

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

Женева, 16–19 октября 2018 года

Пункт 3 с) vi) предварительной повестки дня*

**Обсуждение вопросов существа, связанных
с международным сотрудничеством в налоговых
вопросах: прочие вопросы: укрепление
потенциала****Резюме сборника практических материалов
Организации Объединенных Наций по защите
налоговой базы развивающихся стран от размывания:
доходы от услуг****Записка Секретариата**

1. В своей резолюции [2017/2](#) Экономический и Социальный Совет отметил прогресс, достигнутый Управлением по финансированию устойчивого 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. Одним из направлений вышеупомянутой программы является укрепление потенциала развивающихся стран в деле расширения их возможностей для мобилизации внутренних ресурсов на основе повышения их способности эффективно защищать и расширять налоговую базу. Для этих целей разработаны следующие справочные пособия: а) *Руководство Организации Объединенных Наций по отдельным вопросам защиты базы налогообложения развивающихся*

* [E/C.18/2018/8](#).



стран; и b) комплект сборников практических материалов Организации Объединенных Наций по вопросам защиты налоговой базы развивающихся стран.

3. Сборники практических материалов дополняют общие указания, содержащиеся в *Руководстве Организации Объединенных Наций*, и разъясняют порядок их применения на практике на основе более подробных и конкретных практических рекомендаций, касающихся различных аспектов проблемы размывания налоговой базы и учитывающих специфику развивающихся стран. На сегодняшний день завершена работа над тремя сборниками практических материалов, которые теперь имеются в цифровом формате на веб-сайте Управления по финансированию устойчивого развития (www.un.org/esa/ffd/tax-cooperation/practical-portfolios.html)¹.

4. Документ, содержащийся в приложении к настоящей записке, представляет собой резюме сборника практических материалов Организации Объединенных Наций «Защита налоговой базы развивающихся стран от размывания: доходы от услуг», в котором рассматриваются риски размывания налоговой базы и вывода прибыли из-под налогообложения, возникающие в связи с налогообложением доходов от оказания услуг по внутреннему законодательству и международным налоговым договорам развивающихся стран.

5. Сборник разработан в помощь должностным лицам налоговых ведомств развивающихся стран для использования в качестве справочного пособия в ходе анализа положений внутреннего законодательства и налоговых договоров, касающихся налогообложения доходов от оказания услуг, на предмет выявления основных рисков размывания налоговой базы и выработки контрмер, которые развивающиеся страны могут вводить для уменьшения или устранения этих рисков.

6. Одним из основных рисков размывания налоговой базы является злоупотребление трансфертным ценообразованием при осуществлении трансграничных платежей за услуги, оказываемые друг другу структурами, входящими в состав одной и той же многонациональной группы. В сборниках практических материалов проблема трансфертного ценообразования подробно не рассматривается, поскольку эта тема освещается в *Практическом руководстве Организации Объединенных Наций по трансфертному ценообразованию для развивающихся стран*. Вместе с тем в сборнике практических материалов по доходам от услуг представлен полный перечень рисков размывания налоговой базы в контексте налогообложения доходов от оказания услуг и излагаются меры, которые могут быть приняты для устранения этих рисков, с учетом широкого разнообразия опыта развивающихся стран и с целью предоставить сотрудникам налоговых органов из этих стран как можно больше информации. Однако в резюме, которое

¹ “United Nations, Department of Economic and Social Affairs, Financing for Development Office, United Nations Practical Portfolio series, 2017 (Организация Объединенных Наций, Департамент по экономическим и социальным вопросам, Управление по финансированию развития, серия «Сборники практических материалов Организации Объединенных Наций», 2017); “Protecting the Tax Base of Developing Countries against Base Erosion: Income from Services” («Защита налоговой базы развивающихся стран от размывания: доход от услуг»); “Protecting the Tax Base of Developing Countries against Base-eroding Payments: Interest and Other Financing Expenses” («Защита налоговой базы развивающихся стран от размывающих ее платежей: процентные и другие финансовые расходы»); и “Protecting the Tax Base of Developing Countries against Base-eroding Payments: Rent and Royalties” («Защита налоговой базы развивающихся стран от размывающих ее платежей: аренда и роялти»).

приводится в приложении к этой записке, освещаются только наиболее серьезные риски размывания налоговой базы, возникающие в связи с налогообложением доходов от услуг.

7. Ни в самом сборнике, ни в резюме, прилагаемом к настоящей записке, не затрагиваются положения внутреннего законодательства или налоговых договоров конкретных стран. Вместо этого в них рассматриваются базовые модели налогообложения доходов от услуг, которые можно встретить во внутреннем законодательстве и налоговых договорах многих развивающихся стран. При пользовании предлагаемыми материалами сотрудникам налоговых служб развивающихся стран следует учитывать особенности конкретной ситуации в своей стране.

8. Сборник включает четыре части: часть 1 содержит общее введение; в части 2 содержится анализ положений внутреннего законодательства развивающихся стран и положений заключаемых ими налоговых договоров, касающихся налогообложения дохода от оказания услуг, и рассматриваются риски сужения налоговой базы в связи с такими доходами и возможные меры противодействия; часть 3 содержит рекомендации для сотрудников налоговых ведомств развивающихся стран по разработке и составлению внутренних законодательных норм и согласованию положений налоговых договоров о противодействии размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения; и часть 4 включает рекомендации по вопросам применения положений внутреннего законодательства и налоговых договоров развивающихся стран о налогообложении дохода от услуг.

9. Сборник имеется только на английском языке. Резюме, содержащееся в приложении к настоящему документу, составлено с целью сделать основное содержание сборника доступным на других пяти официальных языках Организации Объединенных Наций. Оно не рассчитано на то, чтобы заменить содержащееся в самом сборнике гораздо более глубокое исследование рисков размывания налоговой базы и возможных контрмер. Для получения более подробной информации читателям рекомендуется обращаться к полному тексту сборника.

Приложение

Резюме сборника практических материалов Организации Объединенных Наций по защите налоговой базы развивающихся стран от размывания: доходы от оказания услуг*

I. Основные риски размывания налоговой базы в связи с доходами от услуг по внутреннему законодательству

Введение

1. Риск размывания налоговой базы той или иной страны по налогу на доход от оказания услуг возникает, если: а) эта страна не облагает налогом определенные виды дохода от оказания услуг; б) она позволяет производить вычеты сумм, уплаченных за услуги, из базы налога, но не удерживает налог с этих платежей; или в) налог, взимаемый с таких платежей, меньше суммы, сэкономленной налогоплательщиком в результате вычета этих платежей.

