защиты налоговой базы развивающихся стран*, которое было опубликовано в 2015 году². Во втором издании *Руководства*, которое будет опубликовано в конце 2017 года, будут отражены окончательные результаты проекта ОЭСР/Группы 20 в области размывания налоговой базы и перемещения прибылей. В него будут также включены две новые главы, посвященные борьбе с размывающей налоговую базу оплатой ренты и роялти и с минимизацией налогов с помощью общих норм о противодействии уходу от налогов. Главы *Руководства* готовились отдельными авторами, которые использовали результаты проекта ОЭСР/Группы 20 и изучили имеющуюся литературу по соответствующим вопросам. Что особенно важно, в

² С Руководством можно ознакомиться на веб-сайте www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/07/handbook-tb.pdf.

Руководстве учитывается вклад развивающихся стран, который был получен благодаря деятельности Комитета экспертов и семинарам, проведенным специально для выявления их опыта и задач в связи с решением проблемы размывания налоговой базы и перемещения прибылей.

7. В настоящем документе кратко рассматриваются следующие четыре вопроса, которые в силу особого интереса для развивающихся стран были в полном объеме освещены в *Руководстве*, но непосредственно не затрагивались в рамках проекта ОЭСР/Группы 20:

- a) налог на прирост капитала, взимаемый странами источника;
- b) налог на оплату услуг, взимаемый странами источника;
- c) налог на оплату ренты и роялти, взимаемый странами источника;
- d) применение установленных законом общих норм о противодействии уходу от налогов во внутригосударственном праве.

II. Прирост капитала

Общие положения

8. Иностранные прямые инвестиции в развивающихся странах можно структурно разместить в созданных на местах филиалах или отделениях иностранной корпорации. В каждом из этих случаев акциями корпорации может владеть оффшорная холдинговая компания. Если текущие оборотные активы в данной стране продаются, то независимо от того, принадлежат ли они иностранной корпорации или ее местному филиалу, страна обычно имеет право облагать налогом любой прирост капиталов в связи с этими активами, будь то на основании своего внутригосударственного права или в соответствии с применимыми договорами по вопросам налогообложения. Аналогично, если дивиденды выплачиваются национальной корпорацией, то они, как правило, облагаются налогом, уплачиваемым у источника. Однако, если вместо того чтобы непосредственно продать активы, иностранный инвестор продает акции находящегося в стране филиала или отделения иностранной корпорации, то в этом случае можно избежать налогообложения страны источника. Это происходит также в том случае, если продаются акции национальной корпорации, имеющиеся у иностранной холдинговой компании. Таким образом, в результате перевода за границу возросшей стоимости базового актива, находящегося в стране источника, удастся избежать налогообложения данной страны. Этот прирост может представлять собой повышение стоимости базового актива или реинвестированную прибыль, с которой акционер уже оплатил налог, если она была перечислена акционеру в качестве дивиденда. Эти элементы прибыли в случае продажи акций ускользают от налогообложения страны источника, если во внутригосударственном праве этой страны отсутствуют специальные положения, распространяющиеся на подобный прирост капитала, и даже если такие положения имеются, в некоторых случаях условия договоров по вопросам налогообложения могут воспрепятствовать обложению налогом такого прироста.

Положения внутригосударственного права

9. Положения о налогообложении прироста капитала применительно к продаже акций национальных компаний в разных странах существенно отличаются друг от друга. В одних странах эти положения не применяются к продаже национальных акций нерезидентами, в других странах такая продажа облагается налогом, если корпорации принадлежат определенные активы (например,

реальное имущество или недвижимость в данной стране), а в третьих – налог может быть взыскан, если нерезиденту принадлежит определенная доля активов национальной корпорации, независимо от состава ее активов. Кроме того, некоторые страны облагают налогом продажу акций только в том случае, если соответствующая сделка рассматривается как способ ухода от налогов, если, например, имущество, продажа которого облагалась бы налогом, передается корпорации, после чего в короткие сроки производится продажа акций этой корпорации. В этой области отсутствует какая-либо четкая система применения норм внутрисударственного права. На решение страны источника применить свое законодательство о взыскании налога на продажу акций национальных корпораций оказывает влияние ее стремление привлечь иностранные инвестиции достоинствами национальной налоговой базы, применяемой в случае обложения налогом прироста капитала.

10. В отдельных случаях при принятии решения о взимании налога на продажу нерезидентами акций национальных корпораций необходимо иметь в виду ряд моментов административного характера. Во-первых, взыскание налога можно обеспечить по-разному. От продавца акций можно потребовать представление информации о повышении стоимости акций и уплаты налога так, как если бы рост стоимости произошел в отношении активов, расположенных непосредственно в стране. Этот подход трудно применить, особенно если в законодательстве страны отсутствует требование о том, чтобы национальная корпорация сообщала о продаже акций. В качестве альтернативы обязанность по уплате налога у источника можно возложить на покупателя. Однако в случае продажи акций одним нерезидентом другому нерезиденту исполнение этого обязательства трудно обеспечить. Если решение обложить налогом продажу акций принимается только тогда, когда присутствует элемент уклонения от налогов, возникают дополнительные административные трудности.

