

Проблема конфликта налоговой квалификации и ее решение на основе Модельной налоговой конвенции ООН



Д.Э. Дамиров

докторант института экономического и налогового права при Кильском университете им. Кристиана Альбрехта, магистр экономического права. Адрес: 24118, Германия, Киль, Лейбништрассе, 6. E-mail: j.damirow@gmail.com



Аннотация

Трансграничная экономическая активность субъектов налогового права, ставшая возможной в эру глобализации, несмотря на свое в целом позитивное влияние на экономику как развивающихся, так и развитых стран, способствовала возникновению новых вызовов в отрасли международного налогового права. В связи с этим дилемма двойного неналогообложения, зиждущаяся на факте негативного конфликта налоговой квалификации, стала одной из главных проблем современного налогового права на международном уровне. Борьба против подобного рода незаконных налоговых льгот ведется странами как на локальном уровне, посредством введения пунктуальных норм, регулирующих данные случаи, так и на универсальном уровне при посредничестве таких организаций, как Организация экономического сотрудничества и развития и Организация Объединенных Наций. Основными инструментами данной борьбы на субнациональном уровне являются соглашения об избежании двойного налогообложения. Несмотря на количественное превосходство заключенных под эгидой Модельной налоговой конвенции ОЭСР подобного рода соглашений, немалое значение для развивающихся стран имеет также аналогичная Модельная конвенция, разработанная ООН. В статье рассматриваются теоретические и практические аспекты конфликта налоговой квалификации, равно как и методика борьбы против указанного налогового феномена в Модельной налоговой конвенции ООН в отношении развивающихся стран. Исследование нацелено на анализ норм, направленных на пресечение конфликта налоговой квалификации. Для детального ознакомления с особенностями вышеупомянутой Конвенции в статье произведен краткий исторический экскурс развития Модельной налоговой конвенции ООН, равно как основных методов регулирования проблемы двойного налогообложения. В целях более детального изучения защитных механизмов против конфликта квалификации проведен сравнительный анализ предыдущих и нынешних положений Конвенции, касающихся данного налогового феномена. В заключительной части статьи, исходя из перспектив развивающихся стран, дана правовая оценка нынешних положений Конвенции в отношении затрагиваемых вопросов.



Ключевые слова

налоговое право, двойное неналогообложение, Модельная конвенция, конфликт налоговой квалификации, ОЭСР, ООН, метод освобождения, метод зачета.

Библиографическое описание: Дамиров Д. Э. Проблема конфликта налоговой квалификации и ее решение на основе Модельной налоговой конвенции ООН // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2018. № 3. С. 234–252.

JEL: K34; УДК: 341

DOI: 10.17323/2072-8166.2018.3.234.252

Введение

Проблема конфликта квалификации доходов субъектов налогового права с давних времен является трудноразрешимой дилеммой для налоговых органов большинства развитых и развивающихся стран. Особую актуальность сей налоговый казус приобрел в период глобализации, когда ввиду активной межграницной деятельности транснациональных корпораций, когда классическая схема процесса налогообложения из формы «Налогоплательщик — Государство А» сменилась на схему «Государство А — Налогоплательщик — Государство Б». Переход к вышеописанной схеме ознаменовал не только начало масштабной эпохи развития международного налогового права как самостоятельной отрасли права, но и зарождение новых, доселе не изученных видов уклонения от уплаты налогов.

Одним из видов подобного рода уклонений является так называемое двойное неналогообложение (или же *антиналогообложение*)¹, в рамках которого доходы субъекта налоговых правоотношений от его коммерческой деятельности не подпадают под действие налоговых норм ни одного из государств, в котором он осуществляет свою фактическую деятельность². Возникновение подобных случаев неналогообложения возможно как ввиду надлежащего (*proper use*), так и в результате ненадлежащего (*improper use*) использования положений, вытекающих из межгосударственных налоговых соглашений³. Нередки также случаи использования недобросовестными налогоплательщиками и внутренних законодательных пробелов обоих

¹ Гидирим В. Применение Венской конвенции о праве международных договоров для толкования налоговых соглашений // *Налоги*. 2015. Вып. 4. С. 24–31; Глотова И. Методы борьбы с налоговыми неплательщиками устарели // *Российская газета*. 29.09.2013.

² См. об этом: *Kahlenberg C. Prevention of Double Non-Taxation: An Analysis of Cross-Border Financing from a German Perspective* // *Intertax*. 2015. Vol. 43. Issue 3. P. 218–244.

³ *Scapa A., Lars A. Avoidance of Double Non-Taxation under the OECD Model Tax Convention* // *Intertax*. 2005. Vol. 33. Issue 6/7. P. 266–285.

государств, зиждущихся на отсутствии должной централизованной гармонизации налоговых норм⁴. Как следствие, оба государства терпят значительные налоговые убытки⁵, а сами налогоплательщики приобретают налоговые льготы без каких-либо законных оснований. Таким образом, вышеупомянутый налоговый феномен приобретает явно выраженную негативную⁶ окраску и представляет собой отрицательное для любого из договаривающихся стран правовое явление.

Проблема конфликта квалификаций в современном налоговом праве

Одной из методик достижения подобного рода незаконной налоговой привилегии является метод конфликта квалификаций. Суть данной методики заключается в использовании пробелов и различий в налоговой оценке тех или иных доходов⁷ в налоговых законодательствах ряда стран⁸, в которых осуществляется фактическая деятельность налогоплательщиков, равно как буквальная трактовка соглашений об избежании двойного налогообложения между данными странами в целях максимально возможной минимизации⁹

⁴ *Bispo R.M.* Cross-Border Intra-Group Hybrid Finance / A Comparative Analysis of the Legal Approach Adopted by Brazil, the United Kingdom and the United States // *Bulletin for International Taxation*. 2013. Issue 7. P. 364; *Nouwen M.* European Union/International — The Gathering Momentum of International and Supranational Action against Aggressive Tax Planning and Harmful Tax Competition: The State of Play of Recent Work of the OECD and European Union // *European Taxation*. 2013. Issue 10. P. 492; *Essers P.* International Tax Justice between Machiavelli and Habermas // *Bulletin for International Taxation*. 2014. Issue 2. P. 62.