2. Хотя определение понятия «услуги» ни во внутреннем законодательстве, ни в налоговых договорах обычно не дается, его следует толковать широко, включая в него любые виды деятельности, осуществляемой одним лицом для другого за вознаграждение. Во внутреннем законодательстве и налоговых договорах часто необходимо разграничивать платежи за услуги и лицензионные платежи (роялти) или арендные платежи за пользование определенным имуществом или оборудованием, а также проводить различие между различными типами услуг, включая услуги наемных работников, профессиональные услуги и услуги независимых подрядчиков, международные морские и воздушные перевозки, развлекательные и спортивные услуги и технические услуги.

Налогообложение резидентов

3. Доходы от оказания услуг, получаемые налоговыми резидентами развивающихся стран, порождают для налоговой базы этих стран менее серьезные риски, чем доходы от услуг, получаемые нерезидентами. Поэтому в настоящем резюме лишь вкратце затрагиваются риски размывания налоговой базы, исходящие от резидентов развивающихся стран, и возможные меры по устранению этих рисков. Чтобы получить более подробную информацию о налогообложении доходов резидентов от оказания услуг, читателям следует обращаться к полному тексту сборника практических материалов «Защита налоговой базы развивающихся стран от размывания: доходы от услуг».

4. При налогообложении дохода, получаемого резидентами за услуги, основной риск возникает, если развивающаяся страна применяет так называемый «территориальный принцип» налогообложения, что означает, как правило, что она взимает налог только с дохода, источник которого находится на ее территории или который получен на ее территории; она не облагает налогом доход, полученный за пределами ее территории, или доход из зарубежного источника. Этот риск эффективно устраняется, если страна облагает налогом общемировой доход своих резидентов, применяя так называемое «общемировое» налогообложение.

* Подготовлено старшим советником Канадского налогового фонда Брайаном Дж. Арнолдом.

5. Даже если страна взимает налог с общемирового дохода своих резидентов от оказания услуг, включая доход из других стран, риск размывания базы существует, если страна допускает зачет иностранного налога с дохода из иностранного источника и этот зачет не ограничивается суммой внутреннего налога на такой доход, поскольку в противном случае такой зачет, по сути, приведет к снижению внутреннего налога на доход, полученный из внутреннего источника. Необходимо также, чтобы любые расходы, понесенные резидентом в процессе получения дохода из зарубежного источника, учитывались при расчете ограничения по зачету налога с такого дохода, уплаченного за границей.

6. Независимо от того, освобождает ли развивающаяся страна доход, полученный из зарубежных источников за оказание услуг, от налога или взимает налог с такого дохода с возможностью зачета иностранного налога, уплаченного с этого дохода, очень важны правила определения местонахождения источника этого дохода. Если доход от услуг считается доходом из внутреннего источника, такой доход не следует освобождать от внутреннего налога в стране с территориальной или льготной системой. Кроме того, при использовании системы общемирового налогообложения не следует разрешать зачет иностранного налога с любого дохода от оказания услуг, который считается полученным из внутренних источников. Как правило, доход от оказания услуг считается полученным в той стране, в которой эти услуги оказываются и в которой находятся лица, оказывающие эти услуги; однако несколько развивающихся стран считают также, что местом получения дохода от оказания услуг является та страна, где эти услуги используются или потребляются.

7. Резиденты развивающейся страны, которая облагает налогом общемировой доход, могут избежать такого налогообложения, создав контролируемую иностранную компанию для получения дохода от услуг, предоставляемых за пределами страны. Поскольку контролируемая иностранная компания, как правило, является самостоятельным субъектом налогообложения и не является резидентом страны, резидентом которой является владелец контрольного пакета акций, доход, получаемый этой компанией, не будет подлежать налогообложению в этой стране. Для устранения этого риска развивающиеся страны могут установить правило, согласно которому резиденты — акционеры контролируемых иностранных компаний платят налог с дохода компании, даже если этот доход не распределяется между ними.

Налогообложение нерезидентов

8. Риски размывания базы в связи с доходом от услуг нерезидентов зависят от того, взимает ли страна с поставщиков услуг — нерезидентов налог только на доход от услуг, оказываемых на ее территории, или также на доход от услуг, которыми пользуются и которые потребляют резиденты этой страны.

9. В первом случае, т.е. когда услуги оказываются в стране, налог может взиматься с чистого дохода при условии выполнения того или иного минимального порогового требования, например о наличии постоянного представительства или присутствии в стране в течение определенного минимального срока. Другие доходы, получаемые нерезидентами от оказания услуг, могут не облагаться внутренним налогом, например доходы от работы по найму вне страны, или налог может взиматься с валового дохода посредством удержания у источника выплаты.

10. Во втором случае, когда нерезидент оказывает услуги, потребляемые или используемые на территории страны, его доход иногда может облагаться в этой стране налогом, удерживаемым у источника с валовой выплаты. Налоги такого типа, когда речь идет об услугах, пользователями или потребителями которых

являются физические лица — резиденты, собираются трудно. Поэтому некоторые страны облагают налогом платежи за услуги, выполненные вне страны, только если резиденты этой страны или нерезиденты с постоянным представительством в этой стране, обязанные платить налог с чистого дохода, имеют право на вычет сумм, уплаченных поставщику услуг — нерезиденту. Этот тип удерживаемого налога часто взимается развивающимися странами с платы за консультационные, технические или управленческие услуги. Например, компания R — резидент страны R — предоставляет управленческие услуги своей дочерней компании S, находящейся в полной собственности компании R и являющейся резидентом страны S. Услуги оказывают должностные лица и сотрудники компании R, работающие исключительно в стране R. В этой ситуации компания S, вероятно, вычтет суммы, уплаченные компанией R за оказанные управленческие услуги, из своего дохода, облагаемого налогом в стране S. В результате страна S может удерживать налог с этих выплат, несмотря на то, что услуги оказываются за пределами страны S.

II. Основные риски размывания налоговой базы в связи с доходами от услуг по международным налоговым договорам

Введение

11. Условия для сокращения базы налога на доход от оказания услуг иногда могут создаваться положениями налоговых договоров, поскольку такие договоры часто ограничивают налоги, которые одно из договаривающихся государств может взимать с резидентов другого договаривающегося государства. Степень вероятности, с которой двусторонние налоговые договоры развивающейся страны допускают размывание ее налоговой базы, зависит от: а) количества заключенных ею налоговых договоров; б) стран, с которыми она заключила такие договоры; и с) положений этих налоговых договоров.

12. Как правило, налоговые договоры составляются на основе Типовой конвенции Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами или Модельной налоговой конвенции в отношении доходов и капитала Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР). При заключении своих налоговых договоров многие развивающиеся страны ориентируются на Типовую конвенцию Организации Объединенных Наций, поскольку она наделяет страны источника более широкими правами в области налогообложения.

