

**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 по защите
налоговой базы развивающихся стран от размывающих
ее платежей: аренда и роялти****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 Секретариата 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 стран*; и б) комплект сборников практических материалов Организации Объединенных Наций по вопросам защиты налоговой базы развивающихся стран.

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

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 развития¹.

4. Документ, содержащийся в приложении к настоящей записке, представляет собой резюме сборника практических материалов по защите налоговой базы развивающихся стран от размывающих ее платежей: аренда и роялти. В нем рассматриваются потенциальные риски размывания налоговой базы и вывода прибыли из-под налогообложения в контексте налогообложения таких платежей по внутреннему законодательству и международным налоговым договорам развивающихся стран.

5. Сборник практических материалов по аренде и роялти 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 аренды и роялти, на предмет выявления основных рисков размывания налоговой базы и варианты 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 арендных и лицензионных платежей между 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. В то же время в сборнике практических материалов по аренде и роялти представлен полный перечень рисков размывания налоговой базы в контексте вычета и налогообложения арендных платежей и роялти, 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 развивающихся стран как можно больше информации. Однако в резюме, которое приводится в приложении к этой записке, освещаются только наиболее серьезные риски размывания налоговой базы, связанные с арендными платежами и роялти.

7. Ни в самом сборнике практических материалов по аренде и роялти, ни в настоящем резюме не затрагиваются положения внутреннего законодательства или налоговых договоров конкретных стран. Вместо этого в них

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»).

рассматриваются базовые модели налогообложения применительно к аренде и роялти, которые можно встретить во внутреннем законодательстве и налоговых договорах многих развивающихся стран. При использовании предлагаемыми материалами сотрудниками налоговых служб развивающихся стран следует учитывать особенности конкретной ситуации в своей стране.

8. Сборник практических материалов по аренде и роялти состоит из четырех частей. Часть 1 содержит общее введение. В части 2 приводится анализ положений внутреннего законодательства развивающихся стран и положений заключаемых ими налоговых договоров в отношении вычетов и налогообложения аренды и роялти и рассматриваются риски размывания налоговой базы в связи с такими выплатами и возможные меры противодействия. Часть 3 содержит рекомендации для сотрудников налоговых ведомств развивающихся стран по разработке и составлению внутренних норм и согласованию положений налоговых договоров, препятствующих размыванию налоговой базы. Часть 4 содержит рекомендации по вопросам применения положений внутреннего законодательства и налоговых договоров развивающихся стран, регулирующих вопросы, касающиеся аренды и роялти.

9. Сборник имеется только на английском языке. Резюме, содержащееся в приложении к этой записке, 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 рекомендации относительно возможных контрмер, и для получения более подробной информации читателям рекомендуется обращаться к полному тексту сборника.

Приложение

Резюме сборника практических материалов по защите налоговой базы развивающихся стран от размывающих ее платежей: аренда и роялти*

А. Основные риски размывания налоговой базы в связи с арендой и роялти по внутреннему законодательству

Введение

1. Несмотря на то, что вычитаемые расходы по аренде и роялти размывают налоговую базу страны, в большинстве случаев арендные платежи и роялти за использование материального и нематериального имущества представляют собой обоснованные затраты, производимые в целях получения дохода. Вместе с тем развивающиеся страны могут иметь серьезные опасения по поводу неоправданного размывания налоговой базы в случаях, когда:

а) вычитаемые суммы аренды или роялти выплачиваются связанному лицу в размере, превышающем сумму, которая подлежала бы выплате, если бы стороны действовали «на расстоянии вытянутой руки»;

б) резиденты страны или нерезиденты, которые платят в этой стране налог с чистого дохода, выплачивают вычитаемые суммы аренды и роялти нерезидентам, которые освобождены от уплаты налога с таких выплат или облагаются налогом по сниженной ставке;

в) резиденты страны получают арендные платежи и роялти из зарубежных источников, которые не облагаются налогом в этой стране или облагаются налогом по льготной ставке;

г) резиденты страны несут вычитаемые расходы по аренде и роялти в целях получения дохода из зарубежных источников, который не облагается налогом в этой стране или облагается налогом по льготной ставке;

е) резиденты вправе претендовать на щедрые вычеты в связи с научно-исследовательскими и опытно-конструкторскими работами и затем передавать создаваемую интеллектуальную собственность связанным нерезидентам.

2. Риски размывания налоговой базы в связи с арендой и роялти намного выше в тех развивающихся странах, где вычитаемые арендные платежи или выплаты роялти производятся нерезидентам, поскольку развивающиеся страны, как правило, являются импортерами технологий и оборудования. Поэтому в настоящем резюме рассматриваются в основном выплаты аренды и роялти нерезидентам, и лишь вкратце рассматриваются риски размывания базы в связи с деятельностью резидентов развивающихся стран.

Основные понятия

3. В настоящем резюме понятие «аренда» используется для описания платы за использование (включая временное и неэксклюзивное использование) материального имущества в рамках законной сделки, которую обычно называют «наем»; понятие «роялти» используется для описания платы за использование нематериального имущества в рамках сделки, которую обычно называют

* Резюме подготовлено старшим советником Канадского налогового фонда Брайаном Дж. Арнолдом (Торонто, Канада). Полный текст см. URL: www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/05/PP_Rents-Royalties.pdf.

«лицензирование». Вместе с тем в Типовой конвенции Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами (Типовая конвенция Организации Объединенных Наций) понятие «роялти» используется в значении, включающем как плату за пользование определенными видами оборудования, так и роялти за использование нематериального имущества.

4. Аренда и роялти — это плата за использование или право на использование имущества; они в корне отличаются от платы за передачу права собственности на имущество (продажа) и платы за услуги, хотя в некоторых случаях провести различие между ними может быть затруднительно (например, в рамках так называемых смешанных контрактов, по которым одно лицо продает имущество, сдает его в аренду или разрешает пользоваться им другому лицу, а также предоставляет ему свои услуги). Для целей внутреннего налогообложения различие между отдельными видами выплат проводится в соответствии с внутренним законодательством каждой конкретной страны, и такие законы могут существенно отличаться. Вместе с тем в контексте Типовой конвенции Организации Объединенных Наций и Модельной налоговой конвенции в отношении доходов и капитала Организации экономического сотрудничества и развития (Модельная конвенция ОЭСР) трактовка таких выплат в договорах зависит от соответствующих договорных определений и содержания таких выплат и не зависит от положений внутреннего законодательства. Развивающиеся страны могут свести к минимуму возможности для уклонения от уплаты налогов, возникающие из-за различий между арендой, роялти и платой за услуги, если для целей внутреннего налогообложения они будут применять к таким выплатам одинаковые правила.

