

Структура международного налогового соглашения

Модель ОЭСР

Большинство международных соглашений по избежанию двойного налогообложения базируется на модели, предлагаемой Организацией экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) и носят достаточно стандартный характер, различаясь в деталях и численных параметрах.

Типичная структура налогового соглашения (конвенции, договора), такова.

Резиденты

Прежде всего, определяются лица, при налогообложении которых применяются положения соглашения. Такими лицами являются резиденты двух договаривающихся государств, то есть «лица с постоянным местопребыванием» в них.

Лицо с постоянным местопребыванием в одном из государств определяется как лицо, подлежащее в нем налогообложению на основании внутреннего законодательства. Однако может случиться, что каждое из государств считает (по своему закону) данное лицо, физическое или юридическое, своим резидентом. Если лицо имеет в этом смысле постоянное пребывание в обоих государствах, то для определения постоянного местопребывания используются дополнительные критерии. Для физических лиц такими критериями являются: постоянное место жительства, наличие постоянного жилища, местонахождение центра жизненных интересов, место обычного проживания, и, наконец, гражданство. Для юридических лиц важнейшим таким критерием является, как правило, местонахождение фактического руководящего органа. В спорных случаях вопрос резидентности решается по договоренности компетентных органов сторон.

Налоги

Налоги, на которые распространяется соглашение, во всех случаях включают налоги с доходов, а в некоторых случаях - налоги с имущества (или капитала). Что касается НДС, то он никогда не попадает под действие налоговых соглашений. Дело в том, что НДС косвенный налог на потребление, взимаемый по месту реализации товара или услуги независимо от местонахождения (резидентности) продавца. Налоговая система страны может меняться со временем - например, в России действуют совсем не те налоги, что были в СССР во время заключения им налоговых соглашений. Поэтому соглашения предусматривают, что в случае введения аналогичных налогов в дополнение или вместо действовавших они также подпадают под соглашение.

Постоянное представительство

Ключевой концепцией, положенной ОЭСР в основу ее модели налогового договора, является понятие постоянного представительства иностранной компании в данном государстве. Доходы, получаемые на территории государства через постоянное представительство во всех случаях подлежат налогообложению по законам этого государства. При этом из налогооблагаемой базы вычитаются расходы этого представительства. Таким образом, постоянное представительство иностранной компании облагается налогом в целом по тем же правилам, что и местные компании,

с необходимыми коррективами, связанными с тем, что представительство не является самостоятельным юридическим лицом.

В настоящее время этот же самый принцип воспринят и национальными налоговыми законодательствами большинства стран мира, однако положения налогового соглашения могут вносить некоторые дополнительные нюансы. В частности, соглашение может давать более узкое определение постоянного представительства, чем национальное законодательство. В результате некоторые виды деятельности, облагающиеся налогом в отсутствие соглашения, могут рассматриваться как не образующие постоянного представительства и потому не подлежат обложению налогом в данной стране. К таким видам деятельности относится, в частности, краткосрочное строительство (модель ОЭСР предлагает считать таковым длящееся менее 12 месяцев). Это значит, что оно облагается налогом не по месту строительства, а по месту нахождения иностранной строительной организации.

Под постоянным представительством понимается место управления, филиал, офис, фабрика или любое иное постоянное место деятельности компании. Соглашения дают список видов деятельности, которые заведомо не рассматриваются как осуществляемые через постоянное представительство, а значит, не подлежат налогообложению в государстве, где они осуществляются. К таким видам деятельности обычно относятся: уже упомянутое кратковременное строительство; поставка, закупка и хранение товаров; организация выставок; рекламно-маркетинговая и некоторые другие виды деятельности, если они носят вспомогательный или предварительный характер. Осуществление коммерческой деятельности через агента, брокера, комиссионера с независимым статусом не приводит к образованию постоянного представительства, а через агента без независимого статуса - приводит, если он заключает контракты от имени фирмы в рамках своей обычной деятельности. Таким образом, представитель с генеральной доверенностью, заключающий контракты от имени иностранной фирмы, будет приравнен к постоянному представительству, а брокер, совершающий сделки с акциями по поручению иностранной фирмы - не будет.

Обычно особо оговаривается, что контроль над иностранным лицом не приводит сам по себе к образованию постоянного представительства в стране местонахождения этого лица.

Международные перевозки

Доходы от международных перевозок, как правило, облагаются налогами только по месту нахождения транспортной фирмы. Следует иметь в виду, что существуют вариации при определении международной перевозки (например, только морские или авиаперевозки). Однако во всех случаях таковой не признается перевозка между пунктами в одном государстве.

Физические лица

Соглашения рассматривают налогообложение не только компаний, но и физических лиц. Доходы от их предпринимательской деятельности облагаются налогом в общем порядке (в размере прибыли, полученной через постоянное представительство). Доходы от работы по найму облагаются налогом, как правило, по месту получения (с некоторыми оговорками). Но если лицо присутствует в другом государстве не более 183 дней в году, то налог с него взимают по месту постоянного жительства. Особый налоговый статус может быть предусмотрен для государственных служащих, научно-технических работников, журналистов, артистов,

спортсменов, строителей, транспортников, директоров фирм, студентов, пенсионеров и др. Дипломатам гарантируются их налоговые привилегии.