13. Налоги обычно устанавливаются внутренним законодательством страны, а не налоговыми договорами. Поэтому если сумма дохода, получаемая нерезидентом в той или иной стране, не облагается налогом по внутреннему законодательству этой страны, вопрос о том, вправе ли эта страна облагать налогом эту сумму по условиям применимого налогового договора, не возникает.

14. Положения типовых конвенций Организации Объединенных Наций и ОЭСР содержат правила, касающиеся следующих видов дохода от услуг:

- а) доход от работы по найму:
 - i) общие правила, статья 15;
 - ii) директорское вознаграждение и вознаграждение высших должностных лиц, статья 16;
 - iii) пенсии, статья 18;

- iv) государственная служба, статья 19;
- b) доходы от развлекательной и спортивной деятельности, статья 17;
- c) доход от профессиональных услуг и иных независимых услуг, статья 14 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций;
- d) доход от прочих предпринимательских услуг, статьи 5 и 7, включая:
 - i) строительство, статья 5, пункт 3а, Типовой конвенции Организации Объединенных Наций и статья 5, пункт 3, Модельной конвенции ОЭСР;
 - ii) услуги, оказываемые предприятием, статья 5, пункт 3b, Типовой конвенции Организации Объединенных Наций;
 - iii) услуги страхования, статья 5, пункт 6, Типовой конвенции Организации Объединенных Наций.

15. Ниже приводится краткий обзор каждой из вышеупомянутых статей с точки зрения рисков, которые они представляют для налоговой базы; при этом больше внимания уделяется доходам от предпринимательских услуг, поскольку такие услуги имеют большее распространение, приносят более высокий доход и сопряжены с более значимыми рисками размывания налоговой базы.

16. Хотя налоговые договоры, составленные на основе типовых конвенций Организации Объединенных Наций и ОЭСР в целом не лимитируют полномочия стран взимать налоги с их собственных резидентов, положения статей 8 (Международные морские перевозки и воздушный транспорт), 18 (Пенсии и выплаты по социальному страхованию) и 19 (Государственная служба) ограничивают способность договаривающегося государства взимать налоги со своих резидентов. Тем не менее, поскольку эти положения не порождают серьезных рисков размывания налогооблагаемой базы, далее в этом резюме они не рассматриваются.

Доход от работы по найму

17. Согласно положениям статьи 15 типовых конвенций Организации Объединенных Наций и ОЭСР, страна, в которой выполняется работа по найму, не может облагать налогом доход от такой работы за исключением случаев, когда наемный работник: а) нанят резидентом этой страны; (b) нанят нерезидентом, имеющим постоянное представительство (или постоянную базу — только по Типовой конвенции Организации Объединенных Наций) в этой стране, и доход от работы по найму подлежит вычету при исчислении прибыли, относящейся к постоянному представительству или постоянной базе; и c) присутствует в этой стране более 183 дней в течение любого 12-месячного периода, начинающегося или заканчивающегося в соответствующем бюджетном периоде.

18. Наиболее серьезные риски уменьшения базы налога на доход от работы по найму возникают в следующих случаях:

- a) работодатель-нерезидент искусственным образом избегает создания постоянного представительства или постоянной базы в развивающейся стране, с тем чтобы услуги его работников-нерезидентов, которые выполняют свою работу в этой стране, не облагались налогом, за исключением случаев, когда эти работники находятся в стране более 183 дней в течение любого 12-месячного периода;

b) отношения между плательщиком, или работодателем, и поставщиком услуг, или работником, оформлены как отношения с независимым подрядчиком, хотя по сути речь идет о наемном труде: если налогоплательщики являются независимыми подрядчиками, то в стране, в которой они оказывают услуги, их доходы подлежат налогообложению только в том случае, когда они осуществляют свою деятельность через постоянное представительство или постоянную базу в этой стране;

c) чтобы не принимать в штат работников-нерезидентов работодатель — резидент в развивающейся стране прибегает к услугам агентства по трудоустройству — нерезидента, являющегося формальным работодателем работников и предоставляющего их услуги в пользование своим клиентам в этой развивающейся стране; эта практика известна как международный прокат (лизинг) рабочей силы;

d) статья 15 касается только дохода от работы по найму, выполняемой внутри страны; в результате сокращение налоговой базы имеет место в тех случаях, когда работник-нерезидент исполняет свои функции вне страны и работодатель-резидент выплачивает ему заработную плату, вычитая эти выплаты из базы налога.

Доходы от развлекательной и спортивной деятельности по статье 17

19. Некоторые артисты и спортсмены могут зарабатывать крупные суммы денег за короткие промежутки времени. Такие лица могут быть самозанятыми, могут быть работниками какой-либо организации, например команды или оркестра, или наемными работниками организации, находящейся под их контролем или в их собственности. Согласно статье 17 типовых конвенций Организации Объединенных Наций и ОЭСР, договаривающееся государство, в котором выступает артист или спортсмен — резидент другого государства, вправе облагать налогом доход от таких видов деятельности без каких-либо ограничений. Большинство стран удерживают налог с валовой суммы выручки артистов и спортсменов — резидентов этого другого договаривающегося государства. Согласно пункту 2 статьи 17 страна, в которой осуществляется развлекательная или спортивная деятельность, вправе также облагать налогом любой доход от этих видов деятельности, передаваемый артистом или спортсменом связанному с ним лицу, например контролируемой им компании, супругу/супруге или детям.

20. Серьезный риск уменьшения базы налога на доходы от развлекательной и спортивной деятельности может быть обусловлен отсутствием во внутреннем законодательстве развивающихся стран необходимых норм о налогообложении таких доходов.

Доход от профессиональных и других независимых услуг по статье 14

21. Согласно статье 14 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, договаривающееся государство не может облагать налогом доход, полученный за оказание профессиональных услуг или осуществление других видов деятельности независимого характера в этом государстве резидентом другого договаривающегося государства, за исключением случаев, когда этому поставщику услуг регулярно предоставляется постоянная база в первом государстве или он проводит в этом первом государстве не менее 183 дней в течение любого 12-месячного периода. Вычет сумм, выплачиваемых поставщикам профессиональных или иных независимых услуг — нерезидентам, из базы налога к уплате в развивающейся стране приведет к соответствующему сокращению ее налоговой базы, и это сокращение не будет компенсировано налогом, взимаемым с самого поставщика услуг — нерезидента.