Многokrатное налогообложение одной и той же экономической прибыли

11. Дополнительным структурным моментом является влияние, которое продажа акций может оказать на налоговый статус базовых активов корпорации. Если продажа активов подлежит налогообложению, но ничего не делается для того, чтобы скорректировать облагаемую налогом стоимость базового актива, то при продаже этих активов придется дважды платить налог с одной и той же экономической прибыли. Вопрос о том, следует ли применять такую систему налогообложения, зависит от общей структуры налогообложения корпораций и акционеров в стране.

Акции иностранной корпорации

12. Если предположить, что принимается решение в отдельных случаях облагать налогом продажу акций национальных корпораций, то в этой связи возникает особый вопрос: как поступать в случае продажи акций иностранной корпорации, которая имеет в стране постоянные представительства или владеет акциями какой-либо национальной корпорации. При взыскании налога на такие сделки возникают серьезные административные трудности в плане получения информации, необходимой для оценки размера налога, и применения эффективных методов сбора налога. Вне зависимости от того, как будет урегулирован в целом вопрос облагаемости налогом подобных сделок, было бы желательно предусмотреть в законодательстве такое положение, которое требовало бы взимания налога в случае, когда сделка может быть квалифицирована как попытка уклониться от уплаты налога, например, когда акции национальной корпорации продаются иностранной корпорации, после чего сразу же производится продажа иностранных акций или когда иностранная корпорация яв-

ляется просто «почтовым ящиком», то есть зарегистрированной, но не функционирующей компанией.

Договорные аспекты

13. Если принимается решение взыскать налог на прирост капитала от продажи акций национальных или зарубежных компаний, а также процентов в партнерствах или других структурах, то важно иметь в виду, насколько это допускается договорами по вопросам налогообложения. Согласно многим договорам, право страны источника облагать налогом прибыль от продажи акций ограничено акциями тех компаний, ценность активов которых заключается главным образом в реальной собственности или недвижимости, находящейся в стране источника. Статья 13 (5) Типовой конвенции Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами предусматривает право государства источника взимать налог, если доля участия в национальной корпорации превышает определенную процентную величину от общего объема капитала корпорации, независимо от характера базовых активов. Кроме того, договорные нормы, касающиеся предотвращения злоупотреблений, могут применяться для защиты права страны источника на взимание налога на прибыль от продажи акций, будь то национальных или иностранных корпораций.

III. Услуги

Общие положения

14. Использование платы за услуги для размывания налоговой базы развивающихся стран представляет собой серьезную проблему, которая касается нескольких видов услуг, и является предметом положений внутригосударственного права и договоров по вопросам налогообложения. Положения внутригосударственного права, касающиеся обложения налогом платы за оказание услуг, в разных развивающихся странах сильно отличаются друг от друга. Одни страны взимают налог с оплаты практически всех предпринимательских услуг, оказываемых нерезидентами в стране или предоставляемых резидентам данной страны, другие страны облагают налогом такой доход только в том случае, если нерезидент имеет постоянное представительство или постоянную базу в стране. Одни страны взимают окончательный налог, удерживаемый в месте получения платы за оказание услуг на валовой основе, а другие страны облагают чистое вознаграждение, полученное за оказанные услуги.

15. Многонациональным предприятиям, действующим в развивающейся стране, относительно легко уменьшить через находящийся в этой стране филиал размер выплачиваемого этой стране налога с оплаты за услуги, оказанные компаниями-нерезидентами, входящими в ту же группу. Такие суммы, как правило, вычитаются для целей подсчета дохода компании-резидента в стране источника, но они не могут подлежать налогообложению на основании внутригосударственного права данной страны, поскольку они получены поставщиком услуг, не являющимся резидентом. Даже в том случае, если плата за услуги, оказанные компанией-нерезидентом, подлежит обложению налогом в соответствии с национальным налоговым законодательством развивающейся страны, применимые положения договора по вопросам налогообложения, соответствующие Типовой конвенции Организации Объединенных Наций или Типовой конвенции ОЭСР о налогообложении доходов и капитала, во многих обстоятельствах не позволят стране обложить налогом такие выплаты, кроме случаев,

когда нерезидент имеет постоянное представительство или постоянную базу в данной стране.

16. Типовая конвенция Организации Объединенных Наций содержит положения, касающиеся различных категорий услуг. Некоторые виды услуг, например, страхование, государственная служба, пенсии и услуги директоров и высших должностных лиц, не представляют серьезной угрозы для размывания налоговой базы развивающихся стран и поэтому не рассматриваются в настоящем документе. Как отмечается ниже, Комитет экспертов принял решение включить в Типовую конвенцию Организации Объединенных Наций новую статью, касающуюся поступлений от некоторых видов «технических услуг».

Доход лиц наемного труда

17. В целом, согласно внутригосударственному праву и положениям типовых конвенций Организации Объединенных Наций и ОЭСР, доход лиц наемного труда, не являющихся резидентами, облагается страной только в том случае, если работа по найму производится или осуществляется в стране. Согласно статье 15 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, страна источника не имеет права облагать налогом доход нерезидента, полученный за работу по найму в данной стране, если: а) вознаграждение выплачивается данному лицу работодателем, не являющимся резидентом и не имеющим постоянного представительства или постоянной базы в этой стране; или б) работодатель имеет постоянное представительство или постоянную базу в данной стране, но вознаграждение, выплачиваемое работнику, не вычитается при подсчете доходов, относящихся к этому постоянному представительству или постоянной базе, и работник, не являющийся резидентом, в течение любого двенадцатимесячного периода находился в стране источника менее 183 дней. Аналогичные условия предусмотрены статьей 15 Типовой конвенции ОЭСР, разве что, из этой конвенции исключена ссылка на концепцию постоянной базы.