5. В зависимости от обстоятельств аренда и роялти могут рассматриваться во внутреннем законодательстве как пассивный инвестиционный доход или как активный доход от предпринимательской деятельности. Вместе с тем по Типовой конвенции Организации Объединенных Наций налогообложение аренды и роялти зависит от того, ведет ли резидент одного из договаривающихся государств предпринимательскую деятельность в другом государстве через постоянное представительство или постоянную базу; если это условие не выполняется, то арендные платежи и роялти, получаемые нерезидентами, как правило, облагаются налогом, удерживаемым у источника выплаты.

6. Как правило, аренда и роялти выплачиваются в отношении трех основных видов имущества:

а) недвижимое имущество, которое обычно включает земельные участки, здания и другие сооружения, прочно связанные с землей, и может также включать лес на корню и другие природные ресурсы;

б) движимое имущество, в том числе машины и оборудование и другое материальное имущество;

в) нематериальное имущество, которое включает патенты, товарные знаки, авторские права и ноу-хау, а в некоторых случаях может включать даже техническую помощь и услуги.

7. Часто налогоплательщикам и развивающимся странам требуется установить связь между расходами по аренде и роялти и деятельностью, приносящей доход, деятельностью, не приносящей доход, и внутренними и зарубежными источниками. Такое отнесение может производиться путем отслеживания или распределения. Отслеживание предполагает определение на основе известных фактов и обстоятельств, с каким доходом или видами деятельности связаны конкретные расходы по аренде или роялти. При распределении отнесение арендных платежей и роялти к доходу производится исходя из стоимости активов, валовой

выручки, оборота или какого-либо другого фактора. Большинство стран используют оба метода, поскольку хотя отслеживание является более простым путем, в определенных обстоятельствах воспользоваться им не представляется возможным.

8. Часто роялти называют плату за использование или эксплуатацию природных ресурсов; но такие платежи аналогичны плате за пользование и, как правило, не рассматриваются как роялти для целей налогообложения.

Налогообложение резидентов

9. Риски размывания базы в связи с арендой и роялти при налогообложении резидентов развивающихся стран ниже, чем когда речь идет о нерезидентах. Основные риски размывания базы, связанные с резидентами, следующие:

а) развивающаяся страна не облагает налогом арендные платежи и роялти, получаемые из других стран, потому что она либо вообще не облагает налогом доход из зарубежных источников в целом (так называемое «территориальное налогообложение»), либо не облагает налогом определенные виды арендных платежей и роялти из зарубежных источников. В такой ситуации налогоплательщики могут воспользоваться установленными в стране правилами определения источника аренды и роялти (как правило, это место использования имущества или резидентство плательщика), с тем чтобы избежать уплаты налогов;

б) в случаях, когда развивающаяся страна не облагает налогом доход из зарубежных источников, любые вычитаемые расходы по аренде или роялти, понесенные резидентом для получения такого не облагаемого налогом дохода, будут размывать налоговую базу страны;

с) в случаях, когда развивающаяся страна облагает налогом доход из зарубежных источников, получаемый резидентами (так называемое «налогообложение всемирного дохода»), она обязана предоставить освобождение от двойного налогообложения путем зачета иностранного налога с дохода из иностранного источника в счет внутреннего налога. Зачет иностранного налога не должен быть больше налога, взимаемого самой развивающейся страной с дохода из зарубежных источников. Для целей расчета такого ограничения по зачету налога на иностранный доход должен быть учтен весь объем расходов по аренде и роялти, понесенных резидентом при получении этого дохода; в противном случае зачет иностранного налога окажется слишком большим, что приведет к снижению налога на внутренний доход, взимаемого развивающейся страной;

д) в случаях, когда развивающиеся страны предоставляют щедрые налоговые стимулы в связи с научно-исследовательскими и опытно-конструкторскими работами или льготы по уплате налога на доход, полученный от определенной интеллектуальной собственности, в целях поощрения научных исследований и разработок в стране (так называемые режимы «патентных боксов»), такие налоговые стимулы ведут к сокращению налоговой базы страны и могут стать предметом злоупотреблений;

е) в случаях, когда резидент развивающейся страны передает имущество, приносящее доход в виде аренды или роялти, связанному нерезиденту (контролируемой иностранной компании, компании в составе группы или даже постоянному представительству — если страна не облагает налогом доход, относимый к иностранному постоянному представительству), страна больше не сможет облагать налогом доход в виде аренды или роялти, генерируемый таким имуществом. Даже в том случае, если страна облагает налогом прибыль, получаемую от передачи такого имущества, его цена может быть искусственно занижена, с тем чтобы уменьшить объем прибыли.

Налогообложение нерезидентов, которые платят налог с чистого дохода

10. Некоторые развивающиеся страны облагают налогом чистый доход, получаемый нерезидентами в таких странах. Как правило, такое налогообложение на чистой основе применяется только в тех случаях, когда нерезиденты ведут в развивающейся стране существенную деятельность: например, когда предпринимательская деятельность осуществляется через постоянное представительство или постоянную базу или нерезидент находится в развивающейся стране в течение длительного времени. Некоторые развивающиеся страны могут также облагать налогом на чистой основе нерезидентов, которые владеют недвижимым имуществом в таких странах. В такой ситуации нерезиденты имеют право вычитать расходы, включая расходы по аренде и роялти, понесенные при получении дохода, облагаемого налогом в развивающейся стране.

11. Вычет расходов по аренде и роялти нерезидентами в таком случае может привести к размыванию базы, когда чрезмерные суммы понесенных нерезидентом расходов по аренде или роялти относятся на доход, получаемый в развивающейся стране, и вычитаются из базы налога на доход нерезидента. В этой связи понесенные нерезидентом расходы по аренде и роялти должны распределяться между деятельностью нерезидента, приносящей доход в стране источника, и его деятельностью за пределами страны источника; при этом налоговым органам трудно определить, какая доля расходов по аренде и роялти относится к доходу, полученному в стране источника, особенно когда речь идет о нематериальном имуществе. Аналогичные вопросы возникают в связи с расчетом прибыли, относимой к постоянному представительству или постоянной базе в соответствии со статьей 7 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций.