22. Основные риски размывания базы налога при применении статьи 14 возникают в следующих случаях:

а) лица, оказывающие профессиональные и иные независимые услуги и являющиеся резидентами стран, с которыми та или иная развивающаяся страна заключила налоговые договоры, могут получать значительные суммы дохода в этой развивающейся стране, не нуждаясь при этом в постоянной базе в этой стране и не испытывая необходимости проводить там 183 дня. В результате данная развивающаяся страна не может облагать налогом их доход, даже если суммы, выплачиваемые поставщикам услуг, могут вычитаться из налоговой базы этой развивающейся страны;

б) лица, оказывающие профессиональные и иные независимые услуги и являющиеся резидентами стран, с которыми та или иная развивающаяся страна заключила налоговые договоры, могут получать доход от услуг, оказываемых резидентам этой страны, хотя сами услуги оказываются за ее пределами. В результате выплаты поставщикам услуг — нерезидентам могут вычитаться из налоговой базы этой развивающейся страны, но статья 14 не позволяет этой стране облагать налогом доход, полученный поставщиком услуг, не являющимся ее резидентом.

Доход от прочих предпринимательских услуг, статьи 5 и 7

23. В соответствии со статьей 7 типовых конвенций Организации Объединенных Наций и ОЭСР, поставщик услуг — резидент одного из договаривающихся государств платит налог на прибыль от предпринимательской деятельности, получаемую в другом договаривающемся государстве, только если этот поставщик услуг занимается предпринимательской деятельностью в этом другом государстве через постоянное представительство, находящееся в этом государстве, и лишь с той части прибыли, которая относится к этому постоянному представительству. Согласно определению в статье 5, постоянное представительство означает постоянное место деятельности, через которое осуществляется деятельность предприятия, за исключением случаев, когда деятельность, осуществляемая в этом месте, носит исключительно подготовительный или вспомогательный характер. Кроме того, работающий по найму агент, действующий в одном из договаривающихся государств от имени лица — резидента другого договаривающегося государства, считается постоянным представительством такого лица, если этот агент имеет и обычно исполняет полномочия по заключению контрактов, имеющих обязательную силу для этого лица, или играет главную роль в осуществлении действий, ведущих к заключению контрактов, которые в обычном порядке утверждаются этим лицом.

24. В отношении услуг строительства, услуг, оказываемых предприятием, и страховых услуг действуют следующие специальные правила:

а) согласно пункту 3а статьи 5 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, строительная площадка или строительный-монтажный объект является постоянным представительством только в том случае, если работы на этом объекте продолжаются по меньшей мере 6 месяцев (12 месяцев по Модельной конвенции ОЭСР);

b) оказание услуг предприятием в стране считается постоянным представительством, если услуги оказываются сотрудниками этого предприятия или прочим персоналом, привлекаемым предприятием для этой цели, в течение не менее 183 дней за любой 12-месячный срок (до обновления Типовой конвенции Организации Объединенных Наций в 2017 году положение пункта 3b статьи 5 предусматривало также, что такие услуги должны предоставляться в рамках одного и того же или смежного проекта);

c) согласно пункту 6 статьи 5 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, страхование рисков, возникающих в стране, или прием страховых взносов на ее территории, считается постоянным представительством.

25. Положения статей 5 и 7 типовых конвенций Организации Объединенных Наций и ОЭСР создают несколько серьезных рисков размывания налоговой базы по налогу на доходы от оказания предпринимательских услуг. Определение постоянного представительства, содержащееся в статье 5, в целом устанавливает высокий порог налогообложения дохода от предпринимательских услуг. Во многих случаях налогоплательщики, в особенности многонациональные предприятия — резиденты стран, с которыми та или иная развивающаяся страна имеет договоры о налогообложении, могут зарабатывать существенные доходы в этой развивающейся стране, не испытывая необходимости в учреждении постоянного представительства на ее территории.

26. В некоторых ситуациях для того, чтобы не платить налоги как постоянное представительство, налогоплательщики используют различные схемы уклонения от этого статуса. Например, некоторые налогоплательщики могут иметь возможность:

a) переносить место осуществления своей предпринимательской деятельности из одной точки в другую внутри страны таким образом, чтобы ни в одной из этих точек деятельность не осуществлялась более 183 дней;

b) предоставлять услуги для различных и не связанных между собой проектов в течение срока более 183 дней;

c) ограничивать продолжительность строительных работ на территории развивающейся страны сроком менее 6 месяцев (или 12 месяцев, если применяется временное ограничение, предлагаемое в Модельной конвенции ОЭСР);

d) делить проекты, например в строительстве, в развивающейся стране между родственными структурами таким образом, чтобы ни одна из них не имела постоянного представительства, хотя если рассматривать эти проекты в совокупности, можно говорить о наличии в стране постоянного представительства;

e) предоставлять клиентам в развивающейся стране услуги из-за рубежа, например цифровые услуги, в результате чего суммы, уплачиваемые за эти услуги, вычитаются из налоговой базы развивающейся страны, но по условиям международного договора она не может взимать налог с поставщика услуг — нерезидента в отношении этих выплат;

f) выплачивать за полученные услуги сумму, которая больше или меньше их справедливой рыночной стоимости (т.е. суммы, которая была бы уплачена за эти услуги в отношениях между независимыми сторонами), если поставщик услуг — нерезидент и клиент — резидент в развивающейся стране связаны между собой или не действуют независимо друг от друга;

g) вести широкую страховую деятельность в развивающейся стране без создания постоянного представительства в ней, за исключением тех случаев, когда налоговые соглашения, заключенные этой страной, содержат положения, аналогичные пункту 6 статьи 5 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций.

III. Контрмеры, направленные на предотвращение размывания базы налога на доход от оказания услуг

Введение

27. Каждая развивающаяся страна должна сама для себя решить, испытывает ли она озабоченность по поводу рисков размывания налоговой базы по налогу на доходы от услуг, и если да, то в какой степени и как ей следует поступать, чтобы наилучшим образом нейтрализовать эти риски. В настоящем разделе рассматриваются контрмеры, которые развивающиеся страны могли бы принять для устранения основных рисков размывания базы, возникающих из положений их внутреннего законодательства и налоговых договоров, касающихся доходов от услуг. Излагаемые здесь соображения не следует воспринимать как рекомендации: скорее, это ориентиры, которые развивающимся странам предлагается учитывать при рассмотрении вопроса о целесообразности введения контрмер для предотвращения размывания налоговой базы и о порядке их применения.

Контрмеры по внутреннему законодательству

28. Облагая налогом доходы поставщиков услуг — нерезидентов, развивающиеся страны обычно либо взимают налог с чистого дохода, либо удерживают налог у источника выплаты с валовой суммы. По общему правилу нерезиденты платят налог с чистого дохода только в тех случаях, когда они имеют значительное присутствие в стране, что упрощает получение необходимой информации и сбор налогов. Налогообложение нерезидентов на основе чистого дохода приводит к тому, что и нерезиденты, и налоговые органы несут большие административные издержки в связи с обязанностью соблюдения установленных требований: налоговые декларации должны быть поданы и рассмотрены и налоги должны быть собраны. Чтобы обеспечить собираемость налогов, некоторые страны обязывают резидентов удерживать налог с выплат за услуги нерезидентам, даже если нерезиденты платят налог с чистого дохода; они могут также требовать от нерезидентов, которые платят налоги с чистого дохода, периодически вносить налоговые платежи.