18. Широкая сфера действия положений, касающихся взимания страной источника налога на доход от работы по найму лиц, не являющихся резидентами, дает основания полагать, что возможности избежания налога, взимаемого такой страной, ограничены. Когда вознаграждение нерезидента за работу, выполненную в стране источника, вычитается работодателем при подсчете своего дохода, подлежащего налогообложению в этой стране, вознаграждение такого работника обычно подлежит налогообложению в стране источника. Вознаграждение работника обычно вычитается из дохода работодателя, если последний является резидентом или нерезидентом, занимающимся предпринимательской деятельностью в стране источника через постоянное представительство или постоянную базу, расположенную в этой стране. В таких случаях работодатель обычно должен удержать налог из вознаграждения работника.

19. Тем не менее, налоговая база развивающейся страны может быть ослаблена, если работодатель, не являющийся резидентом, избегает создания постоянного представительства или постоянной базы в стране источника или если частное лицо, не являющееся резидентом, изменяет свой правовой статус с работника по найму на независимого подрядчика. Нерезидент, нанятый работодателем, который не является резидентом и который не имеет постоянного представительства или постоянной базы в стране источника, подлежит налогообложению только в том случае, если он в течение любого двенадцатимесячного периода присутствует в стране источника 183 дня или более. Если же нерезидент является независимым подрядчиком по смыслу статей 7 и 14 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций (статья 7 Типовой конвенции ОЭСР), то право страны источника облагать его налогом ограничено ситуаци-

ями, когда данный нерезидент имеет постоянное представительство или постоянную базу в этой стране и полученный им доход относится к данному постоянному представительству или постоянной базе или же когда в течение любого двенадцатимесячного периода он находится в стране источника 183 дня или более. И напротив, любой доход, полученный в стране источника от работы по найму нерезидентом, которого нанял работодатель-резидент или работодатель-нерезидент, имеющий постоянное представительство или постоянную базу в стране источника, подлежит налогообложению.

Артисты и спортсмены

20. Некоторые артисты и спортсмены могут за короткое время заработать крупные суммы денег. Развивающиеся страны, которые желают обложить налогом доход, получаемый артистами и спортсменами, не являющимися резидентами, должны убедиться в том, что положения их внутригосударственного права и договоров по вопросам налогообложения дают им на это право, независимо от правовой структуры имеющихся соглашений. Согласно статье 17 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, страна, в которой осуществляется деятельность профессионального представителя исполнительского искусства или спортсмена, может облагать налогом доход, получаемый от такой деятельности.

Предпринимательские услуги

21. Согласно положениям статей 7 и 14 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций (статья 7 Типовой конвенции ОЭСР), доходы резидентов одного государства, полученные за оказанные услуги, подлежат налогообложению другим государством только в том случае, если резиденты занимаются предпринимательской деятельностью через постоянное представительство или постоянную базу в другом государстве. Согласно статье 5 (3) (b) Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, считается, что предприятие, не являющееся резидентом, имеет постоянное представительство, если оно оказывает услуги в другом государстве на протяжении 183 дней или более за любой двенадцатимесячный период. Кроме того, согласно статье 14 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, доход, полученный любым лицом, не являющимся резидентом, за оказание профессиональных услуг или осуществление других видов деятельности независимого характера, подлежит налогообложению, если срок пребывания данного лица в другом государстве в течение любого двенадцатимесячного периода составляет 183 дня или более. Нормы, содержащиеся в статьях 7 и 14, не применяются к конкретным видам дохода, полученного за оказание услуг, связанных с международными морскими и воздушными перевозками, деятельностью профессиональных представителей исполнительского искусства и спортсменов и работой по найму.

22. Налоговая база развивающихся стран может быть размыта, если нерезиденты применяют следующие два способа оказания услуг. Во-первых, если поставщик услуг, не являющийся резидентом, не имеет постоянного представительства или постоянной базы в развивающейся стране, то любые доходы, получаемые за оказанные услуги, могут не облагаться налогом согласно национальному законодательству развивающейся страны или положениям применимого договора по вопросам налогообложения. Кроме того, даже если поставщик услуг, не являющийся резидентом, имеет постоянное представительство или постоянную базу в развивающейся стране, эта страна не может облагать налогом полученный от оказания услуг доход, который не имеет отношения к постоянному представительству или постоянной базе. Во-вторых, если услуги оказываются за пределами развивающейся страны, но полученное за них воз-

награждение вычитается для налоговых целей в развивающейся стране при подсчете дохода того, кто это вознаграждение платит, эта страна может не иметь права взимать налог с такого дохода на основании своего национального законодательства или положений применимого договора по вопросам налогообложения. Если поставщик услуг, не являющийся резидентом, имеет постоянное представительство или постоянную базу в развивающейся стране, доход, который относится к такому постоянному представительству или постоянной базе по смыслу положений статей 7 и 14 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, может включать доход, полученный за рубежом, если, например, вознаграждение работников, оказывающих услуги, вычитается при подсчете доходов постоянного представительства или постоянной базы. В то же время, кроме тех случаев, когда налоги с полученного за рубежом дохода нерезидента могут быть взысканы на основании национального законодательства, положения применимого договора по вопросам налогообложения, дающие стране право облагать налогом такой доход, не будет иметь силы.