Налогообложение нерезидентов, получающих арендные платежи и роялти — налог, удерживаемый у источника выплаты

12. В случаях, когда резидент развивающейся страны или нерезидент, который платит налог в этой стране с чистого дохода, платит аренду или роялти нерезиденту, такие выплаты, как правило, подлежат вычету из налоговой базы развивающейся страны. Несмотря на то, что все вычеты расходов по аренде и роялти размывают налоговую базу развивающейся страны, с ее стороны было бы неправильно отказываться в таких вычетах, когда аренда и роялти представляют собой обоснованные расходы, понесенные в целях получения дохода. Вместе с тем, если вычитаемые арендные платежи или роялти, выплачиваемые нерезидентам, не облагаются налогом в развивающейся стране, то риск размывания базы возрастает. Как правило, развивающиеся страны взимают с арендных платежей и роялти нерезидентам налог, удерживаемый у источника выплаты. Даже если налог, удерживаемый у источника выплаты аренды и роялти, взимается, риск размывания базы возникает в тех случаях, когда:

а) экономия в результате вычета расходов по аренде или роялти превышает размер налога, удерживаемого у источника выплаты. Например, если ставка корпоративного налога в развивающейся стране составляет 30 процентов, а ставка налога с арендных платежей и роялти, удерживаемого у источника выплаты, составляет лишь 20 процентов, то налоговая база страны будет размываться на 10 процентов от суммы арендных платежей или роялти. Определение ставки налога с аренды и роялти, удерживаемого у источника выплаты, — непростая задача, требующая соблюдения баланса между необходимостью защитить налоговую базу развивающейся страны и не создавать препятствий для нерезидентов, которые сдают имущество в аренду или предоставляют лицензию на его использование резидентам развивающейся страны;

b) определенные типы арендных платежей или роялти не облагаются налогом или облагаются налогом, удерживаемым у источника выплаты, по сниженной ставке;

c) удерживаемый у источника налог с аренды или роялти за использование различных типов имущества взимается по разным ставкам;

d) сумма арендных платежей или роялти, получаемых нерезидентом от связанной стороны, больше или меньше той суммы, которую он получал бы, если бы стороны действовали «на расстоянии вытянутой руки»;

e) арендные платежи и роялти могут быть не связаны с эффективным использованием того или иного права или актива. В случаях, когда такие выплаты производятся не в целях получения дохода или не приносят никакой выгоды плательщику, их вычет размывает налоговую базу страны.

13. В случаях, когда арендная плата выплачивается нерезиденту за использование недвижимого имущества, расположенного в развивающейся стране, такой стране может быть сравнительно просто взимать налог с аренды, удерживаемый у источника выплаты, даже если аренда выплачивается нерезидентом (например, когда плательщик-нерезидент использует это недвижимое имущество для осуществления предпринимательской деятельности). Вместе с тем в случаях, когда аренда или роялти выплачиваются нерезидентам за использование движимого или нематериального имущества, развивающимся странам может быть сложнее определить, нужно ли вводить налог с таких выплат, удерживаемый у источника. Например в случаях, когда резидент развивающейся страны выплачивает аренду или роялти за использование имущества за пределами такой страны, введение налога с таких выплат может оказаться сложным или нецелесообразным. Наиболее эффективным может быть правило, сочетающее критерии места использования имущества или права и резидентства плательщика.

14. Развивающиеся страны могут взимать налог, удерживаемый у источника, со всех арендных платежей или роялти, выплачиваемых резидентами и нерезидентами с постоянным представительством или постоянной базой в стране (или нерезидентами, использующими имущество в стране источника, если применяется правило места использования) за использование движимого или нематериального имущества; вместе с тем обеспечить такой широкий охват будет трудно, особенно в тех случаях, когда выплаты производятся физическими лицами. Соответственно, альтернативным вариантом будет вводить удерживаемый у источника налог только в том случае, если выплаты вычитаются при расчете дохода, подлежащего налогообложению в развивающейся стране; в этом случае невычитаемые арендные платежи или роялти не будут облагаться налогом.

В. Основные риски размывания базы в связи с арендой и роялти по налоговым договорам

Введение

15. Иногда возможности для размывания налоговой базы в связи с арендой и роялти могут создаваться положениями налоговых договоров, поскольку такие договоры ограничивают объем налогов, взимаемых одним из договаривающихся государств с резидентов другого договаривающегося государства. Степень риска размывания внутренней налоговой базы, возникающего из налоговых договоров развивающейся страны, зависит от: а) того, сколько налоговых договоров она заключила; б) стран, с которыми она заключила такие договоры; и с) положений таких договоров.

16. Как правило, налоговые договоры составляются на основе либо Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, либо Модельной конвенции ОЭСР. Многие развивающиеся страны согласуют положения договоров по вопросам налогообложения с их участием исходя из Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, поскольку она предоставляет странам источника больше прав в области налогообложения.

17. Налоги обычно устанавливаются внутренним законодательством страны, а не налоговыми договорами. Таким образом, если какая-либо сумма дохода, получаемого нерезидентом в конкретной стране, не облагается налогом в соответствии с внутренним законодательством этой страны, то не имеет значения, есть ли у нее право взимать налог с этой суммы на основании положений применимого налогового договора.

Ограничения на налогообложение резидентов по налоговым договорам

18. Несмотря на то, что договоры по вопросам налогообложения, как правило, не ограничивают полномочие стран облагать налогом своих резидентов в соответствии с принципом, который теперь четко закреплен в пункте 3 статьи 1 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций и Модельной конвенции ОЭСР, применительно к расходам по аренде и роялти из этого общего принципа имеется несколько исключений.

19. Во-первых, в соответствии со статьей 23 обеих конвенций во избежание двойного налогообложения страна резидентства обязана освободить лицо от уплаты налога по статье дохода, которая облагается налогом в стране источника, в соответствии с положениями договора. Эту обязанность можно выполнить путем освобождения лица от уплаты налога на доход в стране резидентства или предоставления ему зачета налога, уплаченного в другой стране. Как пояснялось выше, в принципе любые расходы по аренде и роялти, которые резидент страны несет в целях получения дохода из зарубежных источников и которые не облагаются налогом в стране резидентства, не будут подлежать вычету; кроме того, в случаях, когда доход, получаемый из зарубежных источников, облагается налогом в стране резидентства, любые такие расходы, понесенные в целях получения этого дохода, могут вычитаться, но для целей расчета ограничения по зачету иностранного налога они будут отнесены к этому доходу.

20. Во-вторых, пункт 4 статьи 24 обеих типовых конвенций обязывает договаривающееся государство разрешать вычет сумм аренды и роялти (и других выплат), выплачиваемых предприятием этого государства резиденту другого договаривающегося государства, на тех же условиях, как если бы эти суммы выплачивались резиденту первого государства. Это положение не применяется, если выплачиваемые суммы роялти чрезмерно велики, как предусмотрено статьей 9 или пунктом 6 статьи 12. Например, пункт 4 статьи 24 не позволит стране отказать в вычете сумм аренды или роялти, выплачиваемых резидентом нерезиденту, если в отношении аналогичных платежей резиденту вычет допускается.