⁵ В своем большинстве проблема двойного неналогообложения характерна при дифференциальной оценке различных видов **прямых** налогов, ибо подавляющее большинство методов уклонения от налогообложения на международном уровне зиждется на межгосударственных налоговых соглашениях в отношении налогов на **доходы и имущество**. В отечественной литературе, однако, был выдвинут тезис о теоретической возможности двойного неналогообложения при применении косвенных налогов, см.: *Черепанов С.* Система объектов обложения косвенными налогами (сравнительно-правовой анализ на примере законодательства Российской Федерации, Республики Казахстан, Республики Беларусь): автореф. дис.... к. э. н. Екатеринбург, 2010. 26 с.

⁶ Д. Винницкий использует для описания данного правового казуса формулировку «нежелательные ситуации». См.: *Винницкий Д.* Основные функции международного налогового права // *Российский ежегодник международного налогового права*. 2009. Вып. 19. С. 12–29.

⁷ *Vogel K.* Double Tax Treaties and Their Interpretation // *International Tax & Business*. 1986. Issue 1. P. 59. Под доходами в данном контексте подразумевается прибыль, подпадающая под налогообложение **прямыми** налогами. Так, с точки зрения налогового права ЕС, возникший на основе **косвенного** налогообложения конфликт квалификации не может быть расценен как метод уклонения от налогов. См.: *Royal Bank of Scotland Group v. Deutschland*. ECJ 22. 12. 2010. C-277/09.

⁸ *Jacobs O.* Internationale Unternehmensbesteuerung. Munich, 2016. P. 1271.

⁹ *Tillmanns B.* Beseitigung der Doppelbesteuerung durch Staatsverträge / Mössner J. Steuerrecht international tätiger Unternehmen. Cologne, 2005. S. 401.

налогового бремени¹⁰. Зарубежными, в частности, западноевропейскими специалистами выдвинут тезис, что конфликт налоговой квалификации сходен с проблемой «скрытой коллизии» в международном частном праве и является его аналогом в сфере международного налогового права¹¹. При этом влияние конфликта квалификаций на конечное налогообложение двояко: при так называемом позитивном конфликте квалификаций налогоплательщик подпадает под налоговое бремя обоих государств¹²; при негативном конфликте квалификаций налогоплательщик избегает налогообложения своих доходов¹³.

Пример 1

Налогоплательщик А, обладающий гражданством государства Х, является держателем 30% пая полного товарищества в государстве Y. К концу календарного года в связи с ухудшением финансовых показателей данного товарищества А решает продать принадлежащий ему пай своим партнерам. Если государство Y, в котором находится непосредственно само товарищество, оценивает данную корпоративную единицу транспарентно (не как юридическое лицо), а государство Х, напротив, в качестве субъекта корпоративного права, то доход от продажи пая данного товарищества в государстве Х будет оценен как доход от отчуждения имущества, а в государстве Y, наоборот, данная сумма будет учтена в качестве дохода товарищества, создавая дополнительную налоговую нагрузку его участникам. Таким образом, создается ситуация двойного налогообложения.

Пример 2

Налогоплательщик А, обладающий гражданством государства Х, является держателем 30% пая полного товарищества в государстве Y. Данное товарищество специализируется на оптовой закупке стальных газовых труб у местных поставщиков с целью извлечения прибыли при их повторной розничной перепродаже. А выделяет кредит товариществу, которое обязуется ежемесячно выплачивать ему заранее определенную сумму с процентами. В данном случае государство Y, в котором находится товарище-

¹⁰ Burwitz G. Neuere Entwicklungen im Steuerrecht // Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht. 2017. S. 173.

¹¹ *Bartin E.* De l'impossibilité d'arriver à la suppression définitive des Conflits des Lois // .Journal du droit international privé. 1897. P. 225, 466, 720; *Kahn F.* Gesetzeskollisionen, Ein Beitrag zur Lehre des internationalen Privatrechts, in: Jahrbücher für die Dogmatik des bürgerlichen Rechts. Berlin, 1891. Vol. 30. S. 107–143; *Arendt W.* Zum Qualifikationsproblem im deutschen internationalen Steuerrecht // Steuer und Wirtschaft. 1959. Vol. 38. S. 381; *Vogel K.* Aktuelle Fragen bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen // Der Betriebsberater. 1978. S. 1021.

¹² *van Weeghel S.* The Improper Use of Tax Treaties. Alphen aan den Rijn. 1998. P. 158–160.

¹³ *Vogel K.* Double Tax Treaties and Their Interpretation... P. 6.

ство, квалифицирует подобного рода выплаты на основе ст. 11 Модельной конвенцией ОЭСР в отношении налогов на доход и капитал¹⁴ в качестве доходов от процентов и дает право налогообложения государству X. В свою очередь, государство X квалифицирует данный доход как прибыль от предпринимательской деятельности на основе ст. 7 Модельной конвенцией ОЭСР и передает право налогообложения обратно государству Y. В итоге оба государства фактически отказываются от налогообложения, так что налогоплательщик не платит налогов ни в первом, ни во втором государствах.

Как видно, при любом из видов конфликта квалификаций конечное налогообложение затрагивает одного и того же налогового субъекта¹⁵. Исходя из описанных выше примеров становится ясно, что для государств наиболее опасны именно негативные конфликты квалификаций. Наряду с этим на практике часто встречаются ситуации асимметричной оценки юридической формы предприятий¹⁶. Возникновение подобного рода базирующихся на различиях корпоративного законодательства договаривающихся стран казусов также чревато налоговыми конфликтами квалификации.

