

УДК 34

DOI 10.21661/r-472739

*А.В. Хусаинова*

**СРАВНИТЕЛЬНО-ПРАВОВОЙ АНАЛИЗ СОГЛАШЕНИЙ  
ОБ ИЗБЕЖАНИИ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ,  
ЗАКЛЮЧЕННЫХ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИЕЙ, С МОДЕЛЯМИ  
ОЭСР И ООН В РАМКАХ СТАТЬИ 2**

*Аннотация:* данная статья посвящена анализу отклонений соглашений Российской Федерации об избежании двойного налогообложения в рамках статьи 2 с модельными конвенциями ОЭСР и ООН. Автор приходит к выводу, что многие двусторонние налоговые соглашения отклоняются от моделей ОЭСР и ООН, не покрывая налоги на капитал.

*Ключевые слова:* налоговое право, финансовое право, соглашение об избежании двойного налогообложения, модель ОЭСР, модель ООН.

*A.V. Khusainova*

**COMPARATIVE LEGAL ANALYSIS OF AGREEMENTS TO AVOID  
DOUBLE TAXATION CONCLUDED BY THE RUSSIAN FEDERATION  
WITH OECD AND UN MODELS WITHIN ARTICLE 2**

*Abstract:* this article is devoted to the analysis of deviations of the Russian Federation's agreements on avoidance of double taxation within the framework of Article 2 with the OECD and UN model conventions. The author comes to the conclusion that many bilateral tax agreements deviate from OECD and UN models, not covering taxes on capital.

*Keywords:* tax law, financial law, agreements to avoid double taxation, OECD Model, UN Model.

Предметом статьи 2 модельных конвенций ОЭСР [1] и ООН [2] является спецификация определения «налогов», покрываемых указанными моделями, и налоговых соглашений об избежании двойного налогообложения,

сформированных на их примере. Формулировки, содержащиеся в статье 2 моделей ОЭСР и ООН, идентичны и содержат четыре параграфа.

Параграф первый предусматривает, что «настоящая конвенция применяется к налогам на доходы и капитал, взимаемые от имени Договаривающегося государства или его политических подразделений или местных органов власти, независимо от способа их взимания.

При анализе соглашений Российской Федерации можно прийти к выводу, что многие двусторонние налоговые соглашения отклоняются от моделей ОЭСР и ООН, не покрывая налоги на капитал. К числу таковых можно отнести соглашения, заключенные Российской Федерацией со следующими странами: Австралия, Ботсвана, Бразилия, Китай, Финляндия, Гонконг, Исландия, Индия, Индонезия, Ирландия, Израиль, Япония, Корея, Кыргызстан, Ливан, Малайзия, Мальта, Мексика, Монголия, Намибия, Новая Зеландия, Катар, Сингапур, Южная Африка, Шри-Ланка, Швеция, Сирия, Таиланд, Турция, Объединенные Арабские Эмираты, Соединенное Королевство, США, Вьетнам.

Многие федерации (например, Австралия, Бразилия, Канада и США) опускают субнациональные налоги, взимаемые федеративными государствами из своих налоговых соглашений на основе конституционных и политических соображений. В России, например, имеется около 50 налоговых соглашений, которые охватывают как подоходный налог, так и налоги на капитал, где налоги на капитал с российской точки зрения включают региональные налоги на имущество организаций и местные налоги на имущество физических лиц.

Что касается субнациональных налогов, взимаемых на местном уровне, существует множество методов, касающихся включения некоторых или всех субнациональных налогов в число тех налогов, что покрывают соглашения. Многие государства включают в свои соглашения субнациональные налоги в рамках собственной налоговой политики, например, Китай, Куба, Кипр, Испания и другие страны.

В параграфе 1 Модели ОЭСР также предусматривается, что конвенция применяется к налогам на доходы и капитал «независимо от способа их взимания».

В комментарии к статье 2 Модели ОЭСР говорится, что метод взимания налогов, будь то «путем прямой оценки или путем вычета» не имеет значения для вопроса о том, применяется ли налоговое соглашение к дополнительному налогу.

В комментарии к статье 2 Модели ОЭСР отмечается следующее «договорная практика между странами варьируется в отношении взимания налогов с процентов и штрафов». Некоторые страны никогда не рассматривают штрафы и проценты как налоги, охватываемые статьей 2. Такой же позиции придерживается Российская Федерация в своих налоговых соглашениях. Другие же придерживаются противоположного подхода, особенно в случаях, когда дополнительный налог рассчитывается со ссылкой на сумму базового налога. Страны могут свободно регулировать этот вопрос в своих двусторонних соглашениях.