21. В-третьих, в соответствии с пунктом 5 статьи 24 обеих типовых конвенций предприятия-резиденты одного государства, принадлежащие резидентам другого государства или контролируемые ими, должны облагаться таким же налогом, как аналогичные предприятия-резиденты, и к ним не должны предъявляться какие-либо связанные с налогообложением требования иного или более обременительного характера по сравнению с соответствующими требованиями, которые выполняют аналогичные предприятия-резиденты. Например, в пункте 5 статьи 24 запрещается применение менее благоприятных правил вычета арендных платежей или роялти, выплачиваемых компанией-резидентом, которая находится в собственности или под контролем нерезидентов, чем

правила вычета аналогичных арендных платежей или роялти, выплачиваемых компаниями-резидентами, находящимися в собственности резидентов.

Ограничения на налогообложение нерезидентов по налоговым договорам

22. Существуют два основных вопроса, касающихся налогообложения аренды и роялти, выплачиваемых или получаемых нерезидентами, по налоговым договорам. Во-первых, ограничивают ли налоговые договоры полномочия страны по ее внутреннему законодательству взимать налог, удерживаемый у источника выплаты, с сумм аренды и роялти, выплачиваемых резидентам другого договаривающегося государства? Во-вторых, обязывают ли налоговые договоры ту или иную страну разрешать вычет расходов по аренде и роялти резидентами другого договаривающегося государства в случаях, когда внутреннее законодательство не разрешает делать вычеты?

23. Если нерезиденты получают в стране арендные платежи и роялти, то могут применяться положения статей 6, 7, 8, 12 и 21 типовых конвенций. Если нерезидент имеет в стране постоянное представительство, а имущество, за пользование которым выплачивается аренда или роялти, фактически связано с деятельностью этого постоянного представительства, то, как правило, в этой стране, в которой находится постоянное представительство, нерезидент платит налог с чистого дохода в соответствии со статьей 7, которая содержит положения, касающиеся вычета расходов по аренде и роялти (и других расходов), понесенных в целях получения дохода. В противном случае валовые суммы аренды и роялти, получаемые нерезидентом, облагаются удерживаемым у источника налогом (по ставке, которая ограничивается статьей 12 в случаях, когда выплаты облагаются налогом согласно этой статье).

Удерживаемый у источника налог с арендных платежей и роялти

24. Статья 6 обеих типовых конвенций позволяет развивающимся странам облагать налогом доход от сдачи внаем (в аренду) расположенного в этой стране недвижимого имущества, получаемый резидентом другой страны, без каких-либо ограничений. Таким образом, развивающиеся страны могут облагать налогом арендные платежи за использование недвижимого имущества с чистых или валовых сумм по любой ставке. В случаях, когда развивающаяся страна разрешает вычитать расходы при расчете дохода нерезидента от недвижимого имущества, расположенного в стране, ей следует обеспечить, чтобы вычеты были обоснованными и, в случае если стороны действуют не «на расстоянии вытянутой руки», не превышали установленную в соответствии с этим принципом сумму. Если плата за использование недвижимого имущества, облагается налогом, удерживаемым у источника с валовой суммы, то ставка может быть установлена таким образом, чтобы она приблизительно соответствовала ставке налога на чистый доход.

25. Согласно пункту 2 статьи 6 термин «недвижимое имущество» имеет значение, придаваемое ему на основании закона страны, в которой находится данное имущество, и включает также крупный рогатый скот, оборудование, используемое в сельском хозяйстве и лесоводстве, и права на разработку месторождений полезных ископаемых и других природных ресурсов.

26. В соответствии со статьей 8 обеих типовых конвенций прибыль от эксплуатации морских и воздушных судов в международных перевозках, как правило, облагается налогом только в стране резидентства. Таким образом, охватываемые статьей 8 выплаты за аренду морских и воздушных судов, сдаваемых зарубежной авиакомпанией или судоходной компанией внутренней авиакомпании или судоходной компании, могут привести к размыванию базы в случаях, когда такие

выплаты подлежат вычету в стране, в которой плательщик является резидентом, а эта страна не может взимать с таких платежей удерживаемый у источника налог.

27. В соответствии со статьей 12 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций развивающаяся страна имеет право взимать по максимальной согласованной ставке удерживаемый у источника налог с возникающей в этой развивающейся стране платы за использование промышленного, коммерческого или научного оборудования, выплачиваемой резиденту другой страны. В конвенции не дается определение «промышленного, коммерческого или научного оборудования» и, как разъясняется в пункте 13.2 комментария к Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, это выражение имеет то значение, которое оно имеет во внутреннем законодательстве страны, за исключением случаев, когда контекст требует иного понимания. Аренда считается возникающей в стране в тех случаях, когда плательщик является резидентом этой страны или нерезидентом, который имеет постоянное представительство или постоянную базу в этой стране, его обязательство по уплате аренды связано с деятельностью постоянного представительства или постоянной базы и его расходы по аренде подлежат вычету при расчете прибыли, относимой к постоянному представительству или постоянной базе. В то же время статья 12 Модельной конвенции ОЭСР не применяется к плате за использование такого оборудования; вместо этого такая плата подпадает под действие статьи 7, а это означает, что развивающаяся страна, в которой возникает плата за использование такого оборудования, не может облагать ее налогом, за исключением случаев, когда нерезидент имеет постоянное представительство в стране и аренда относится к этому постоянному представительству.

28. В случаях, когда развивающаяся страна решает ввести удерживаемый у источника налог с платы за использование оборудования, ей следует обратить особое внимание на то, что некоторые арендодатели-нерезиденты могут требовать, чтобы арендаторы-резиденты в развивающейся стране включали в платеж сумму налога, удерживаемого у источника выплаты, в результате чего такой налог фактически перекладывается на арендаторов и их расходы по аренде оборудования увеличиваются.

29. Согласно статье 12 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций страна, в которой возникают роялти за использование или право на использование нематериального имущества, может также облагать эти роялти налогом по ставке, согласованной между договаривающимися государствами. В пункте 3 статьи 12 такие роялти определяются в широком смысле как выплаты за использование или предоставление права на использование авторских прав на произведения литературы, искусства или научные работы, патенты, товарные знаки, планы, чертежи и модели, засекреченные формулы или процессы, а также ноу-хау; вместе с тем сборы за технические услуги не являются роялти и облагаются налогом в соответствии с положениями статьи 12А Типовой конвенции Организации Объединенных Наций. Роялти считаются возникающими в стране в тех случаях, когда плательщик является резидентом этой страны или когда нерезидент имеет постоянное представительство или постоянную базу в этой стране, обязанность по выплате роялти связана с деятельностью постоянного представительства или постоянной базы, и роялти подлежат вычету при расчете прибыли, относимой к постоянному представительству или постоянной базе. В соответствии с Типовой конвенцией Организации Объединенных Наций место использования имущества не имеет значения для определения того, где возникает арендная плата или роялти. В соответствии со статьей 12 Модельной конвенции ОЭСР роялти облагаются налогом только в той стране, резидентом которой является получатель.