Пример 3

Налогоплательщик А, являющийся зарегистрированным в стране X товариществом на вере, осуществляет свою коммерческую деятельность целиком и полностью в стране Y. При этом страна Y оценивает данное товарищество с точки зрения корпоративного права в качестве юридического лица, в то время как страна X не причисляет данное товарищество к оным. Как следствие, страна Y расценивает доходы данного налогового субъекта в качестве объекта корпоративного налогообложения, тогда как страна X и впредь расценивает доходы товарищества на вере в качестве объекта подоходного налога для каждого из участников данного товарищества. В данном случае если корпоративная налоговая ставка в стране Y значительно ниже ставки подоходного налога в стране X, то налоговый субъект приобретает экономическую выгоду, которая возникает вследствие отсутствия в межгосударственных налоговых соглашениях нормы, регулирующей такие налоговые случаи.

¹⁴ OECD Model Tax Convention. Available at: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm> (дата обращения: 10.06.2018)

¹⁵ Kleist D. Methods for elimination of double taxation under double tax treaties — with particular reference to the application of double tax treaties in Sweden. Uppsala, 2012. P. 126; Flick H. Das Erfordernis der Subjektidentität bei Doppelbesteuerungsnormen // Steuer und Wirtschaft. 1960. Vol. 37. S. 329.

¹⁶ Heerdt T. Steuersubjektqualifikationskonflikte bei Einbringung in eine Kapitalgesellschaft // Internationales Steuerrechts. 2012. S. 866; Hannes B. Qualifikationskonflikte im Internationalen Steuerrecht. Hamburg, 1992. S. 163–164; Burmester G., Endres D. Festschrift für Helmut Debatin zum 70. Geburtstag. Munich, 1977. S. 55–56.

Наконец, нередки конфликты налоговых квалификаций ввиду неопределенности гражданства того или иного лица¹⁷ (в частности, при налогообложении апатридов), равно как и вследствие наличия нескольких фактических мест осуществления деятельности юридического лица¹⁸. Пресечение подобного рода незаконных методов налогового обогащения является приоритетной задачей¹⁹ не только для ОЭСР, которая в последние годы является безусловным лидером в разработке новых защитных налоговых механизмов, но и для ООН, невольно оставшейся в тени своего маститого коллеги.

Разрешение конфликта квалификаций посредством Модельной налоговой конвенции ООН об избежании двойного налогообложения

История Модельной конвенции Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения

История Модельной конвенции ООН берет начало в 1980 году, когда в целях всесторонней защиты налоговых интересов развивающихся стран Комитет экспертов по вопросам международного налогового сотрудничества ООН разработал Модельную конвенцию об избежании двойного налогообложения между развивающимися и развитыми странами. С практической точки зрения актуальность Модельной конвенции ООН была обоснована несколькими факторами. Все эти факторы зиждились на экономических интересах развивающихся стран, которыми они ввиду политических и социальных причин не могли пожертвовать для достижения налогового компромисса с финансовыми органами развитых стран.

Первой и наиболее существенной причиной, способствовавшей разработке Модельной конвенции ООН, являлось нежелание отказа развивающихся стран от обложения мировых доходов налогоплательщиков²⁰. Ко второму

¹⁷ Hannes B. Qualifikationskonflikte im Internationalen Steuerrecht. Hamburg. 1992. S. 141–142.

¹⁸ Strunk G., Kaminski B., Köhler S. Außensteuergesetz/Doppelbesteuerungs-abkommen. Bonn, 2015. S. 61.

¹⁹ Мачехин В., Устюгова А. О понятии «двойное неналогообложение» // Налоги и налогообложение. 2017. № 1. P. 139–143.

²⁰ Договаривающаяся страна, гражданство которой имеет налоговый резидент, обладает правом налогообложения не только локальных доходов, но и всех остальных доходов данного лица, сгенерированных за пределами данной страны. В западной литературе данный феномен именуется в качестве принципа мировых доходов: «*Welteinkommensprinzip*» в немецком праве (Kippenberg J. Das Welteinkommensprinzip und die ersten DBA // Internationales Steuerrecht. 2017. S. 952), «*world-wide taxation principle*» в американском праве (Fleming C., Peroni R., Shay E. Fairness in International Taxation: The Ability-to-Pay Case for Taxing Worldwide Income // Florida Tax Review. 2001. Issue 4. P. 349–350).

существенному фактору можно отнести намерение фискальных органов развивающихся стран получать максимально возможную налоговую выгоду от доходов налоговых нерезидентов на их территории. И, наконец, перед развивающимися странами особняком стоял вопрос выработки методик привлечения иностранного капитала, равно как и увеличение инвестиционной привлекательности посредством налоговых инструментов. Указанные проблемные пункты на практике приводили к ситуациям тотального игнорирования норм Модельной конвенции ОЭСР, когда законодательными органами развивающихся стран принимались законы, обходящие правила Модельной конвенции. Данный процесс, характерный для стран, придерживающихся теории трансформации²¹ в отношении межгосударственных правовых актов²², широко известен под названием «Treaty-Override»²³ и несет в себе элементы, негативные для развития сотрудничества в сфере международного налогового права.

Таким образом, ввиду отсутствия возможности решения вышеперечисленных задач классическими методами и инструментами ОЭСР возникла необходимость в разработке нового альтернативного документа. Именно таким документом стала Модельная конвенция ООН. В целях учета международного правового опыта и пресечения уже разрешенных иными конвенциями налоговых проблем трансграничного характера²⁴ за основу разработанного документа (равно как и комментария к Модельной конвенции ООН) была взята Модельная налоговая конвенция ОЭСР 1977 г. В целях адаптации Конвенции ООН к постоянно модифицирующимся налоговым реалиям²⁵ за последние полвека данный документ был трижды обновлен. Конечным итогом бурной

²¹ Теория трансформации подразумевает издание специального правового акта трансформации, в котором закрепляются нормы межгосударственного договоров. Таким образом, привычная для имплементации межгосударственных договоров в национальное законодательство двухступенчатая система «подписание договора — ратификация договора» трансформируется в схему «подписание договора — принятие правового акта трансформации». Подробнее об этой системе: *Гаврилов В.* Теории трансформации и имплементации норм международного права в отечественной правовой доктрине // *Московский журнал международного права.* 2001. № 2. С. 39–61.