23. Есть несколько способов, с помощью которых налогоплательщики могут организовать свои дела таким образом, чтобы избежать наличия постоянного представительства или постоянной базы в стране. Например, поставщики услуг, не являющиеся резидентами, могут оказывать услуги в разных местах в развивающейся стране, но при этом будут находиться в каком-либо одном месте не более шести месяцев, или же могут использовать постоянное место работы своего клиента и связанного с ними предприятия. Хотя в комментарии к статье 5 типовых конвенций Организации Объединенных Наций и ОЭСР говорится, что и в таких ситуациях постоянное представительство можно обнаружить³, налоговая администрация развивающейся страны вряд ли будет располагать ресурсами, необходимыми для сбора информации, чтобы установить факт, доказывающий, что постоянное представительство или постоянная база существует. В других случаях поставщик услуг, не являющийся резидентом, может избежать наличия постоянного представительства или постоянной базы за счет дробления своей деятельности по разным связанным с ним предприятиям или использования связанных с ним предприятий, не являющихся резидентами, для осуществления смежных проектов. Согласно статье 5 (3) (b) Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, время оказания любых услуг в рамках одного и того же или же смежного проекта суммируется для целей подсчета количества дней, в течение которых услуги оказываются в стране источника. Однако не существует такой нормы, которая давала бы право учитывать услуги, оказываемые смежными предприятиями в рамках одного и того же или смежного проекта. Это же относится и к строительным проектам, о которых идет речь в статье 5 (3) (a) Типовой конвенции Организации Объединенных Наций. В таких случаях может быть полезным включить специальные нормы о противодействии уходу от налогов во внутрисударственное право или договоры по вопросам налогообложения, хотя применение таких норм требует наличия у налоговых органов развивающейся страны эффективных механизмов для сбора информации.

24. В заключительном докладе ОЭСР по статье 7⁴ говорится, что в случае дробления строительной деятельности между смежными предприятиями можно применить новую общую норму о противодействии уходу от налогов, кото-

³ См. пункт 3 комментария к статье 5 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, в котором цитируется пункт 4 комментария к статье 5 Типовой конвенции ОЭСР.

⁴ OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 — 2015 Final Report* (Paris, 2015), с этим докладом на английском языке можно ознакомиться на веб-сайте www.oecd-ilibrary.org/taxation/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report_9789264241220-en.

рую следует добавить в Типовую конвенцию ОЭСР. Однако в содержащемся в заключительном докладе комментарии предлагается также специальная норма о противодействии уходу от налогов для тех стран, которые предпочтут решать данную проблему с помощью применения специальной нормы. Поправки к Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, одобренные в 2017 году, также содержат общую норму о противодействии уходу от налогов и факультативную специальную норму такого рода в комментарии, посвященном борьбе с фрагментацией строительной деятельности. Кроме того, подпункт (b) пункта (3) статьи 5 был изменен, и из него было исключено требование в отношении того, что соответствующая деятельность должна осуществляться «в рамках одного и того же или смежного проекта». В результате, если нерезидент оказывает услуги в стране в течение 183 дней или более, то считается, что он имеет постоянное представительство в этой стране, независимо от того, предоставляются ли эти услуги в рамках одних и тех же или смежных проектов.

25. Многонациональное предприятие, осуществляющее предпринимательскую деятельность в развивающейся стране, может использовать другую компанию из этой же группы, расположенную в стране с низким уровнем дохода, для оказания этой компании различных услуг в развивающейся стране. Оказание таких услуг, которые зачастую включают юридические, бухгалтерские, управленческие и технические услуги (см. ниже раздел, касающийся технических услуг), может и не требовать от работников поставщика услуг, не являющегося резидентом, присутствия в развивающейся стране на протяжении длительного времени. Развивающимся странам трудно нейтрализовать налоговое планирование подобного рода даже при наличии эффективных норм о противодействии уходу от налогов. Чтобы свести к минимуму это ограничение своего права взимать налоги, некоторые страны настаивают на установлении срока, продолжительность которого составляла бы менее 183 дней.

Технические услуги

26. Некоторые страны в своем национальном законодательстве и в договорах по вопросам налогообложения предусмотрели специальные нормы, касающиеся обложения налогом дохода от технических услуг. Согласно этим нормам, доход от таких услуг облагается окончательным налогом с валовой суммы, который удерживается у источника выплаты, и резидент, оплачивающий эти услуги, должен удерживать налог из выплат, причитающихся поставщику услуг, не являющемуся резидентом. Виды услуг, на которые распространяется действие таких норм, зачастую включают управленческие, технические и консультативные услуги, но конкретное определение услуг не приводится.