Вычет арендных платежей и роялти нерезидентами

30. В целом порядок вычета расходов при расчете дохода устанавливается внутренним законодательством, хотя статья 7 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций содержит ряд общих правил, касающихся вычетов для целей определения прибыли, относимой к постоянному представительству. Кроме того, пункт 3 статьи 24 не позволяет стране подвергать дискриминации резидента другого договаривающегося государства, осуществляющего предпринимательскую деятельность в стране через постоянное представительство (но не через постоянную базу). В пункте 3 статьи 7 предусматривается, что расходы, понесенные на цели деятельности постоянного представительства, «принимаются к вычету» и что эти вычеты должны разрешаться независимо от того, где были понесены расходы (т.е., в стране, в которой находится постоянное представительство, или где-либо в другом месте), и от того, были ли эти средства полностью или частично потрачены на цели деятельности постоянного представительства. Несмотря на то, что в статье 14 не содержится правил, аналогичных тем, которые содержатся в пункте 3 статьи 7, в пункте 10 комментария к статье 14 указывается, что эти принципы должны применяться для целей расчета дохода, относимого к постоянному представительству. Таким образом, любые расходы по аренде или роялти, понесенные в связи с деятельностью постоянного представительства или постоянной базы, подлежат вычету при расчете прибыли, относимой к постоянному представительству, для целей применения статьи 7.

31. Движимое имущество и интеллектуальная собственность, принадлежащие предприятию-нерезиденту, могут использоваться в интересах всего предприятия, а не только в интересах постоянного представительства или постоянной базы. Например, имущество может использоваться в интересах одной части предприятия в течение определенного периода, а затем в интересах другой части предприятия до конца года; интеллектуальная собственность может использоваться одновременно в интересах различных частей предприятия. В этой связи необходимо правильно определить, какая доля понесенных нерезидентом расходов по аренде или роялти относится к постоянному представительству или постоянной базе. Как было указано выше, это можно сделать посредством фактического отслеживания использования имущества (например, по количеству часов или дней использования) или распределения расходов на основе таких факторов, как выручка, продажи, активы, персонал и т.д.

32. Вычету для целей расчета прибыли постоянного представительства или постоянной базы подлежат только расходы по аренде или роялти, фактически понесенные предприятием-нерезидентом в связи с деятельностью постоянного представительства или постоянной базы. Вычет условных расходов по аренде и роялти, начисляемых главной конторой (или другой частью предприятия) постоянному представительству в развивающейся стране за использование промышленного, коммерческого или научного оборудования или интеллектуальной собственности, принадлежащих предприятию, прямо запрещается пунктом 3 статьи 7 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций. Статья 7 Модельной конвенции ОЭСР, напротив, допускает вычет условных расходов по аренде и роялти за использование такого имущества. Согласно положениям обеих типовых конвенций, если развивающаяся страна разрешает вычитать условные расходы по аренде или роялти при расчете прибыли постоянного представительства или постоянной базы, то ее налоговая база размывается и она не может взимать с таких условных сумм налог, удерживаемый у источника выплаты. Вместе с тем согласно обеим типовым конвенциям развивающаяся страна имеет право взимать удерживаемый у источника налог с аренды и роялти, фактически

выплачиваемых нерезидентом, имеющим в развивающейся стране постоянное представительство или постоянную базу, другому нерезиденту, если выплаты подлежат вычету при расчете прибыли, относимой к постоянному представительству или постоянной базе, поскольку такие выплаты считаются возникающими в этой стране.

33. В соответствии с пунктом 3 статьи 24 обеих типовых конвенций налогообложение постоянного представительства резидента договаривающегося государства в другом договаривающемся государстве должно быть не менее благоприятным, чем налогообложение резидентов этого государства, осуществляющих аналогичную деятельность. Таким образом, если предприятия-резиденты платят налог с чистой прибыли, то нерезиденты, осуществляющие предпринимательскую деятельность через постоянное представительство, должны также облагаться налогом на чистой основе и иметь право на вычет расходов по аренде и роялти в том же порядке, что и предприятия-резиденты. Например, пункт 3 статьи 24 не позволит развивающейся стране взимать окончательный налог, удерживаемый у источника выплаты, с арендных платежей и роялти, получаемых нерезидентами с постоянным представительством в этой стране, в случаях, когда используемое имущество (недвижимое имущество, оборудование и нематериальное имущество) фактически связано с деятельностью этого постоянного представительства, за исключением случаев, когда арендные платежи и роялти, выплачиваемые резидентам, облагаются таким же окончательным налогом, удерживаемым у источника. Однако пункт 3 статьи 24 не применяется к взимаемому на уровне отделений налогу с аренды и роялти, вычитаемых при расчете прибыли постоянного представительства, поскольку такой налог взимается не с постоянного представительства, а с нерезидента-получателя арендных платежей или роялти.

34. Пункт 3 статьи 24 касается только налогообложения прибыли постоянного представительства, но не связанных с налогообложением требований. Таким образом, пункт 3 статьи 24 не мешает стране устанавливать в отношении налогообложения нерезидентов, осуществляющих предпринимательскую деятельность через постоянное представительство, требования к представлению отчетности, штрафы и другие административные правила, отличающиеся от требований, штрафов и правил, действующих в отношении резидентов, осуществляющих аналогичную деятельность.

С. Контрмеры, направленные на предотвращение размывания базы в связи с арендой и роялти

Введение

35. У развивающихся стран имеется три основных способа борьбы с трансграничным размыванием налоговой базы в связи с арендой и роялти: а) ограничения на вычет аренды и роялти; б) взимание с арендных платежей и роялти, выплачиваемых нерезидентам, налога, удерживаемого у источника выплаты; и в) применение правил, включая правила трансфертного ценообразования и правила против уклонения, в целях недопущения вычета чрезмерных сумм аренды и роялти.

Контрмеры по внутреннему законодательству

Ограничения в отношении вычета расходов по аренде и роялти резидентами и нерезидентами

36. Хотя все вычеты аренды и роялти сокращают налоговую базу развивающейся страны, у такой страны нет оснований отказывать в таких вычетах в тех случаях, когда аренда и роялти представляют собой законные расходы, понесенные в целях получения дохода. Риски размывания базы в связи с арендой и роялти выше в тех случаях, когда аренда и роялти выплачиваются нерезидентам и чрезмерно велики и/или не облагаются налогом в этой развивающейся стране или облагаются налогом по сниженной ставке. Как указывается ниже, развивающиеся страны, возможно, пожелают обеспечить, чтобы аренда и роялти, выплачиваемые нерезидентам, облагались удерживаемым у источника налогом.