²² См. об этом: *Vogel K.* Double Tax Treaties and Their Interpretation.... P. 17–22.

²³ Под Treaty-Override следует понимать случаи, когда государства в целях обеспечения своих фискальных интересов проводят налогообложение определенных доходов, невзирая на то, что в межгосударственном соглашении о преодолении двойного налогообложения право налогообложения принадлежит исключительно другой договаривающейся стороне, подробнее см.: *Stöber M.* Zur verfassungs- und europarechtlichen (Un-)Zulässigkeit von Treaty Overrides // *Deutsches Steuerrecht.* 2016. S. 1889.

²⁴ Department of Economic & Social Affairs. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York, 2001. P. 9.

²⁵ Ibid. P. 17.

правотворческой деятельности явился финальный документ, одобренный Экспертной комиссией ООН²⁶ и опубликованный весной 2017 года²⁷.

Общие положения Модельной конвенции ООН относительно методов пресечения двойного налогообложения

Доходы налогоплательщиков при их межграничной экономической активности категорируются на основе вида их источника²⁸. В этом отношении подход как Модельной конвенции ООН, так и Конвенции ОЭСР к рассматриваемому вопросу идентичен. При отсутствии нужной категории для соответствующих видов прибыли налогоплательщиков применяется налоговые предписания той страны, в которой велась фактическая экономическая активность, приведшая к возникновению вышеописанных доходов²⁹. Вытекающая из данной ситуации проблема двойного налогообложения разрешается применением двух классических и общепризнанных налоговых инструментов в деле преодоления двойного налогообложения: освобождением доходов от налогового бремени (*Exemption method*: см. 23А модельных конвенций ОЭСР и ООН), либо посредством зачета уже выплаченных в первой стране налогов другой страной (*Credit method*: см. 23А модельных конвенций ОЭСР и ООН).

Пример 4

Налогоплательщик А, имеющий гражданство страны Х, в результате своей коммерческой деятельности за календарный 2017 год в стране Y, сгенерировал доход в размере 20.000 €, из которого 3.000 € были выплачены в качестве налога в стране Y.

Если для доходов с подобного рода предпринимательской деятельности в межгосударственном налоговом соглашении об избежании двойного налогообложения между странами Х и Y предусмотрен метод освобождения (*Exemption method*), заработанные налогоплательщиком в стране Y матери-

²⁶ Available at: <http://www.un.org/esa/ffd/events/event/fourteenth-session-tax.html> (дата обращения: 10.06.2018)

²⁷ В свою очередь, попытка ликвидации проблемы двойного неналогообложения посредством заключения межгосударственных налоговых соглашений была раскритикована в отечественной литературе: Хаванова И. Фискальный (налоговый) суверенитет и его границы в интеграционных образованиях // Журнал российского права. 2013. № 11. С. 41–51.

²⁸ Art. 6–22 of United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries / OECD Model Tax Convention on Income and on Capital.

²⁹ Department of Economic & Social Affairs. United Nations Model... P. 309; OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version. Paris, 2017. P. 378.

альные средства не будут учтены при подсчете суммарных доходов данного налогового субъекта в стране X.

Если же договаривающиеся страны предусмотрели для подобного рода доходов метод зачета выплаченных налогов (Credit method), то выплаченные в стране Y налоги (3.000 €) будут вычтены из суммы мировых доходов налогоплательщика в стране X. Таким образом, налогооблагаемая база данного субъекта будет снижена на уже выплаченную в другой договаривающейся стране сумму.

Весьма закономерным в данном контексте является фактическое дублирование норм Модельной конвенции ОЭСР аналогичным документом ООН. Несмотря на параллелизм содержания изучаемых документов, специфика Модельной конвенции ООН способствует ее более детальной и всесторонней концентрации на вопросах защиты от методов уклонения от налогового бремени посредством искусственно созданных конфликтов квалификаций.

1. Метод освобождения доходов от налогового бремени одной из стран.

Применение данного налогового инструмента подразумевает полное освобождение сгенерированных налогоплательщиком доходов одной из сторон-участниц договора о двойном неналогообложении. Естественно, вытекающие из данного «джентльменского» поступка последствия сказываются весьма положительно на финансовом благосостоянии налогоплательщика, ибо ему оставляется возможность одноразовой и окончательной уплаты налогов в определенной Модельной конвенцией договаривающейся стране. Наряду с этим при значительном различии налоговых ставок двух государств налогоплательщики могут ощутимым образом оптимизировать свою налоговую нагрузку посредством подпадания под налоговое бремя государства с более «щадящей» налоговой политикой. Во избежание подобного рода не соответствующих интересам противоположной стороны договора о пресечении двойного налогообложения явлений модельные конвенции ОЭСР и ООН модернизировали³⁰ классическое понятие «освобождения доходов» и внедрили прогрессивное освобождение доходов от налогообложения. Суть данной оговорки заключается в применении к локальным доходам налогоплательщика фиктивной налоговой ставки, которая могла бы быть применена при суммировании всех его мировых доходов.

Пример 5

Налогоплательщик А, являющийся гражданином договаривающейся страны X, за календарный 2017 год сгенерировал в договаривающейся стране Y доход со своей коммерческой деятельности в размере 20000 €. В то же время в договаривающейся стране X была сгенерирована прибыль в размере 30000 €.

³⁰ Section 3 of Art. 23A of United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries and OECD Model Tax Convention on Income and on Capital.

Договаривающаяся страна X придерживается прогрессивной системы налогообложения и, соответственно, применяет к доходам в размере в 30000 € налоговую ставку в размере 25%. При годовых доходах налогоплательщика в размере 45000 € и больше применяется фиксированный налоговый процент в размере 35%.

Согласно соглашению о преодолении двойного налогообложения между договаривающимися странами, стране X предоставляется право применения прогрессивного освобождения доходов с коммерческой деятельности своих резидентов.