27. Ни в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций 2011 года, ни в Типовой конвенции ОЭСР не содержатся какие-либо конкретные положения, касающиеся налогообложения дохода от технических услуг. Как отмечалось выше, в целом о доходах от предпринимательских услуг речь идет в статьях 7 и 14 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, и такие доходы облагаются налогом только в том случае, если нерезидент имеет постоянное представительство или постоянную базу или проводит длительное время в стране источника. Высокие пороговые требования в отношении обложения налогом дохода от предпринимательских услуг в стране источника означают, что нерезидентам относительно легко предоставлять технические услуги клиентам в стране источника, не платя этой стране никаких налогов. Поскольку плата за такие услуги обычно вычитается теми, кто их оплачивает (будь то резидент страны источника или нерезиденты, имеющие постоянное представительство или постоянную базу в этой стране), не облагаемая налогом плата за

технические услуги может привести к серьезному размыванию налоговой базы в странах источника.

28. Размывание налоговой базы страны источника в результате платы за технические услуги и неспособность страны обложить налогом такие выплаты побудили некоторые страны включить в свое национальное законодательство и в договоры по вопросам налогообложения специальные положения, которые дают им право облагать налогом плату за технические услуги на валовой основе⁵. В ходе обзора, проведенного Международным бюро налоговой документации в 2011 году, было установлено, что 134 из 1 586 договоров по вопросам налогообложения, заключенных в период с 1997 года по 2011 год, содержали отдельную статью, касающуюся платы за технические услуги⁶. Согласно таким отдельным статьям, доход от оказания услуг рассматривается так же, как роялти: страна источника может облагать налогом валовой доход по единой ставке, но это право ограничивается только платой за технические услуги, «возникшие» в этой стране, что обычно означает, что такие услуги должны быть оказаны в стране источника. Как отмечалось выше, в этих отдельных статьях, касающихся платы за технические услуги, как правило идет речь об управленческих, технических или консультативных услугах, но определение этих услуг не приводится. Что касается других договоров, то положения статьи 12 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, касающиеся роялти, распространяется на оплату отдельных технических услуг.

29. С 2008 года Комитет экспертов занимается разработкой положений Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, касающихся налогообложения дохода от оказания услуг. В 2017 году Комитет одобрил включение в Типовую конвенцию Организации Объединенных Наций новой статьи под номером 12А, которая дает странам источника право облагать налогом плату за технические услуги таким же образом, как облагается налогом роялти, то есть на валовой основе по ограниченной ставке и без каких-либо пороговых требований, даже если услуги оказываются за пределами страны источника. Если развивающимся странам удастся договориться о включении этой новой статьи в свои договоры по вопросам налогообложения, то они смогут защитить свою национальную налоговую базу от размывания в результате выплат нерезидентам за оказанные теми технические услуги.

IV. Рента и роялти

Общие положения

30. Хотя некоторые вопросы, касающиеся нематериальных активов и платы за них, затрагиваются в заключительных докладах ОЭСР, речь в них идет о проблемах эрозии налоговой базы и перемещения прибылей, которые возникают в связи с оплатой ренты и роялти исключительно с точки зрения вывоза прибыли. С позиции развивающейся страны манипуляции с оплатой ренты и роялти могут породить серьезные проблемы, связанные с защитой налоговой базы. Как и в случае процентов и услуг, такие выплаты могут вычитаться из дохода того, кто их оплачивает, что ведет к сокращению внутренней налоговой базы, при этом получатель этих выплат оплачивает ограниченный налог или вовсе не платит никаких налогов. Кроме того, разное толкование во внутриго-

⁵ См. S. B. Law, “Technical Services Fees in Recent Treaties”, (2010) Vol. 64, No. 5, *Bulletin for International Taxation*.

⁶ См. W. Wijnen, J. de Goede and A. Alessi, “The Treatment of Services in Tax Treaties”, (2012) Vol. 66, No. 1, *Bulletin for International Taxation*.

сударственном праве понятий рента и роялти может приводить к заключению «гибридных» сделок, чтобы воспользоваться этими различиями.

Вопросы, связанные с определениями

31. Хотя определения, содержащиеся во внутреннем законодательстве, сильно отличаются друг от друга, сутью ренты или роялти является плата за право временного пользования материальными активами (рента) или нематериальной собственностью (роялти). В связи с этой базовой концепцией возникает целый ряд сложных вопросов, касающихся определения. Во-первых, хотя плата номинально может производиться за временное пользование имуществом, по существу она может представлять собой частичную выплату за фактическую передачу имущества, а также косвенный процентный сбор за выплаты в рассрочку. В тех случаях, когда налоговый режим, применяемый в отношении различных видов распоряжением имуществом, а также выплат и получения процентов, отличается от режима, применяемого в отношении роялти, налогоплательщики могут попытаться оформлять свои сделки таким образом, чтобы получать от них максимальную налоговую выгоду. Доход от нематериального актива также может быть включен в отпускную цену произведенного товара, при этом налогоплательщик может добиться иного налогового результата, договорившись о том, чтобы нематериальный актив лицензировался третьей стороной, которая производит данный товар. Кроме того, провести линию разграничения между использованием имуществом и предоставлением технических услуг может быть нелегко. Поэтому при разработке положений внутреннего законодательства, касающихся ренты и роялти, необходимо учитывать возможность подмены ренты или роялти другими выплатами, в отношении которых действует иной налоговый режим.