37. Суммы аренды или роялти нерезидентам могут быть чрезмерными в случаях, когда плательщик и получатель выплат связаны между собой или не действуют на основе принципа «на расстоянии вытянутой руки». Развивающиеся страны, возможно, пожелают рассмотреть вопрос о принятии эффективных правил трансфертного ценообразования в целях недопущения размывания базы в связи с чрезмерными выплатами аренды и роялти связанным нерезидентам; они могут пожелать также рассмотреть вопрос о введении аналогичных правил против уклонения, запрещающих вычет чрезмерных выплат аренды и роялти между связанными лицами.

38. Нерезиденты, которые в развивающихся странах платят налог с чистого дохода (например, если у них есть постоянное представительство в этой стране), могут относить несоразмерно крупные суммы расходов на свою деятельность, приносящую доход, в таких странах и вычитать эти суммы при расчете своего дохода. Чтобы противодействовать этому, развивающиеся страны, возможно, пожелают принять четкие правила установления связи между расходами по аренде и роялти, которые несет нерезидент, и доходом от предпринимательской деятельности, осуществляемой нерезидентом в их стране, а налоговым органам следует строго применять эти правила.

Налог с аренды и роялти, удерживаемый у источника выплаты

39. Несмотря на то, что арендные платежи и роялти размывают налоговую базу развивающихся стран, эти потери можно компенсировать посредством взимания налога с таких платежей. Обычно такой налог принимает форму налога с валовой суммы платежа, удерживаемого у источника выплаты по фиксированной ставке, при этом ставка устанавливается таким образом, чтобы она приблизительно соответствовала ставке налога на чистый доход нерезидента. Налоговая база развивающейся страны по-прежнему будет размываться, если аренда и роялти, выплачиваемые нерезидентам, освобождаются от налога или ставка налога, удерживаемого у источника, меньше экономии в результате вычета плательщиком расходов по аренде или роялти. Поскольку высокие ставки налога, удерживаемого у источника выплаты с аренды или роялти, могут ограничить доступ резидентов развивающихся стран к оборудованию и технологиям, в своих налоговых договорах развивающиеся страны часто соглашаются не облагать роялти удерживаемым у источника налогом или облагать их таким налогом по сниженной ставке. Вместе с тем важно тщательным образом рассматривать все случаи освобождения роялти от налога или применения сниженной ставки, чтобы убедиться в том, что такие меры оправданы. В сборнике практических материалов по аренде и роялти приводятся типовые формулировки законодательных норм о взимании налога с арендных платежей и роялти, удерживаемого у источника выплаты, и пояснительные примечания к ним.

40. Если в развивающейся стране предусмотрены различные ставки налога, удерживаемого у источника выплаты с арендных платежей и роялти и других выплат нерезидентам (таких как проценты и сборы за услуги), то налогоплательщики могут прибегнуть к подтасовкам путем изменения назначения платежа, чтобы не платить налог, удерживаемый у источника выплаты, или минимизировать его. Развивающиеся страны могут свести к минимуму этот риск размывания базы, предусмотрев в своем внутреннем законодательстве и налоговых договорах единую ставку налога, удерживаемого у источника выплаты, для всех выплат нерезидентам.

41. В случаях, когда нерезиденты платят налог с чистого дохода и вычитают расходы по аренде и роялти из базы налога, налоговая база этой страны будет размываться такими вычетами, за исключением случаев, когда с таких выплат будет взиматься удерживаемый у источника налог.

42. Для ухода от налога с аренды или роялти, удерживаемого у источника выплаты, нерезиденты могут использовать «зеркальные» схемы. Для противодействия этому развивающиеся страны ввести конкретные правила против уклонения в целях недопущения использования таких схем или, если у них уже есть общая норма против уклонения, применять эту норму в отношении таких схем.

43. Если развивающаяся страна вводит удерживаемый у источника налог с аренды, выплачиваемой нерезидентам за использование недвижимого имущества, расположенного в этой стране, то ей, возможно, следует предусмотреть в своем внутреннем законодательстве достаточно широкое для этой цели определение понятий «недвижимое имущество» и «доход от» такого имущества. Например, эти понятия могут включать выплаты за использование природных ресурсов (рудников, сельскохозяйственных угодий, лесов) и использование объектов, прочно связанных с таким недвижимым имуществом, таких как трубопроводы.

44. Кроме того, развивающимся странам, возможно, будет полезно пересмотреть определения понятий «аренда» и «роялти», предусмотренные в их внутреннем законодательстве, с тем чтобы они были достаточно широкими для охвата всех выплат за использование имущества, чтобы любые случаи, в которых выплаты не облагаются налогом, были обоснованы и чтобы эти понятия соответствовали понятию «роялти», предусмотренному в их налоговых договорах.

45. Предприятия-нерезиденты могут иметь возможность зарабатывать значительные суммы дохода в форме арендных платежей и роялти, получаемых от потребителей-резидентов, без необходимости создания постоянного представительства или постоянной базы в стране. Такое уклонение от уплаты налогов не ограничивается арендой и роялти и может иметь место в контексте различных видов предпринимательской деятельности, включая предоставление цифровых товаров и услуг. Введение налога, удерживаемого у источника выплаты, на все арендные платежи и роялти, выплачиваемые нерезидентам, едва ли будет эффективной мерой борьбы с этим видом размывания базы, поскольку собирать такой налог с индивидуальных потребителей трудно. Некоторые страны приняли специальные нормы против уклонения или правила налогообложения нерезидентов, поставляющих значительные объемы цифровых товаров и услуг в страну.

Налогообложение резидентов

46. В случаях, когда резиденты развивающихся стран несут расходы по аренде или роялти для получения не облагаемого налогом дохода из зарубежных источников, такие расходы в принципе не должны вычитаться. В случаях, когда они

несут такие расходы в целях получения облагаемого налогом дохода из зарубежных источников, такие расходы, как правило, вычитаются, но в принципе должны быть отнесены к доходу из зарубежных источников и вычитаться из него для целей расчета ограничения по зачету иностранного налога, допускаемого развивающейся страной. http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/05/PP_Rents-Royalties.pdf.

47. Для противодействия рискам размывания базы в случаях, когда резидент развивающейся страны передает нематериальное имущество нерезиденту, развивающаяся страна может рассмотреть вопрос об обложении налогом выручки, полученной в результате такой передачи. В случаях, когда имущество передается связанному нерезиденту, существует опасность того, что цена продажи имущества будет установлена на уровне ниже его справедливой рыночной стоимости, с тем чтобы свести к минимуму сумму выручки, подлежащей налогообложению. Развивающиеся страны, возможно, пожелают рассмотреть вопрос о включении в свое внутреннее законодательство положений, в соответствии с которыми выручка от продажи имущества между связанными сторонами будет считаться равной выручке от продажи такого имущества по справедливой рыночной стоимости, и могут даже подумать об использовании ретроспективного подхода при определении стоимости такого имущества. Кроме того, им следует выделить ресурсы в объеме, достаточном для обеспечения соблюдения таких положений.