Исходя из этого для определения конечной суммы налоговых выплат к локальным доходам резидента в стране X (30000 €) прибавляется сумма, сгенерированная в стране Y (20000 €). К получившейся сумме 50000 € применяется налоговая ставка, которая применялась бы к сумме локальных доходов (к 30000 €), — 25 %. Таким образом, сумма налоговых выплат резидента составит $50000 \text{ €} \times 25\% = 12500 \text{ €}$. Без применения метода прогрессивного налогового освобождения, эта сумма бы равнялась $17500 \text{ €} (50000 \text{ €} \times 35\%)$ ³¹.

Обе модельные конвенции определили в качестве альтернативы данному инструменту метод зачета выплаченных в одной из стран-участниц налогов, который может применяться к определенным видам доходов. В данном контексте отличительной чертой предыдущей версии Модельной конвенции ООН от Конвенции ОЭСР было применение к доходам налогоплательщиков от лицензионных выплат метода зачета выплаченных налогов, а не прогрессивного освобождения. Это в первую очередь может быть обосновано истекающим из абзаца 2 ст. 12 данной Конвенции правила применения для подобного рода оперативной прибыли права страны-источника доходов. Исходя из этого правила, применение метода прогрессивного освобождения доходов могло бы привести к патовой ситуации налогообложения одного и того же налогового объекта финансовыми органами обоих государств. Во-вторых, данный подход отражает чаяния развивающихся стран, которые при межграницной налоговой конкуренции с развитыми странами заинтересованы в максимальном налоговом отчислении нерезидента в национальный бюджет.

Наконец, в качестве третьей причины следует отметить природу подобного рода доходов. Прибыль от лицензионных выплат не может регу-

³¹ Следует отметить, что практическое применение оговорки о прогрессии возможно только для стран с прогрессивной налоговой ставкой, ибо при пропорциональной налоговой ставке влияние суммы доходов на конечную цифру налоговой ставки совершенно иное. Ввиду этого в большинстве договоров о двойном налогообложении, заключенных между странами с конкурирующими системами налоговой ставки, применяется классическое правило освобождения доходов от налогообложения без указания на прогрессивную натуру данного инструмента.

лироваться императивными публичными нормами и определяется сугубо частноправовыми отношениями субъектов гражданского права. Исходя из данной перспективы, теоретически возможным видится вероятность заключения соглашения о выплате лицензионных выплат выше сложившихся рыночных цен. Это, в свою очередь, может привести к вычету несуразно крупной суммы доходов в качестве издержек, связанных с осуществлением коммерческой деятельности. Подобного рода налоговая оптимизация может привести к очень низкому, а то и к нулевому налоговому бремени в стране-источнике доходов и, соответственно, значительно более лояльному налогообложению в другой стране. Исходя из всех этих фактов, оговорка о применении к лицензионным выплатам правила зачета иностранных налогов выглядит обоснованным и продуманным решением.

2. Метод зачета выплаченных в одной из стран налогов в налоговой базе другой страны.

Так же как и первый метод, по структуре и функциональному ареалу метод зачета иностранных налогов в Модельной конвенции ООН в большинстве своем повторяет аналогичные положения из Модельной конвенции ОЭСР. Однако тезис о всецелой идентичности рассматриваемых положений не соответствует истине. В частности, основным отличительным фактором Модельной конвенции ОЭСР является возможность внедрения фиктивного зачета иностранных налогов в случаях, когда экономический уровень противоположной страны ниже, чем уровень стран-участниц ОЭСР³². Данная оговорка, внедренная еще в 2000 году³³ в комментарий к Модельной конвенции ОЭСР, не соответствовала интересам развивающихся стран, и, как следствие, не нашла отражения в Модельной конвенции ООН.

Положения о разрешении проблемы квалификации в предыдущей версии Модельной Конвенции ООН

Применение методов преодоления двойного налогообложения со стороны договаривающейся страны, налоговым резидентом которой является налогоплательщик, возможно только если к доходам данного лица уже было применено налогообложение в другой договаривающейся стране. Исходя из этого, основополагающим для применения указанных методов является вопрос, когда именно другая договаривающаяся страна имеет право на налогообложение доходов нерезидентов. Касательно данного вопроса предыдущая версия Модельной конвенции ООН содержала ряд положений, отличающих ее от Конвенции ОЭСР.

³² OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version. P. 404.

³³ Принятие оговорки о фиктивном зачете иностранных налогов явилось итогом Доклада ОЭСР. «Tax Sparing. A Reconsideration». См.: OECD. Tax Sparing / A Reconsideration. Paris, 1998.

Начиная с 2011 года³⁴ Экспертной комиссией ООН велись дискуссии касательно разработки методики пресечения ситуаций с конфликтом квалификаций. Основная суть данных прений сводилась к внедрению аналогичного Модельной конвенции ОЭСР правила, согласно которому при неналогообложении либо при оценке доходов с предпринимательской деятельности нерезидентов в качестве дивидендной или процентной прибыли страной-источником подобного рода доходов, другая договаривающаяся страна имела бы право «сменить»³⁵ метод налогового освобождения на метод зачета выплаченных налогов. Применение подобного рода правила было чревато возникновением патовых ситуаций, ибо с учетом специфики экономических аспектов договаривающихся стран каждая из них, руководствуясь финансовыми интересами, была бы заинтересована в отказе налогоплательщикам от применения метода налогового освобождения даже при получении малейших налоговых льгот со стороны другой договаривающейся стороны. Это, в свою очередь, могло привести к снижению уровня предпринимательской активности многих зарубежных инвесторов, что негативно сказалось бы на потенциальной стране-источнике дохода. Однако, несмотря на столь очевидно не совпадающие с первичной целью Модельной конвенции ООН последствия, описанная выше норма нашла-таки закрепление в комментарии к Модельной конвенции ООН от 2011 г.³⁶

Единственной отличительной чертой данного предписания от нормы Модельной конвенции ОЭСР являлось причисление к случаям налогообложения с низкой налоговой ставкой наряду с дивидендными и процентными выплатами также и лицензионных выплат. При возможной квалификации доходов от предпринимательской деятельности нерезидента в качестве этих трех видов доходов, равно как и при отсутствии какого-либо налогообложения в стране-источнике прибыли, другая договаривающаяся сторона имела право на беспрекословный отказ от применения метода налогового освобождения. Следует отметить, что, учитывая рекомендательный характер данного правового документа, фактически решение об отказе от налогового освобождения *при любых видах доходов* в другой стране зависело полностью от договаривающейся стороны, в которой налогоплательщик являлся резидентом. Таким образом, для использования указанной оговорки договаривающимся сторонам наряду с заключением договора о двойном нена-

³⁴ Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters UN-Committee. Report on the seventh session (24-28 October 2011). New York, 2012. P. 13.