29. Если внутренним законодательством той или иной развивающейся страны предусматривается налогообложение чистого дохода поставщиков услуг — нерезидентов только при условии наличия у них значительного присутствия в стране (например, постоянного представительства или продолжительного физического присутствия), нерезиденты могут пытаться избежать продолжительного присутствия, используя для этого различные схемы уклонения от уплаты налогов. Для преодоления или сведения к минимуму рисков, связанных с размыванием налоговой базы, развивающиеся страны могут рассмотреть следующие варианты:

а) не предусматривать во внутреннем законодательстве ограничение, позволяющее облагать налогом поставщиков услуг — нерезидентов только при наличии значительного присутствия, хотя такой порядок может быть трудно применять на практике и он может лишить нерезидентов желания работать в стране;

b) установить такие пороговые требования, чтобы их было трудно обойти, и дополнить их мерами по недопущению уклонения, например: предусмотреть, что для целей оценки достижения установленного порогового уровня услуги, предоставляемые нерезидентом в различных частях страны или оказываемые родственными или ассоциированными предприятиями, рассматриваются как части единого целого; аналогичным образом, если с одним и тем же клиентом заключается несколько контрактов, эти контракты могут рассматриваться в совокупности, а продолжительность присутствия может определяться не по продолжительности непрерывного присутствия, а исходя из общего количества времени, которое нерезидент провел в стране за более длительный период.

30. Эти соображения в равной мере применимы в отношении строительных услуг и профессиональных и других независимых личных услуг. Развивающимся странам следует внимательно исследовать вопрос о том, как пороговые требования, устанавливаемые их внутренним законодательством для налогообложения поставщиков услуг — нерезидентов, соотносятся с пороговыми требованиями, предусмотренными в их налоговых договорах, о чем говорится в пп. 39–47 ниже.

31. Применительно к страховым компаниям-нерезидентам, работающим в той или иной развивающейся стране, страна может рассмотреть возможность налогообложения доходов таких компаний, если они осуществляют в этой стране определенные виды деятельности, например сбор взносов или страхование местных рисков, и следить за тем, чтобы заключаемые ими налоговые договоры включали пункт 6 статьи 5 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, с целью защитить свое право облагать доходы страховщиков-нерезидентов налогом по внутреннему законодательству. В противном случае страховые компании могут иметь возможность получать значительные суммы дохода, не уплачивая с него никаких налогов. Кроме того, если допускается вычет страховых взносов из базы налога, будет иметь место еще большее сужение налоговой базы развивающейся страны.

32. Если поставщик услуг — нерезидент не имеет значительного присутствия в развивающейся стране, единственный реальный способ взимания с него налога для этой страны — это удержание налога с валовой суммы платы за услуги. Лица, оплачивающие эти услуги — резиденты и нерезиденты, осуществляющие предпринимательскую деятельность в стране через постоянное представительство или постоянную базу, — обязаны удерживать из платежа определенную сумму в качестве налога или в счет окончательной суммы налога к уплате и переводить эту сумму налоговым органам. Развивающиеся страны могут также рассмотреть возможность недопущения каких-либо вычетов из сумм, уплачиваемых нерезидентам за оказываемые ими услуги; однако в большинстве случаев такие выплаты будут представлять собой обоснованные расходы, которые должны подлежать вычету. В качестве альтернативной меры для предотвращения размывания налоговой базы можно ввести правило, допускающее вычет сумм платежей за услуги при условии удержания налога у источника выплаты. В таком случае, чтобы получить разрешение на вычет сумм, выплаченных нерезидентам за услуги, плательщик должен будет удерживать сумму налога из производимой им выплаты, что позволит компенсировать сокращение налоговой базы в результате вычетов за счет поступления налога, удерживаемого у источника выплаты.

33. Одним из важных вопросов является размер ставки удерживаемого налога, которым развивающиеся страны облагают выплаты нерезидентам за их услуги. В принципе, эта ставка должна приблизительно соответствовать ставке налога с

чистого дохода поставщика услуг. Если ставка слишком высока, нерезиденты могут лишиться стимула обслуживать резидентов развивающихся стран или будут вынуждены перекладывать налог на своих клиентов в этих странах, что приведет к удорожанию таких услуг. Применение в отношении различных видов услуг разных ставок налога, удерживаемого у источника выплаты, увеличит нагрузку на налоговых агентов в части контроля за соблюдением; поэтому, по мере возможности, удержание налога из платы за все виды услуг следует производить по одной и той же ставке. Вместе с тем многие развитые и развивающиеся страны обычно удерживают налоги у источника выплаты только с выплат артистам и спортсменам — нерезидентам и с вознаграждения, выплачиваемого нерезидентам-наемным работникам, включая директоров и должностных лиц компаний-резидентов; налог не удерживается с сумм, выплачиваемых нерезидентом за оказываемые ими услуги, если у них имеется значительное присутствие в стране, например постоянное представительство, и они платят налог с чистого дохода. Несколько развивающихся стран удерживают налог у источника выплаты также с платежей нерезидентам за технические услуги.

34. Развивающаяся страна должна определиться с тем, стоит ли ей удерживать налог с выплат нерезидентам за оказываемые ими услуги только в тех случаях, когда услуги оказываются внутри страны, или распространить этот налог также на платежи за услуги, которые предоставляются за пределами страны, но используются и потребляются на ее территории. Этот вопрос часто возникает в связи с оплатой консультационных, технических и управленческих услуг. Например, многонациональная компания может учредить компанию группы в стране с низким уровнем налогообложения для оказания консультационных, технических или управленческих услуг другой компании группы, работающей в развивающейся стране. Некоторые или все эти услуги могут предоставляться за пределами развивающейся страны; однако платежи за эти услуги могут подлежать вычету по внутреннему законодательству этой страны независимо от места их выполнения. Кроме того, как отмечается ниже, согласно положениям статьи о недискриминации типовых конвенций Организации Объединенных Наций и ОЭСР выплаты резидентам государства-партнера по договору должны подлежать вычету на тех же условиях, как если бы они производились резидентам соответствующей развивающейся страны. Вычет платежей за услуги из налоговой базы развивающейся страны служит оправданием для взимания с этих платежей налога, удерживаемого у источника выплаты, даже если сами услуги оказываются за пределами развивающейся страны.