Контрмеры по налоговым договорам

48. Налоговые договоры с участием развивающейся страны могут не позволять ей взимать налог, удерживаемый у источника выплаты, с определенных видов платежей аренды и роялти, выплачиваемых резидентам партнеров такой страны по договору, или обязать ее снизить ставку налога, удерживаемого у источника таких выплат. Развивающиеся страны могли бы настоять на том, чтобы в договорах с их участием были закреплены разумные ставки налога с арендных платежей и роялти, удерживаемого у источника выплаты (например, 10 или 15 процентов), что позволило бы сократить масштабы размывания базы в результате вычетов арендных платежей и роялти. Вместе с тем, как отмечалось выше, нерезиденты, которым принадлежит интеллектуальная собственность, могут потребовать, чтобы лицензиаты-резиденты брали на себя расходы по уплате налога, удерживаемого у источника, включая его сумму в роялти. Развивающиеся страны, возможно, пожелают также предусмотреть, чтобы любые случаи освобождения арендных платежей и роялти от налога, удерживаемого у источника, были четко обоснованы, и им следует обеспечить, насколько это возможно, чтобы удерживаемый у источника выплаты налог с различных видов роялти и других платежей, таких как проценты и плата за услуги, взимался по одинаковым ставкам.

49. Развивающимся странам следует проследить за тем, чтобы заключаемые ими налоговые договоры включали положения, аналогичные положениям статьи 6 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, и, как отмечалось выше, рассмотреть вопрос о введении во внутреннем законодательстве налога на все виды дохода от недвижимого имущества, которые страна вправе облагать налогом по статье 6.

50. Если развивающиеся страны соглашаются включить пункт 3 статьи 12 Модельной конвенции ОЭСР в свои налоговые договоры, они не смогут облагать налогом арендные платежи за использование промышленного, коммерческого и научного оборудования, если у арендодателя-нерезидента нет в стране постоянного представительства, с деятельностью которого фактически связано это

оборудование. Но если развивающиеся страны включают в свои налоговые договоры пункт 3 статьи 12 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, они будут иметь возможность взимать удерживаемый у источника выплаты налог с арендной платы за использование такого оборудования по согласованной ставке.

51. Что касается роялти за использование нематериального имущества, то развивающиеся страны, возможно, пожелают обеспечить, чтобы любые выплаты, которые облагаются удерживаемым у источника налогом в соответствии с внутренним законодательством, облагались налогом также в соответствии с пунктом 3 статьи 12 и чтобы любые случаи, в которых выплаты не облагаются удерживаемым у источника налогом в соответствии со статьей 12, были четко обоснованы.

52. Если страна заключила налоговый договор, содержащий положение о недискриминации, аналогичное пункту 3 статьи 24 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, такой договор не позволит ей отказываться в вычете расходов по аренде и роялти нерезидентами, осуществляющими в стране предпринимательскую деятельность через постоянное представительство (но не через постоянную базу), за исключением случаев, когда резидентам также не разрешается вычет аналогичных выплат. Хотя налоговые договоры, как правило, обязывают страну, в которой находится постоянное представительство, разрешать вычеты расходов по аренде и роялти, надлежащим образом относимых к постоянному представительству, налоговым органам развивающихся стран необходимо следить за тем, чтобы нерезиденты не вычитали непропорционально большие суммы. Развивающимся странам следует рассмотреть возможность отказа от включения в свои договоры статьи 7 Модельной конвенции ОЭСР, поскольку эта статья может обязать их допускать при расчете прибыли, относимой к постоянному представительству, вычет условных сумм расходов по аренде и роялти, не имея при этом возможности взимать удерживаемый у источника налог с таких условных сумм.

53. Заключенные страной налоговые договоры, которые содержат положения, аналогичные положениям пунктов 4 и 5 статьи 24 обеих типовых конвенций, могут в определенных случаях помешать этой стране ограничивать вычет расходов по аренде и роялти. Чтобы не допустить этого, в случаях, когда страна считает такие ограничения оправданными и необходимыми, страна может:

- a) отказаться от заключения налоговых договоров;
- b) отказаться включать пункты 4 и 5 статьи 24 в свои налоговые договоры;
- c) применять любые ограничения по вычету аренды и роялти нерезидентами также в отношении арендных платежей и роялти, выплачиваемых резидентами;
- d) настаивать на явно выраженном исключении из сферы действия пунктов 4 и 5 статьи 24 любых ограничений на вычет платежей аренды и роялти нерезидентам; или
- e) настаивать на том, чтобы статья 24 (пункты 4 и 5) предусматривала применение не национального режима, а режима наиболее благоприятствуемой нации вместо национального режима.

D. Вопросы налогового администрирования

54. В принципе нерезиденты могут облагаться налогом с аренды и роялти в составе их чистого дохода в том же порядке, что и резиденты, или с получаемых ими валовых сумм аренды и роялти без каких-либо вычетов. В случаях, когда нерезиденты платят налог с чистого дохода, они, как правило, обязаны подавать налоговые декларации с указанием их дохода, подлежащего налогообложению, и налога, подлежащего уплате. Несмотря на то, что выплачиваемые из внутренних источников аренда и роялти, которые такие нерезиденты получают в этих случаях, могут облагаться налогом, удерживаемым у источника, такое удержание носит предварительный характер: оно производится в счет покрытия подлежащего уплате налога нерезидента, размер которого окончательно устанавливается в ходе оценки налоговой декларации нерезидента. В случаях, когда нерезиденты облагаются удерживаемым у источника налогом с валовой суммы получаемых выплат, 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.

55. В случаях, когда нерезиденты облагаются налогом посредством начисления, перед налоговыми органами стоит сложная задача: выявить нерезидентов, которые обязаны подавать налоговые декларации, удостовериться, что их доход рассчитан верно, и собрать с них налог, подлежащий уплате. Эту задачу можно значительно упростить, если удерживать с нерезидентов промежуточный или окончательный налог. Если нерезиденты облагаются налогом, удерживаемым у источника, то обязанности по выявлению нерезидентов, обязанных уплатить налог, и определению суммы налога к получению фактически перекладываются на налоговых агентов.

56. 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. Таким образом, развивающиеся страны, возможно, пожелают 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.