Юрисдикционная база налогообложения ренты и роялти

32. Как правило страны настаивают на своем праве облагать налогом ренту или роялти, источник которых находится в сфере действия их юрисдикции. Такой источник может определяться местом пользования имуществом или же налоговым статусом лица, которое оплачивает ренту или роялти. Обычно, если налогоплательщик-резидент или налогоплательщик-нерезидент, имеющий постоянное представительство в стране, вычитает плату за ренту или роялти, считается, что такой источник находится в этой стране, что дает ей право возратить часть налоговых поступлений, утраченных в результате вычета. В этой связи странам важно обеспечить, чтобы их право взимать налог на основании международных договоров было отражено в положениях их внутреннего законодательства, касающихся обложения налогом ренты или роялти.

Структура налога на ренту и роялти

33. Когда рента и роялти выплачиваются нерезидентам, которые не связаны с постоянным представительством, обычно тот, кто производит оплату, обязан взимать налог в момент выплаты на основе валовой суммы по относительно низкой налоговой ставке без соблюдения каких-либо конкретных пороговых требований. Согласно договорам по вопросам налогообложения, установленная для таких случаев налоговая ставка зачастую невысока или же налог вообще не взимается. Если роялти вычитаются налогоплательщиком-резидентом или постоянным представительством налогоплательщика-нерезидента из своего дохода и облагаются налогом по низкой ставке в момент, когда эта выплата оказывается в руках получателя, возникает серьезная опасность эрозии налоговой базы. При установлении размера оплаты роялти присутствуют также элементы трансфертного ценообразования.

Смешанные контракты

34. Многие контракты содержат комбинацию различных элементов: продажа объединяется с временным пользованием материальными или нематериальными активами, услуги объединяются с использованием оборудования, а аренда недвижимости (например, земли, ферм, домов или гостиниц) объединяется с арендой движимого имущества (например, оборудования, мебели или животных). Если разные элементы смешанного контракта рассматривать по-разному на основании положений внутригосударственного права или договоров по вопросам налогообложения, то налоговым органам необходимо будет определять размер платежей по контракту для каждого из его элементов. Кроме того, стороны контракта, независимо от того, связаны они между собой или нет, могут попытаться разбить контракт на несколько элементов или установить специальную цену для некоторых элементов, чтобы избежать налога или сократить его размер. Поэтому налоговым органам важно определить различные элементы смешанного контракта и обеспечить, чтобы цена каждого элемента была правильной.

Юридические несоответствия и посреднические компании

35. Зачастую, чтобы воспользоваться иным налоговым режимом, действующим в отношении роялти и других платежей, налогоплательщики используют несоответствия в определении сделки, существующие во внутреннем законодательстве двух стран. Например, если в одной стране право собственности определяется строго в юридическом смысле, а в другой стране главное внимание уделяется экономическому существу сделки, то в одной юрисдикции выплату роялти можно вычитать из стоимости, а в другой юрисдикции она рассматривается как финансовая сделка, связанная с выплатой процентов и амортизацией. Кроме того, право собственности на нематериальные активы можно легко передавать третьим лицам, что может создать проблемы размывания налоговой базы, когда в этом участвуют посреднические компании, базирующиеся на территории с низким уровнем налогообложения.

V. Установленные законом общие нормы о противодействии уходу от налогов во внутригосударственном праве

Общие положения

36. Незаконные или агрессивные механизмы ухода от налогов размывают налоговую базу страны и подрывают доверие общественности к справедливости налоговой системы. Эти механизмы создают серьезные проблемы для налоговых систем всех стран, и для борьбы с ними используются самые различные методы, в том числе специальные нормы о противодействии уходу от налогов, судебные доктрины, призванные пресекать уклонение от уплаты налогов, целенаправленное толкование налогового законодательства и энергичные действия правоохранительных органов. Однако эти методы, даже используемые в совокупности, зачастую оказываются недостаточными для эффективной борьбы с незаконным уклонением от уплаты налогов. В результате многие страны приняли общие нормы о противодействии уходу от налогов, которые потенциально применяются ко всем категориям платежей, поступлений, налогоплательщиков и сделок, включая трансграничные сделки. Цель общей нормы о противодействии уходу от налогов заключается в том, чтобы помешать налогоплательщикам использовать незаконные методы уклонения от налогов, кото-

рые сокращают налоговую базу страны, и при этом не создавать препятствий для законных коммерческих сделок. Поэтому такие нормы должны каким-то образом предусматривать проведение различия между незаконными операциями, направленными на уклонение от уплаты налогов, и законными коммерческими сделками.

37. Принятие общей нормы о противодействии уходу от налогов, как правило, вызывает споры. Налогоплательщики и их консультанты обычно выдвигают несколько доводов против принятия таких норм, утверждая, в частности, что в них нет необходимости, так как налоговые органы имеют в своем распоряжении другие инструменты для надлежащей борьбы с незаконным уклонением от уплаты налогов и что та неопределенность, которую создают эти нормы для налогоплательщиков, мешает совершению законных коммерческих сделок. Тем не менее, многие страны пришли к выводу, что они нуждаются в общей норме о противодействии уходу от налогов и что неизбежная неопределенность, которую такая норма порождает, может быть сведена к минимуму с помощью административных инструкций в отношении ее применения.