³⁵ Так называемый метод «switch-over»; подробнее о данном методе на примере налоговой системы ФРГ: *Kahlenberg C.* Prevention of Double Non-taxation: An Analysis of Cross-Border Financing from a German Perspective // Intertax. 2015. Issue 3. P. 228; *Haase F, Dorn K.* Rätsel um den Anwendungsbereich der jüngeren abkommensrechtlichen Switch-over-Regelungen // Internationales Steuerrecht. 2011. S. 791.

³⁶ Department of Economic & Social Affairs. United Nations Model... P. 317.

логообложении на основе Модельной конвенции ООН следовало также в двухстороннем порядке признать комментарии к Модельной конвенции ООН в качестве единственного источника толкования данного соглашения.

Изменения методики разрешения конфликта квалификаций, внесенные в версию Модельной конвенции ООН 2017 года

Ввиду роста злоупотреблений вытекающими из Модельной налоговой конвенции ООН льготами, равно как и начала систематической борьбы против различных видов уклонений от налогообложения, в последние годы назрела необходимость пересмотра ряда положений обеих модельных конвенций (и ООН, и ОЭСР). Это относится и к пресечению двойного налогообложения, и, в частности, к разработке универсальных защитных механизмов против возможных эпизодов с конфликтом квалификаций. Итогом бурной правотворческой деятельности явилась новая версия Модельной конвенции ООН, принятая в апреле 2017 года³⁷.

Как и предыдущие версии Модельной конвенции, нынешняя трактовка данного правового документа мало отличается от аналогичной трактовки Модельной конвенции ОЭСР. К сожалению, стоит отметить, что происходящая в мировом налоговом сообществе в последние годы односторонняя императивизация налоговых норм не обошла стороной и искомый документ. Главным проявлением этого является придание обязательного характера имплементированному ранее из Модельной конвенции ОЭСР в комментариях к Модельной конвенции ООН правилу о возможности смены метода налогового освобождения на метод налогового зачета. Таким образом, противоречащая основам и всеобщей концепции данного правового документа норма приобрела обязательный характер и нашла закрепление в четвертом абзаце ст. 23А Конвенции³⁸. Данное правило нашло отражение и в комментариях к Модельной конвенции ООН³⁹, которая также декларирует уже *обязательный* характер применения правила «смены» налогового освобождения на метод налогового зачета. Для этого достаточным считается факт того, что возникшая в результате неприменения другой договаривающейся стороной своих национальных налоговых норм, проблема конфликта квалификаций зиждется на законодательно необоснованных налоговых льготах. Другими словами, при заведомом неприменении договаривающейся стороной права на налогообложение доходов нерезидентов ввиду определенных политико-

³⁷ Available at: <http://www.un.org/esa/ffd/events/event/fourteenth-session-tax.html> (дата обращения: 10.06.2018)

³⁸ UN-Committee, E/C.18/2014/CRP.10. P. 12; UN-Committee, E/2014/45-E/C.18/2014/6. P. 58.

³⁹ UN-Committee E/C.18/2014/CRP.10. P. 17–18; UN-Committee, E/2014/45-E/C.18/2014/6. P. 58.

правовых соображений⁴⁰ применение ограничительного правила из нововведенной ст. 23А Модельной конвенции невозможно⁴¹.

Стоит отметить, что, несмотря на придание данной правовой норме обязательного характера, ее внедрение в Конвенцию сопровождалось критикой со стороны многих членов Комитета. Так, утверждалось, что фактическое оставление возможности стране, чьим резидентом является налогоплательщик, менять метод налогового освобождения на метод налогового зачета не способствует развитию инвестиционного потенциала договаривающейся страны, в которой были генерированы доходы нерезидентов⁴². Наряду с этим подобное ограничение воздействует пагубным образом и на самих инвесторов, уменьшая заработанную ими фактическую чистую прибыль. В данном случае единственной стороной, получающей экономическую пользу от применения этого правила, выступает лишь договаривающаяся сторона, в которой налогоплательщик является резидентом, ибо ей оставляется возможность дополнительного налогового обогащения посредством сохранения права на налогообложение иностранных доходов своих резидентов.

Данная — *справедливая на взгляд автора* — критика была принята во внимание при составлении последней редакции четвертого абзаца ст. 23А конвенции. Так, для минимизации возможных негативных последствий исследуемой правовой нормы Комиссия внесла оговорку⁴³ о *неприменении* данного правила в тех случаях, когда договаривающаяся сторона-источник заведомо не облагала нерезидента налогом с генерируемой им прибыли. В данном случае основополагающую роль играет легальность подобного рода льгот, когда государство, исходя из фискальных интересов, предпочитает смягчить режим налогообложения зарубежных инвесторов в целях улучшения экономического климата в стране⁴⁴.

Пример 6

В качестве примера подобного рода случаев в отечественном праве можно привести отказ федеральных фискальных органов от своего права на налогообложение в отношении резидентов, осуществляющих свою предпринимательскую деятельность в свободном порту Владивосток⁴⁵.

⁴⁰ UN-Committee, E/C.18/2014/CRP.10. P. 11.

⁴¹ Примечательно, что факт применения к доходам нерезидентов законодательно обоснованных налоговых льгот все равно будет приводить к ситуации двойного неналогообложения. См.: Гидирим В. Указ. соч. С. 24–31.

⁴² UN-Committee, E/C.18/2014/CRP.16. P. 7–8.