35. Особые риски размывания налоговой базы представляют выплаты за услуги, которые резиденты развивающейся страны производят связанным с ними лицам-нерезидентам, особенно если последние являются резидентами в странах с низким уровнем налогообложения. В большинстве стран действуют правила трансфертного ценообразования, призванные не допустить, чтобы резиденты произвели подлежащие вычету выплаты связанным нерезидентам за услуги в размере, превышающем справедливую рыночную стоимость или сумму, в которую эти услуги оценивались бы, если бы стороны действовали независимо друг от друга. Однако развивающимся странам очень трудно эффективно применять правила трансфертного ценообразования. Поэтому они могли бы рассмотреть возможность взимать налог, удерживаемый у источника, с платежей за распространенные виды услуг, оказываемых внутри группы, такие как консультационные, технические и управленческие услуги, а также включать во все свои налоговые договоры положения статьи 12А Типовой конвенции Организации Объединенных Наций в редакции 2017 года с тем, чтобы защитить свое право удерживать налог у источника, о чем идет речь ниже.

36. Как правило, обязанность удерживать налог с выплат нерезидентам за услуги возлагается на предприятия-резиденты и предприятия-нерезиденты, у которых имеется постоянное представительство или постоянная база в стране. Эти плательщики, как правило, требуют вычета таких платежей, и в результате налог, удерживаемый у источника, необходим для того, чтобы компенсировать сокращение налоговой базы, вызванное этими вычетами. Обязанность удерживать налог обычно не возлагается на индивидуальных потребителей-резидентов страны, которые выплачивают нерезидентам суммы за предоставленные услуги, поскольку потребители обычно не обладают правом на вычет таких платежей и заставить частное лицо выполнять обязанность по удержанию трудно. За недержание налога следует начислять пени и штрафы, и во многих странах налоговые агенты несут совместную ответственность по обязательствам по уплате налога в размере невыплаченной суммы. Кроме того, можно ввести правило, согласно которому для получения права на вычет выплат нерезидентам за оказанные услуги плательщик обязан удерживать из платежа надлежащую сумму налога.

37. Налогом, удерживаемым у источника выплаты, часто облагаются следующие виды выплат, производимых нерезидентам за оказанные ими услуги:

а) оклады, заработная плата и прочие виды вознаграждения, включая пенсии, выплачиваемые наемным работникам-нерезидентам работодателями-резидентами, работодателями-нерезидентами, имеющими постоянное представительство или постоянную базу в стране, или правительствами;

б) директорское вознаграждение и вознаграждение руководителям высшего звена, выплачиваемое компаниями, которые являются резидентами в развивающейся стране;

в) суммы, выплачиваемые исполнителям-нерезидентам или спортсменам-нерезидентам за выступления в развивающейся стране организатором мероприятия или собственником площадки;

г) вычитаемые из налоговой базы выплаты за международные морские или воздушные перевозки;

д) суммы, выплачиваемые нерезидентам за консультационные, технические или управленческие услуги.

38. Хотя налоги, удерживаемые у источника выплаты, как правило, взимаются с фактических выплат поставщикам услуг — нерезидентам, бывают случаи, когда возникает необходимость удерживать налог с сумм, считающихся выплаченными, например с сумм, считающихся выплаченными по правилам трансфертного ценообразования, и сумм, считающихся выплаченными исходя из объема начисленных расходов к вычету.

Контрмеры в соответствии с налоговыми договорами

39. Некоторые положения типовых конвенций Организации Объединенных Наций и ОЭСР ограничивают налоговые меры, предусмотренные внутренним законодательством. По мере возможности развивающимся странам следует избегать включения этих положений в свои налоговые договоры или корректировать их таким образом, чтобы договор не препятствовал применению контрмер по внутреннему законодательству, призванных защитить налоговую базу от размывания. Другие положения типовых конвенций наделяют развивающиеся страны правом облагать налогом доходы от оказания услуг и препятствуют применению налогоплательщиками схем уклонения от налогов в попытке незаслу-

женно воспользоваться льготами по договору. По мере возможности развивающимся странам следует позаботиться о том, чтобы эти положения были включены в заключаемые ими налоговые договоры.

40. Развивающиеся страны могут рассмотреть возможность внесения изменений в положения, содержащиеся в следующих статьях типовых конвенций Организации Объединенных Наций и ОЭСР, или вовсе отказаться от включения этих положений в свои налоговые договоры:

а) статья 14: развивающейся стране, возможно, удастся договориться об уменьшении минимального срока пребывания в стране нерезидента-поставщика профессиональных или иных независимых личных услуг, по истечении которого его доход от оказания таких услуг облагается налогом в этой стране, например 90 или 120 дней вместо 183 дней;

б) статьи 5 и 7: возможно, развивающейся стране удастся договориться о сокращении предусмотренного пунктом 3 б) статьи 5 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций 183-дневного срока, по истечении которого признается существование у поставщика услуг постоянного представительства, и добиться исключения указания на «один и тот же или смежный проект», ранее фигурировавшего в тексте пункта 3 б) статьи 5. Развивающиеся страны могли бы также обсудить возможность установления менее продолжительного, чем предусмотренные в пункте 3 а) статьи 5 шесть месяцев, срока признания проектов строительства постоянным представительством и договориться о включении в соглашение специального положения, позволяющего рассматривать строительные проекты на разных объектах страны как единое целое;

в) статья 24, пункт 3: на основании этого положения страна не вправе устанавливать для работодателя-нерезидента, имеющего постоянное представительство в этой стране, менее благоприятные условия, чем те, которыми при тех же обстоятельствах пользуется работодатель-резидент. Большинство стран будут настаивать на включении в договор этого положения. Данное положение не создает каких-либо сложностей для развивающихся стран, если они требуют от работодателей-резидентов удерживать налог с окладов и заработной платы работникам-нерезидентам и не отказывают работодателям-нерезидентам в праве на вычет расходов по выплате окладов и заработной платы работникам-нерезидентам из базы налога при исчислении прибыли, относимой к постоянному представительству;

д) статья 24, пункт 4: если развивающаяся страна не желает допускать вычет платежей, причитающихся резидентам ее партнеров по договору за определенные виды услуг, ей нужно проследить за тем, чтобы статья 24, пункт 4, не была включена в текст договора или чтобы в нее были внесены поправки, исключающие возможность вычета сумм, уплачиваемых нерезидентам за предоставление этих видов услуг.