Основные особенности установленной законом общей нормы о противодействии уходу от налогов

38. Как правило, общая норма о противодействии уходу от налогов применяется в том случае, если та или иная сделка, которая приводит к получению налоговых выгод, совершается исключительно или главным образом для получения этих выгод и если такие выгоды противоречат объекту и цели налогового законодательства. Общие нормы о противодействии уходу от налогов обычно содержат четыре следующих основных элемента:

- a) определение сделки, схемы или соглашения;
- b) определение налоговой выгоды;
- c) критерий цели, который требует определения основной или одной из основных целей сделки или соглашения;
- d) исключение, дополнительное условие или оговорка, которые призваны обеспечить, чтобы общая норма о противодействии уходу от налогов не применялась к сделкам или соглашениям, которые не вступают в противоречие, не нарушают, не сводят на нет или не противоречат основному объекту или цели соответствующих положений налогового законодательства.

39. Обычно в качестве основных элементов для определения объекта своих общих норм о противодействии уходу от налогов страны используют такие термины, как «сделка», «соглашение» или «схема». Одни страны дают всеобъемлющее и четкое определение соответствующим терминам, а другие страны оставляют эти понятия без определения, давая возможность налоговым органам и судам широко толковать их. Что особенно важно, такая норма должна применяться и к серии сделок, поскольку наиболее агрессивные механизмы избежания налогов предполагают использование многочисленных связанных между собой сделок. Для этой цели следует дать широкое определение серии сделок, которое включало бы любую сделку, которая связана с другой сделкой или сделками или заключается в ожидании другой сделки или сделок.

40. Общая норма о противодействии уходу от налогов применяется только к сделкам, соглашениям или схемам, которые привели бы к уклонению от налога или к его сокращению, если бы эта норма не была применена. Для этой цели многие страны используют термин «налоговая выгода», которая широко определяется как любое избежание или сокращение налога, подлежащего уплате, или отсрочка в его выплате. Некоторые страны включают в свое определение

налоговой выгоды избежание выплаты, сокращение или отсрочка выплаты налога с таких сумм, подлежащих налогообложению, как проценты или выплаты налога по частям. Требование наличия налоговой выгоды не имеет своей целью установить некое пороговое или трудновыполнимое условие для применения этой нормы.

41. Большинство общих норм о противодействии уходу от налогов содержит критерий цели, суть которого состоит в том, что если ни одна из главных целей сделки или соглашения не направлена на получение налоговой выгоды, то эта норма не должна применяться. Однако, если главная цель или одна из главных целей заключается в получении налоговой выгоды, то эта норма применяется, кроме случаев, - как это часто бывает при применении таких норм, - когда сделка или соглашение соответствует основной задаче налогового законодательства. Большинство стран используют критерий единственной или главной цели, который требует от налоговых органов и судов проведения тщательного анализа целей сделки, чтобы определить ее главную цель. В ходе такого определения важным может оказаться вопрос о том, на ком лежит бремя доказывания. Некоторые страны возлагают бремя доказывания на налогоплательщика, конкретно предусматривая в общей норме о противодействии уходу от налогов, что критерий цели не считается выполненным, если налогоплательщик доказывает, что главная цель сделки заключается в чем-то другом, нежели получение налоговой выгоды. Критерий «одна из основных целей» используется немногими странами и отражен в типовых конвенциях Организации Объединенных Наций и ОЭСР. Выполнить такой критерий относительно легко. Если сделка приводит к получению существенной налоговой выгоды, то считается маловероятным, что ни одна из основных целей сделки не преследовала получение такой выгоды. Поэтому в случае включения в общую норму о противодействии уходу от налогов критерия «одной из основных целей» очень важно предусмотреть некое исключение для сделок, которые, хотя и преследуют сокращение размера налога в качестве одной из основных целей, тем не менее соответствуют объекту и цели налогового законодательства.

42. Любой критерий цели должен основываться на объективных фактах и обстоятельствах, а не на субъективном намерении налогоплательщика, и в случае общих норм о противодействии уходу от налогов, действующих в большинстве стран, в них должна содержаться ссылка на цель сделки, а не на намерение лица, совершающего сделку.

43. Большинство установленных законом общих норм о противодействии уходу от налогов предусматривает исключение в отношении сделок, которые соответствуют и не противоречат объекту и цели налогового законодательства, и поэтому такие нормы не применяются ко всем сделкам или соглашениям, которые преследуют в первую очередь цель получения налоговой выгоды. Это исключение является важной «спасительной оговоркой» для таких сделок, главная цель которых состоит в сокращении размера налога, но которые, тем не менее, являются законными коммерческими сделками. Большинство коммерческих сделок имеет существенные налоговые последствия, которые налогоплательщик не желает игнорировать, но многие из этих сделок и те налоговые выгоды, которые они приносят, соответствуют основополагающей цели налогового законодательства. В случае отсутствия исключения в отношении сделок, которые предусматривают сокращение размера налога, но не противоречат основополагающей цели налогового законодательства, налоговым органам пришлось бы действовать по собственному усмотрению, без каких-либо директивных указаний, обеспечивая, чтобы общая норма о противодействии уходу от налогов не применялась к таким сделкам.