⁴³ Department of Economic & Social Affairs. United Nations Model... P. 326.

⁴⁴ UN-Committee, E/C.18/2014/CRP.10. P. 15.

⁴⁵ Ст. 19 Федерального закона от 13.07.2015 № 212-ФЗ «О свободном порте Владивосток» с отсылкой к п. 4 ст. 284 Налогового Кодекса России от 05.08.2000 № 117-ФЗ.

Правовым последствием данной оговорки является невозможность смены метода пресечения двойного налогообложения договаривающейся стороной при заведомом отказе от применения налогообложения страной-источником доходов. Таким образом достигается компромисс по вопросу о разделении налоговых полномочий финансовых органов двух договаривающихся сторон.

Заключение

Правовая оценка внесенных пунктуальных изменений в Модельную конвенцию ООН является довольно сложной дилеммой. Несомненно, само по себе обновление правового документа в целях его сведения к современным налоговым стандартам является положительным фактором. Поскольку в вышеописанном процессе модернизации красной линией проходит тематика борьбы с методиками уклонений от налогообложения, значимость подобного рода обновлений чрезвычайно велика. При этом с финансовой точки зрения закреплённые в Модельной конвенции ООН положения способствуют ещё более всестороннему охвату налоговыми органами договаривающихся сторон доселе не отрегулированных налоговых случаев, что в перспективе увеличит налоговые поступления в государственную казну.

Однако при детальном изучении проблематики очевидным становится факт, что постулаты, закреплённые в последней редакции Конвенции, в большинстве не отличаются новизной подхода к проблемам (в частности, к проблеме конфликта квалификаций), предлагая вместо этого ответ, нашедший отражение в Модельной конвенции ОЭСР. Предлагаемый в новой версии Модельной конвенции ООН подход в меньшей степени учитывает стремления и финансовые интересы договаривающейся стороны-источника дохода, равно как и инвесторов, противопоставляя им налоговые интересы противоположной страны-резидента.

Не совсем понятен также механизм, на основе которого одна договаривающаяся сторона сможет классифицировать предоставленные резиденту налоговые льготы в другой стране в качестве «законных». Особняком стоит вопрос об отделении «законных» налоговых льгот от искусственно приобретенных аналогов, при помощи которых была оптимизирована налогооблагаемая база в другой договаривающейся стороне. Данный вопрос играет важную роль при идентификации налоговыми органами факта двойного уклонения от налогообложения посредством метода конфликта квалификаций. На практике получение подобного рода налоговой информации о действующих в стране-источнике доходов льготах сопряжено с продолжительными временными издержками. Исходя из этого, налоговые органы в целях оптимизации своей деятельности могут заведомо отказать резиденту в ме-

тоде налогового освобождения с условием пересчета его налогооблагаемой базы при соответствующем объяснении налоговой льготы другой стороной уже со стороны налогоплательщика. Это, в свою очередь, может привести к непосредственному осуществлению инвесторами тех задач, которые должны быть решены налоговыми органами обеих сторон посредством координированной системы передачи налоговой информации.

Таким образом, несмотря на положительный в целом эффект для разрешения проблемы конфликта налоговой квалификации, фактическая реализация внесенных в Модельную налоговую конвенцию ООН от 2017 года изменений вызывает ряд вопросов практического характера. Реновация данного правового документа способствовала отождествлению ее методик по преодолению конфликта квалификаций с аналогичными налоговыми инструментами из Модельной конвенции ОЭСР, что в перспективе может лишить ее статуса альтернативного налогового договора, ставящего на передний план интересы развивающихся стран. Наконец, процессы деинтернационализации, нашедшие отражение в современной системе международного налогового права⁴⁶, значительно затрудняют возможность распространения данной налоговой конвенции в отношениях между развивающимися и развитыми странами. Все эти факторы ставят актуальность данного правового документа, а равно и ее методы преодоления конфликта налоговых квалификаций в ближайшем будущем под вопрос.



Библиография

Bispo R. Cross-Border Intra-Group Hybrid Finance. A Comparative Analysis of the Legal Approach adopted by Brazil, the United Kingdom and the United States // *Bulletin for International Taxation*. 2013. Issue 7. P. 571–588.

Burwitz G. Neuere Entwicklungen im Steuerrecht // *Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht*. 2016. Issue 12. S. 457–458.

Essers P. International Tax Justice between Machiavelli and Habermas // *Bulletin for International Taxation*. 2014. Issue 2. P. 235–265.

Fleming C., Peroni R., Shay E. Fairness in International Taxation: The Ability-to-Pay Case for Taxing Worldwide Income // *Florida Tax Review*. 2001. Issue 4. P. 349–350.

Haase F., Dorn K. Rätsel um den Anwendungsbereich der jüngeren abkommensrechtlichen Switch-over-Regelungen // *Internationales Steuerrecht*. 2011. Issue 20. S. 791–797.

⁴⁶ В частности, речь идет о разработке отдельными развитыми странами своих собственных модельных налоговых конвенций в целях пресечения двойного налогообложения. В связи с этим следует отметить как налоговую конвенцию, разработанную налоговыми органами США (Available at: <https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/the-us-model-income-tax-convention-and-model-technical-explanation>), так и немецкий аналог данного соглашения. Available at: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2013-08-22-Verhandlungsgrundlage-DBA-deutsch.html (дата обращения: 10.06.2018)