Налоги у источника

Соглашения устанавливают максимальную ставку налога у источника на дивиденды, проценты, авторские и лицензионные выплаты. Ставки, рекомендуемые моделью ОЭСР: 5% или 15% для дивидендов (в зависимости от вклада в капитал), 10% для процентов, 0% для роялти.

Как правило, оговаривается, что не упомянутые в соглашении доходы не могут облагаться налогом.

Имущество

Соглашения могут рассматривать (а могут и не рассматривать) налоги на доходы с имущества, а также налоги на само имущество (именуемое в некоторых соглашениях, в соответствии с традициями данной страны, «капиталом»). Основная проблема, решаемая соглашениями, возникает в случае, когда лицо с постоянным местопребыванием в одной стране («первая страна») владеет имуществом, находящимся в другой стране («вторая страна»). Рассмотрим сперва налогообложение доходов от такого имущества.

Если это имущество - недвижимое, то обычно доходы от него, включая доходы от его отчуждения, могут облагаться налогом во второй стране, а иногда - только в этой второй стране.

Доходы от отчуждения движимого имущества, как правило, подлежат налогообложению только в первой стране. Однако это не относится к движимому имуществу постоянного представительства лица во второй стране. Доходы от его отчуждения могут облагаться налогом во второй стране.

Часто оговаривается, что доходы от отчуждения транспортных средств подлежат налогообложению только по месту пребывания владельца.

В некоторых случаях предусматривается возможность налогообложения доходов от отчуждения акций или учредительских паев по месту нахождения соответствующего юридического лица или недвижимости, которой обеспечены эти акции.

Для тех стран, соглашения с которыми охватывают налоги с имущества, общий принцип таков. Недвижимое имущество может облагаться налогом по месту его нахождения (во второй стране), а иногда - только во второй стране. Движимое же имущество облагается налогом только в первой стране. Это не относится к движимому имуществу постоянного представительства, которое может облагаться налогом во второй стране.

Устранение двойного налогообложения

Теперь перейдем к механизму устранения двойного налогообложения, то есть к тому, ради чего в основном и заключаются налоговые соглашения. Устранение двойного обложения может производиться двумя способами. Первый - так называемый кредитный метод. Это значит, что налог, уплаченный за рубежом, вычитается из налога, причитающегося к уплате дома (но если получится отрицательная величина, доплачивать не будут). При этом сам доход (для налогов на

доход), полученный за рубежом, включается в «домашнюю» налогооблагаемую базу. Второй способ - метод исключения. Это значит, что доход, полученный за рубежом, исключается из домашней налогооблагаемой базы. Оба метода используются в разных соглашениях. Иногда одна страна применяет один метод, а вторая - другой. Россия, как правило, применяет кредитный метод. Исключение двойного налогообложения для своих компаний по кредитному методу предусмотрено и национальным законодательством России, даже при отсутствии налогового договора с данной страной (одностороннее исключение двойного налогообложения). Это значит, что российская компания, законно уплатившая налоги за рубежом, в любом случае может вычесть их из суммы российских налогов. Все вышесказанное относится как к налогам на доходы постоянного представительства за рубежом, так и к налогам у источника, выплачиваемым зарубежным плательщиком дохода - они тоже принимаются к зачету (при предоставлении соответствующих справок, разумеется).

Уклонение от налогов

Большинство современных налоговых договоров содержат положения, направленные против уклонения от налогов. К ним относятся положения о так называемых ассоциированных предприятиях. Под ними имеются в виду компании из одной страны, так или иначе контролируемые предприятиями-резидентами другой страны. Такие зарубежные структуры могут использоваться в налоговых целях. Путем заключения договоров (торговых, лицензионных и т.д.) между такими связанными компаниями на отличных от рыночных условиях прибыль всей группы может искусственно перераспределяться в пользу юрисдикции с меньшим уровнем налогов. Для избежания этого в налоговые соглашения может вводиться так называемый «принцип вытянутой руки». Это значит, что для целей налогообложения искаженная подобными операциями прибыль принудительно пересчитывается обратно к «правильным» значениям, то есть к таким, как если бы компании были независимы друг от друга (находились «на расстоянии вытянутой руки»). Кроме того, в соглашении могут содержаться правила определения резидентности, исключающие из-под действия договора компании со льготным налогообложением (офшорные), если таковые имеются, или компании, контролируемые резидентами другого государства. В некоторых соглашениях предусмотрены даже такие жесткие меры, как взимание налогов одним договаривающимся государством в пользу другого. Также предусматривается обмен налоговой информацией между компетентными органами двух стран.

Заключительные положения

В конце соглашения даются положения относительно недискриминации, условий применения соглашения, урегулирования спорных вопросов, а также вступления соглашения в силу и его расторжения. Обычно соглашение вступает в силу после его ратификации и обмена ратификационными грамотами, но фактически его положения применяются с начала следующего года. Соглашение можно денонсировать путем подачи за определенный срок соответствующего уведомления по дипломатическим каналам.

Материал подготовлен компанией Roche & Duffay

тел. (095) 790-2660; 924-1300

2002 г.