44. Исключение в отношении сделок, которые хотя и предусматривают минимизацию налога, но не противоречат цели налогового законодательства, можно сформулировать по-разному. В одних странах используется непосредственная ссылка на объект и цель законодательства, в других странах упоминаются сделки, которые связаны с неправомерным использованием законодательства или злоупотреблением им и которые в какой-то мере являются искусственными. Для третьих стран исключение косвенно вытекает из толкования общей нормы о противодействии уходу от налогов. Вне зависимости от того, какой подход применяется для обеспечения наличия такой «спасительной оговорки», налоговым органам и судам зачастую трудно с определенностью установить цель соответствующих положений налогового законодательства. Эта проблема толкования становится особенно сложной, если цель положений налогового законодательства конкретно не сформулирована в самом законодательстве или в каких-либо сопроводительных пояснительных замечаниях.

Связь между общей нормой о противодействии уходу от налогов и положениями договоров по вопросам налогообложения

45. Один из основополагающих принципов права международных договоров состоит в том, что в случае коллизии между положениями международного договора и положениями внутреннего права положения договора имеют преимущественную силу. Этот принцип закреплен в статье 26 Венской конвенции о праве международных договоров. Складывалось впечатление, что применение этого принципа предполагает, что если незаконное соглашение, направленное на избежание налогообложения, приводит к выгодам, допускаемым договором по вопросам налогообложения, то эти договорные выгоды должны быть предоставлены даже в том случае, если на такое соглашение распространяется действие общей нормы о противодействии уходу от налогов, содержащейся во внутреннем законодательстве страны. До внесения в 2003 году изменений в комментарий к статье 1 Типовой конвенции ОЭСР дело обстояло именно так. По этой причине одни страны приняли специальные законы, призванные обеспечить, чтобы их внутренние общие нормы о противодействии уходу от налогов применялись в случае коллизии с положениями договора по вопросам налогообложения — так называемый принцип «превосходства внутренних законов», — а другие страны настаивали на включении специальных норм о противодействии уходу от налогов в заключаемые ими договоры по вопросам налогообложения.

46. В 2003 году комментарий к статье 1 Типовой конвенции ОЭСР был существенно пересмотрен с целью обеспечить, чтобы в большинстве стран-членов ОЭСР не было коллизии между внутренними нормами о противодействии уходу от налогов и положениями международных договоров по вопросам налогообложения. Иными словами, чтобы положения таких договоров не толковались и применялись в ущерб применению внутренних норм о противодействии уходу от налогов. Кроме того, в комментарии конкретно говорится, что договоры по вопросам налогообложения не имеют своей целью содействовать избежанию налогообложения и что нет необходимости включать специальные нормы о противодействии уходу от налога в такие договоры или обеспечивать в таких договорах защиту применения внутренних норм о противодействии уходу от налогов. Комментарий к статье 1 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций был пересмотрен в 2011 году, и в нем теперь отражена позиция ОЭСР в отношении связи между внутренними нормами о противодействии уходу от налогов и положениями договоров по вопросам налогообложения.

47. В связи с пересмотром в 2003 году комментария к статье 1 Типовой конвенции ОЭСР и внесенными в 2011 году изменениями в комментарий к ста-

тье 1 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций возникает вопрос: применяется ли измененный вариант комментария к договору о налогообложении, который вступил в силу до пересмотра данного комментария. Не удивительно, что налогоплательщики и их консультанты, как правило, считают, что только тот вариант комментария, который действовал во время вступления договора в силу, должен применяться для целей толкования договора. Однако ОЭСР полагает, что нынешний вариант комментария применяется ко всем договорам по налоговым вопросам, независимо от того, были ли они подписаны до или после пересмотра комментария.

48. Согласно поправкам, одобренным в 2017 году, в типовые конвенции Организации Объединенных Наций и ОЭСР была добавлена общая норма о противодействии уходу от налогов (статья 29 (9)). Эта норма гласит, что в получении выгод, допускаемых договором, может быть отказано, если одна из главных целей сделки состоит в получении этих выгод, кроме тех случаев, когда эти выгоды соответствуют объекту и цели договора. По сути дела, принцип толкования, добавленный в комментарий к статье 1 типовых конвенций Организации Объединенных Наций и ОЭСР, соответственно в 2011 и 2003 годах, был включен в текст конвенций. В результате перед странами, в которых действуют внутренние общие нормы о противодействии уходу от налогов, возникает вопрос, соответствуют ли их внутренние нормы нормам, содержащимся в договоре, и, если нет, то каковы последствия.

V. Заключение

49. Защита налоговой базы развивающихся стран является одним из важнейших элементов обеспечения устойчивости внутренних поступлений. Выявление тех положений их налоговых систем, которые способствуют размыванию налоговой базы и перемещению прибылей, позволит развивающимся странам оценить влияние, которое оказывают такие положения, и разработать соответствующие ответные меры. После того, как проблема выявлена, следующим шагом является осуществление и применение тех решений, которые в наибольшей степени соответствуют конкретным условиям каждой страны. Хотя и не существует универсального решения проблем размывания налоговой базы и перемещения прибылей, тщательный выбор из имеющихся возможных подходов может привести к существенному наращиванию потенциала налоговых систем развивающихся стран в плане увеличения внутренних поступлений.