- Hannes B. Qualifikationskonflikte im Internationalen Steuerrecht. Hamburg: Wirtschaftsverlag, 1992. 338 S.
- Heerd T. Steuersubjektqualifikationskonflikte bei Einbringung in eine Kapitalgesellschaft // Internationales Steuerrechts. 2012. Issue 22. S. 866–872.
- Jacobs O.H. Internationale Unternehmensbesteuerung. Munich: C.H.BECK, 2016. 1271 S.
- Kahlenberg C. Prevention of Double Non-taxation: An Analysis of Cross-Border Financing from a German Perspective' // Intertax. 2015. Issue 3. P. 218–244.
- Kippenberg J. Das Welteinkommensprinzip und die ersten DBA // Internationales Steuerrecht. 2017. Issue 22. S. 952–953.
- Kleist D. Methods for Elimination of Double Taxation under Double Tax Treaties — with Particular Reference to the Application of Double Tax Treaties in Sweden. Uppsala: Iustus Förlag, 2012. 372 S.
- Scapa A., Lars A. Avoidance of Double Non-Taxation under the OECD Model Tax Convention // Intertax. 2005. Issue 6/7. P. 266–285.
- Stöber M. Zur verfassungs- und europarechtlichen (Un-)Zulässigkeit von Treaty Overrides // Deutsches Steuerrecht. 2016. Issue 33. S. 1889–1895.
- Tillmanns B. Beseitigung der Doppelbesteuerung durch Staatsverträge / Mössner J. Steuerrecht international tätiger Unternehmen. Cologne: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1995. 1102 S.
- Vogel K. Double Tax Treaties and Their Interpretation // International Tax & Business. 1986. Issue 1. P. 4–85.
-

Issue of Tax Conflict Qualification and its Solution Based on UN Model Tax Convention



Javid Damirov

Doctoral Candidate, Institute of Economic and Tax Law, Christian Albrecht University of Kiel, Master in Economic Law. Address: 6 Leibnizstraße, Kiel 24118, Germany. E-mail: j.damirov@gmail.com



Abstract

Despite the positive influence on the economies of developed and developing countries, cross-border economic activities of subjects of tax law promote to the emergence new challenges and hitherto novel problems in the branch of the international tax law. In this path, the dilemma of double non-taxation that is based on the fact of negative conflict of tax qualification became one of the main problems of modern international tax law. The fight against provision of such kind of illegal tax benefits have a double nature: on one side this fight is conducted by the countries at the local level by introduction of new punctual anti-abuse rules; on the other side organizations such as the Organization of Economic Cooperation and Development (OECD) and the United Nations (UN) separately combat against conflict of tax qualification at international level. In this regard, international acceptable instruments of combating such as treaties for the avoidance of double taxation receive the main role at the subnational level. Notwithstanding quantitative superiority of the agreements based on model tax convention of OECD, nowadays a similar model tax convention, drafted by UN, plays an important role for developing countries. This article deals with the theoretical and practical emergence aspects of conflict of tax

qualification, as well as with the relevant methods of fighting against the above-stated tax phenomenon in the UN model tax convention. The research was aimed at the analysis of the rules directed at suppression of conflict of tax qualification. For more detailed acquaintance with the features of the mentioned above convention, this article gives short historical outline concerning stages of development of United Nations model tax convention and regarding the main ways and means of overcoming a problem of double taxation. With thorough research of protective mechanisms against the conflict of tax qualification, the comparative analysis of the previous and current rules of the convention regarding mentioned tax phenomenon was carried out. At last, the final part of the article is providing legal appraisal of the current rules of mentioned convention concerning the raised questions and summarizing the results of research.



Keywords

tax law; double non-taxation; model tax convention; conflict of tax qualification; OECD; UN; exemption method; credit method.

Citation: Damirov J. (2018) Issue of Tax Conflict Qualification and its Solution Based on the UN Model Tax Convention. *Pravo. Zhurnal Vysshey shkoly ekonomiki*, no 3, pp. 234–252 (in Russian)

DOI: 10.17323/2072-8166.2018.3.234.252



References

- Bispo R. (2013) Cross-Border Intra-Group Hybrid Finance. A Comparative Analysis of the Legal Approach adopted by Brazil, the United Kingdom and the United States. *Bulletin for International Taxation*, issue 7, pp. 571–588.
- Burwitz G. (2016) Neuere Entwicklungen im Steuerrecht. *Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht*, no 12, S. 457–458.
- Essers P. (2014) International Tax Justice between Machiavelli and Habermas. *Bulletin for International Taxation*, issue 2, pp. 235–265.
- Fleming C., Peroni R., Shay E. (2001) Fairness in International Taxation: The Ability-to-Pay Case for Taxing Worldwide Income. *Florida Tax Review*, issue 4, pp. 349–350.
- Haase F., Dorn K. (2011) Rätsel um den Anwendungsbereich der jüngeren abkommenrechtlichen Switch-over-Regelungen. *Internationales Steuerrecht*, issue 20, S. 791–797.
- Hannes B. (1992) Qualifikationskonflikte im Internationalen Steuerrecht. Hamburg: Wirtschaftsverlag, 338 S.
- Heerdt T. (2012) Steuersubjektqualifikationskonflikte bei Einbringung in eine Kapitalgesellschaft. *Internationales Steuerrechts*, issue 22, S. 866–872.
- Jacobs O.H. (2016) *Internationale Unternehmensbesteuerung*. Munich: Beck, 1271 S.
- Kahlenberg C. (2015) Prevention of Double Non-Taxation: An Analysis of Cross-Border Financing from a German Perspective'. *Intertax*, issue 3, pp. 218–244.
- Kippenberg J. (2017) Das Welteinkommensprinzip und die ersten DBA. *Internationales Steuerrecht*, issue 22, S. 952–953.
- Kleist D. (2012) *Methods for Elimination of Double Taxation under Double Tax Treaties with Particular Reference to the Application of Double Tax Treaties in Sweden*. Uppsala:ustus Förlag, 372 p.
- Scapa A., Lars A. (2005) Avoidance of Double Non-Taxation under the OECD Model Tax Convention. *Intertax*, issue 6/7, pp. 266–285.

Stöber M. (2016) Zur verfassungs- und europarechtlichen (Un-)Zulässigkeit von Treaty Overrides. *Deutsches Steuerrecht*, issue 33, S. 1889–1895.

Tillmanns B. (1995) Beseitigung der Doppelbesteuerung durch Staatsverträge, in: Mössner J.M. *Steuer recht international tätiger Unternehmen*. Cologne: Otto Schmidt, 1102 S.

Vogel K. (1986) Double Tax Treaties and Their Interpretation. *International Tax & Business*, issue 1, pp. 4–85.