41. Развивающиеся страны могут рассмотреть возможность включения в свои налоговые договоры следующих статей Типовой конвенции Организации Объединенных Наций:

а) статьи 15, которая содержит специальное положение, препятствующее международному прокату рабочей силы (см. п. 1 комментария к статье 15 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций);

б) статьи 16, чтобы обязать компании-резиденты, выплачивающие вознаграждения директорам и руководителям высшего звена, удерживать налог с таких выплат в соответствии с внутренним законодательством этой развивающейся страны;

- с) статьи 19, чтобы разрешить правительству развивающейся страны облагать налогом вознаграждение, выплачиваемое им своим служащим-нерезидентам;
- d) статьи 18 В, с тем чтобы развивающаяся страна могла облагать налогом пенсионные выплаты работникам-нерезидентам;
- e) статьи 17, включая ее пункт 2, с тем чтобы развивающаяся страна могла облагать налогом любой доход от развлекательной и спортивной деятельности, осуществляемой в стране, включая любой такой доход, передаваемый другому лицу;
- f) статьи 5, включая добавленные в 2017 году нормы против уклонения, с целью противодействовать искусственному уклонению от статуса постоянного представительства;
- g) статьи 5, пункт 6, чтобы развивающаяся страна могла облагать налогом поступления от сбора страховых взносов или страхования рисков в стране;
- h) статьи 29, пункт 9, которая содержит общее правило против злоупотреблений, добавленное в 2017 году, чтобы позволить развивающимся странам отказываться в праве на получение льгот по договору в ситуациях злоупотребления таким правом.

42. Как отмечалось выше, сокращение налоговой базы развивающейся страны может быть вызвано действиями многонациональной корпорации, использующей одну из компаний группы, учрежденную в низконалоговой юрисдикции, для оказания различных видов услуг — консультационных, технических или управленческих услуг — другой компании группы, работающей в развивающейся стране. Суммы, которая компания группы в развивающейся стране уплачивает за оказанные услуги, как правило, вычитаются из базы корпоративного налога в этой развивающейся стране. Хотя внутреннее законодательство может позволять развивающейся стране взимать с этих платежей налог, удерживаемый у источника выплаты, положения налогового договора, заключенного между этой развивающейся страной и страной, резидентом которой является поставщик услуг, могут помешать ей производить какие-либо налоговые удержания из этих выплат.

43. Для устранения этого риска размывания налоговой базы развивающиеся страны могут вообще отказаться от заключения каких-либо налоговых договоров, особенно со странами с низкими налогами, что представляет собой весьма радикальный ход с потенциально неблагоприятными последствиями, или настаивать на включении в договор положений, позволяющих им облагать вычитаемые платежи за услуги налогом, удерживаемым у источника выплаты, по разумной ставке. Для многих развивающихся стран заключение налоговых договоров является важным средством привлечения иностранных инвестиций. Поэтому важно, чтобы они включали в свои налоговые договоры такие положения, как положения статьи 12А Типовой конвенции Организации Объединенных Наций 2017 года, позволяющие им удерживать налог у источника с платежей за услуги.

44. Согласно статье 12А, одно из договаривающих государств может облагать налогом плату за технические услуги, которая «возникает» в этом договаривающемся государстве и выплачивается резиденту другого договаривающегося государства, по ставке, согласованной этими двумя государствами. Платежи за технические услуги считаются возникающими в государстве, в котором плательщик является резидентом или нерезидентом, имеющим в этом государстве постоянное представительство или постоянную базу, и при исчислении прибыли, относимой к этому постоянному представительству или постоянной базе, такие

платежи подлежат вычету. Но в случае, если поставщик услуг является нерезидентом с постоянным представительством или постоянной базой в том договариваемом государстве, где возникает плата за технические услуги, то согласно статье 7 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций такая плата облагается налогом на чистой основе.

45. Плата за технические услуги определяется как выплаты за консультационные, технические или управленческие услуги, за исключением следующих выплат: а) за услуги наемных работников, поскольку, как поясняется выше, риск размывания налоговой базы в этом случае невелик, так как работники-нерезиденты, оказывающие в стране услуги работодателю, который является резидентом или не является резидентом, но имеет постоянное представительство в этой стране, платят в ней налоги в соответствии со статьей 15; б) за преподавательскую деятельность в том или ином учебном заведении или по его поручению, которая исключается в связи с тем, что такая деятельность рассматривается как желательная и риски размывания налоговой базы невелики; и с) за услуги, оказываемые для использования в личных целях частным лицам, поскольку такие платежи не вычитаются плательщиком из базы налога и риски ее сокращения в этом случае малы.

46. Хотя понятия «консультационные», «технические», и «управленческие» не определены и поэтому используются в своем обычном значении, они не должны пониматься в том значении, в котором они употребляются во внутреннем законодательстве страны, применяющей договор. Как разъясняется в комментарии к статье 12А, технические услуги включают услуги, требующие специальных знаний, навыков или опыта, и не включают обычное (текущее) техническое обслуживание. Кроме того, технические услуги включают только специализированные услуги, оказываемые в интересах клиента; они не включают специализированные услуги, которые предприятие выполняет для себя. Так, например, если предприятие использует специализированные услуги для разработки стандартных товаров или услуг, которые оно продает своим клиентам, такие услуги не будут считаться техническими в том смысле, который разъясняется в статье 12А.

47. Это определение платы за технические услуги предполагает проведение различий между техническими услугами и другими видами услуг, что является непростой задачей и неизбежно порождает неопределенность. В комментарии к статье 12А содержится альтернативное положение, которым развивающиеся страны могут воспользоваться во избежание этой неопределенности. Оно предусматривает, что договариваемое государство, в котором производится платеж за какие-либо услуги (кроме платежей за услуги, исключенные по статье 12А), вправе удерживать налог у источника с валовой суммы выплаты резиденту другого договариваемого государства, но только в том случае, если услуги оказываются в первом государстве или если плата за них производится тесно связанному лицу в другом государстве. Таким образом, согласно этому альтернативному положению, развивающаяся страна может взимать налог со всех платежей за любые услуги — как технические, так и другие, — оказываемые в стране, но облагать налогом платежи за услуги, оказываемые извне, она может только в том случае, когда услуги предоставляет резидент другой страны, тесно связанный с лицом, оплачивающим эти услуги. Это положение может быть привлекательным для развивающихся стран, поскольку оно позволяет избежать неопределенности, возникающей в связи с необходимостью проведения различия между техническими и другими услугами, и касается услуг внутри группы, которые порождают наибольшие риски размывания налоговой базы.

Вопросы налогового администрирования

48. По общему правилу поставщики услуг — нерезиденты могут быть обязаны платить налоги со своего чистого дохода в том же порядке, что и резиденты, или с валовой выручки за свои услуги без каких-либо вычетов. В случаях, когда нерезиденты платят налог с чистого дохода от оказания услуг, они, как правило, обязаны подавать налоговые декларации с указанием их налогооблагаемого дохода и суммы налога к уплате. Хотя получаемые ими платежи за услуги могут облагаться налогом, удерживаемым у источника выплаты, такое удержание носит предварительный характер: оно производится в счет покрытия подлежащего уплате нерезидентом налога, размер которого окончательно устанавливается в ходе оценки налоговой декларации нерезидента. В случаях, когда доходы поставщиков услуг облагаются налогом, удерживаемым у источника с валовых сумм, которые они получают от своих клиентов, удержанный налог, как правило, является окончательным. Нерезидентам не разрешается платить налог с чистого дохода, хотя в некоторых случаях нерезидент может иметь возможность подать налоговую декларацию и потребовать возврата излишне удержанной суммы налога.