57. В вопросах налогообложения аренды и роялти налоговым органам развивающихся стран необходимо также применять положения соответствующих налоговых договоров. Применение положений налоговых договоров в отношении аренды и роялти предполагает выяснение следующих аспектов:

- a) резидентом какой страны является получатель аренды и роялти (часто для этой цели требуется свидетельство о статусе резидента из зарубежных налоговых органов);
- b) какие статьи договора применимы (например, статьи 6, 7, 8, 12 или 21);
- c) соблюдены ли условия, дающие нерезиденту право на льготы по конкретной статье договора;
- d) если нерезидент облагается налогом в соответствии с положениями статьи 7 или 14, подлежат ли расходы по аренде или роялти вычету при расчете прибыли, относимой к постоянному представительству или постоянной базе;

е) соответствуют ли суммы аренды или роялти, выплачиваемые связанным нерезидентам, суммам, выплачиваемым между сторонами, действующими «на расстоянии вытянутой руки», для целей статьи 9 и пункта 6 статьи 12 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций;

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

Добавление

Перечень основных рисков размывания налоговой базы и возможных контрмер

Риски	Контрмеры
Вычеты аренды и роялти	
<ul style="list-style-type: none"> • Арендные платежи и роялти связанным нерезидентам сверх суммы, которая подлежала бы выплате, если бы стороны действовали по принципу «на расстоянии вытянутой руки» 	<ul style="list-style-type: none"> • Применять правила трансфертного ценообразования
<ul style="list-style-type: none"> • Положения налоговых договоров (пункты 4 и 5 статьи 24) могут препятствовать применению законных и необходимых ограничений на вычет аренды или роялти 	<ul style="list-style-type: none"> • Не заключать налоговые договоры • Не соглашаться включать в договоры пункты 4 и 5 статьи 24 • Применять ограничения на вычет аренды и роялти как резидентами, так и нерезидентами • Исключить любые ограничения на вычет аренды и роялти из сферы действия пунктов 4 и 5 статьи 24 • Ограничить действие пунктов 4 и 5 статьи 24 режимом наиболее благоприятствуемой нации
<ul style="list-style-type: none"> • Нерезиденты, платящие налог с чистого дохода, могут требовать вычета чрезмерных сумм аренды или роялти 	<ul style="list-style-type: none"> • Применять ограничения на вычет аренды и роялти нерезидентами • Применять жесткие правила отнесения расходов по аренде или роялти к доходу, получаемому нерезидентами • Не допускать вычет условных сумм аренды и роялти и не допускать завышения расходов по аренде или роялти
<ul style="list-style-type: none"> • Положения налоговых договоров (пункт 3 статьи 24) могут препятствовать применению правил, не позволяющих постоянному представительству осуществлять чрезмерные вычеты аренды или роялти 	<ul style="list-style-type: none"> • Не заключать налоговые договоры • Не соглашаться включать в договоры пункт 3 статьи 24 • Применять любые ограничения на вычет аренды или роялти в отношении как постоянных представительств, так и предприятий-резидентов • Исключить любые ограничения на вычет аренды и роялти из сферы действия пункта 3 статьи 24 • Ограничить действие пункта 3 статьи 24 режимом наиболее благоприятствуемой нации

Риски**Контрмеры****Налоги, удерживаемые у источника выплаты**

- | | |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> • Суммы аренды и роялти, выплачиваемые нерезидентам, не облагаются налогом, удерживаемым у источника, или облагаются налогом по сниженной ставке в соответствии с налоговым договором • Существование различных ставок удерживаемого у источника налога с роялти и других выплат, таких как проценты и сборы за услуги • Отсутствие удерживаемого у источника налога с вычитаемых сумм аренды и роялти, выплачиваемых нерезидентами • Нерезиденты претендуют на льготы по налоговому договору в виде сниженной ставки налога, удерживаемого у источника выплаты • Налогоплательщики могут использовать зеркальные схемы для уклонения от уплаты или снижения налога, удерживаемого у источника выплаты • Отсутствие удерживаемого у источника налога с арендной платы за использование оборудования по статье 12 налоговых договоров • Недостаточный охват понятий «недвижимое имущество» и «доход от недвижимого имущества» по внутреннему законодательству • Определение «роялти» во внутреннем законодательстве может быть слишком узким или не соответствовать определению, предусмотренному в налоговых договорах | <ul style="list-style-type: none"> • Поддерживать на разумном уровне ставку удерживаемого у источника налога с сумм аренды и роялти, выплачиваемых нерезидентам • Следить за тем, чтобы все случаи освобождения выплат от налога были четко обоснованы • Обеспечить, чтобы внутренним законодательством и налоговыми договорами предусматривалось применение одинаковой ставки налога, удерживаемого у источника • Следить за тем, чтобы налог с аренды и роялти, удерживаемый у источника выплаты, распространялся на выплачиваемые нерезидентами арендные платежи и роялти, которые подлежат вычету при расчете их дохода, получаемого в стране источника • Убедиться в том, что нерезиденты имеют право на предусмотренные статьей 12 договора льготы • Принять специальные нормы против уклонения для предотвращения недобросовестного использования таких схем • Применять общую норму против уклонения в отношении случаев недобросовестного использования таких схем • Обеспечить включение в налоговые договоры положения, аналогичного статье 12 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, которая позволяет взимать налог с арендной платы за использование оборудования, удерживаемый у источника выплаты • Обеспечить, чтобы значение понятия «недвижимое имущество» было не менее узким, чем определение, предусмотренное в статье 6 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций, а понятие «доход от недвижимого имущества» охватывало все виды дохода • Провести обзор выплат роялти, которые облагаются налогом, удерживаемым у источника выплаты, в соответствии с внутренним законодательством |
|---|---|

Риски	Контрмеры
Конкретные риски, касающиеся размывания базы	<ul style="list-style-type: none"> • Обеспечить, чтобы любое освобождение этих выплат от такого налога было обосновано • Сравнить удерживаемый у источника налог, предусмотренный внутренним законодательством и налоговыми договорами, и обеспечить, чтобы налоговые договоры не налагали необоснованных ограничений на взимание внутреннего налога, удерживаемого у источника • Применять нормы против злоупотреблений для пресечения использования схем уклонения от уплаты налога с роялти, удерживаемого у источника выплаты
<ul style="list-style-type: none"> • Нематериальное имущество передается резидентом связанному нерезиденту, который затем, возможно, предоставляет это имущество обратно в пользование этому же резиденту 	<ul style="list-style-type: none"> • Ввести налог на выручку от продажи; обеспечить, чтобы имущество считалось переданным по его справедливой рыночной стоимости (с возможностью определять стоимость такого имущества ретроспективно) • Если страна резидентства разрешает специальные вычеты в связи с научно-исследовательскими и опытно-конструкторскими работами, требовать возмещения неполученных сумм налога в результате таких вычетов в случаях, когда имущество передается нерезиденту • Применять общее правило против уклонения, если таковое имеется, в случае злоупотреблений