49. Если доход поставщика услуг — нерезидента облагается налогом путем начисления, перед налоговыми органами встает непростая задача по выявлению поставщиков услуг — нерезидентов, которые обязаны подавать налоговые декларации. Эта задача существенно упрощается, если налог удерживается с поставщиков услуг — нерезидентов и это удержание является предварительным или окончательным. В той мере, в какой к поставщикам услуг — нерезидентам применяются налоговые удержания, обязанность по выявлению облагаемых налогом нерезидентов и исчислению сумм причитающегося налога фактически перекладывается на налоговых агентов.

50. Чтобы эффективно исполнять положения национального законодательства и налоговых договоров, налоговые органы должны обладать полномочиями собирать необходимую информацию с налогоплательщиков и других лиц, таких как финансовые учреждения и налоговые агенты, проводить налоговые проверки и осуществлять контроль за соблюдением положений внутреннего законодательства. В этой связи развивающимся странам следует рассмотреть вопрос о том, являются ли достаточными предусмотренные внутренним законодательством требования о раскрытии информации и представлении отчетности, а также являются ли достаточными ресурсы, выделяемые на цели проведения проверок и осуществления контроля.

51. В вопросах налогообложения доходов от оказания услуг налоговыми органам развивающихся стран необходимо также применять положения соответствующих налоговых договоров. Применение положений налоговых договоров предполагает выяснение следующих аспектов:

- a) резидентом какой страны является поставщик услуг — нерезидент (часто для этого требуется свидетельство о статусе резидента от зарубежных налоговых органов);
- b) какие статьи договора применимы;
- c) соблюдены ли условия, дающие поставщику услуг — нерезиденту право на льготы, предусмотренные конкретной статьей договора;
- d) порядок исчисления прибыли, относимой на счет постоянного представительства или постоянной базы в соответствии с положениями статьи 7 или 14 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций;

e) соответствуют ли суммы, выплачиваемые связанным нерезидентам за услуги, рыночным ценам;

f) была ли удержана правильная сумма налога, удерживаемого у источника, согласно соответствующей статье договора, и есть ли необходимость возврата излишне уплаченных сумм.

Контрольный перечень основных рисков размывания базы и возможных контрмер

Риски

Контрмеры

Доход от работы по найму

- | | |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> • Наемные работники-нерезиденты, работающие на постоянное представительство или постоянную базу нерезидента внутри страны • Наемные работники-нерезиденты, работающие на постоянное представительство или постоянную базу нерезидента за пределами страны • Наемные работники-нерезиденты, которые по факту работают на работодателя-резидента, но юридически являются работниками работодателя-нерезидента (международный прокат рабочей силы) • Нерезиденты, которые по факту являются работниками работодателя-резидента, но юридически действуют как независимые подрядчики • Вознаграждение нерезидентам-директорам и руководителям высшего звена | <ul style="list-style-type: none"> • Обязать работодателя удерживать налог и отказывать в вычете, если удержание не производится • Обязать работодателя удерживать налог и отказывать в вычете, если удержание не производится; следить за тем, чтобы налоговые договоры не препятствовали сбору внутренних налогов • Применять специальное положение налоговых договоров или внутреннюю или договорную норму против злоупотреблений • Определить характер трудовых отношений исходя из экономической сущности • Применять внутреннюю или договорную норму против злоупотреблений • Следить за тем, чтобы эти выплаты облагались налогом по внутреннему законодательству и чтобы на компании-резиденты возлагалась обязанность производить удержания; включать в налоговые договоры статью 16 |
|--|---|

Доходы от развлекательной и спортивной деятельности

- | | |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> • Краткосрочные развлекательные и спортивные выступления нерезидентов, приносящие им значительный доход • Доход от развлекательной и спортивной деятельности передается другому лицу | <ul style="list-style-type: none"> • облагать налогом все доходы нерезидентов от развлекательной и спортивной деятельности в стране; включать в налоговые договоры статью 17 • Обеспечить включение во внутреннее законодательство норм против злоупотреблений и включать в договоры пункт 2 статьи 17 |
|---|--|

Предпринимательские, профессиональные и иные независимые услуги

- Нерезиденты, предоставляющие в стране большие объемы услуг и не имеющие постоянного представительства или постоянной базы в этой стране, особенно в случаях, когда нерезиденты искусственным образом уклоняются от статуса постоянного представительства или постоянной базы
- Нерезиденты, выполняющие большие объемы услуг за пределами страны для клиентов, которые являются резидентами или ведут коммерческую деятельность на ее территории, особенно в тех случаях, когда эти клиенты претендуют на вычет сумм платежей поставщикам услуг —нерезидентам
- Страховщики-нерезиденты, получающие крупные доходы и не имеющие постоянного представительства в стране
- Выплаты, производимые резидентами за услуги, оказанные связанными с ними нерезидентами, если суммы выплат больше или меньше цены в отношениях между незаинтересованными сторонами
- Нерезиденты, оказывающие услуги, например технические услуги, за пределами страны для клиентов, которые являются резидентами или ведут коммерческую деятельность на ее территории, особенно в тех случаях, когда эти клиенты претендуют на вычет сумм платежей поставщикам услуг — нерезидентам
- Обеспечить включение во внутреннее законодательство и/или налоговые договоры норм против уклонения
- Договориться о сокращении периода времени, по истечении которого осуществление строительных работ и деятельности, связанной с оказанием услуг, подпадает под определение постоянного представительства
- Принять меры к тому, чтобы платежи за услуги облагались налогом по внутреннему законодательству и возложить на плательщиков обязанность по удержанию налога с этих выплат, в случае неисполнения которой отказывать им в вычете; обеспечить также, чтобы положения налоговых договоров не препятствовали взиманию внутренних налогов
- Обеспечить, чтобы доходы страховых компаний от страхования рисков или сбора страховых взносов облагались налогом даже в отсутствие постоянного представительства, и включать в налоговые договоры пункт 6 статьи 5
- Эффективно применять правила трансфертного ценообразования
- Взимать с таких платежей налог, удерживаемый у источника выплаты, независимо от того, где услуги оказываются, и включать статью 12А Типовой конвенции Организации Объединенных Наций в налоговые договоры