В параграфе 2 объясняется, что «налогами на доход и на имущество считаются все налоги, взимаемые с общей суммы дохода, общей стоимости имущества или с элементов доходов или имущества, включая налоги на доходы от отчуждения движимого или недвижимого имущества и налоги на общую сумму заработной платы, выплачиваемой предприятиями и других вознаграждений, выплачиваемых каким-либо лицом, а также налоги на прирост стоимости имущества».

Все действующие соглашения об избежании двойного налогообложения Российской Федерации включают положение о «налогах на общие суммы заработной платы и других вознаграждений, выплачиваемых предприятиями, а также налоги на прирост стоимости имущества». Ряд соглашений предусматривает отсутствие параграфа 2 статьи 2, а именно соглашения, заключенные Российской Федерацией со следующими странами: Австралия, Беларусь, Ботсвана, Бразилия, Канада, Индия, Япония, Корея, Люксембург, Малайзия, Мексика, Намибия, Новая Зеландия, Объединенные Арабские Эмираты, США.

Можно предположить, что налоги, описанные в параграфе 1 статьи 2 и параграфе 2 Модели ОЭСР, не будут описаны в соответствии с параграфом 2 статьи 2 и параграфом 4, и наоборот. В виду потенциальных конфликтов многие государства, видимо считают, что лучший подход заключается в том, чтобы опустить параграф 1 и параграф 2 статьи 2 Модели ОЭСР из налоговых соглашений. Эта

практика применяется многими государствами. Например, Австралией, Ботсваной, Бразилией, США и Японией.

Пункт 3 разрешает договаривающимся государствам указывать перечень конкретных «существующих налогов, к которым применяется конвенция».

Ряд соглашений содержат нетипичные налоги, например «налог на наследство, имущество и дарение». Так, соглашение между Российской Федерацией и КНДР содержит «налог на наследство», соглашение между Российской Федерацией и Францией содержит «солидарный налог на имущество», а соглашения между Российской Федерацией Данией и Финляндией содержат «церковный налог».

Наконец, пункт 4 предусматривает, что «настоящая конвенция применяется также к любым идентичным или по существу аналогичным налогам, которые будут установлены после даты подписания Конвенции в дополнение или вместо существующих налогов. Компетентные органы Договаривающихся Государств уведомляют друг друга о существенных изменениях, вносимых в их соответствующие налоговые законодательства».

В целом цель данного параграфа заключается в обеспечении того, чтобы налоговые соглашения не «устарели» из-за изменений в налоговых системах сторон соглашений. Таким образом, если в дополнение или вместо налогов, которые были в силе и предусматривались в соглашении в момент подписания договора, были введены одинаковые или существенно схожие налоги, уместно будет привести в действие указанное намерение, позволяющие Договаривающиеся Государствам применять соглашение к возникающим налогам.

Если государствами будет сделан вывод о том, что вновь принятый налог существенно похож на «покрываемый» соглашением налог, он также становится «покрываемым», но остается таковым лишь до тех пор, пока он не будет изменен. Когда или если это произойдет, необходимо будет проводить отдельный анализ, чтобы определить, насколько измененный налог существенно похож на налоги, действующие на момент подписания договора.

Первоначальные проекты статьи 2 для модели ОЭСР в 1957 году и для ОЭСР в 1961 году предусматривали регулярный обмен между договаривающимися государствами посредством уведомлений и процедур взаимного соглашения для определений и корректировки сферы охвата налоговых соглашений. Однако, в обновленной модели ОЭСР за 2010 год эта часть параграфа 4 статьи 2 была пересмотрена и новый стандарт был заявлен в следующей формулировке «компетентные органы Договаривающихся государств уведомляют друг друга о значительных изменениях, внесенных в их налоговое законодательство». В результате этого, начиная с 2000 года, договаривающиеся государства больше не должны соглашаться на периодическое (ежегодное) обязательство по уведомлению. Их обязательство по уведомлению также может быть ограничено только «значительными» изменениями внутригосударственного законодательства.

В договорной практике существует несколько разногласий по этому вопросу между государствами. Так, ряд государств просто не включают требование об уведомлении в свои налоговые соглашения. К числу таковых относятся соглашения, заключенные Российской Федерацией со следующими государствами: Австралия, Испания, Япония и другие.

### *References*

1. Model Tax Convention on Income and on Capital, as it read on 21 November 2017 // OECD [Electronic resource]. – Access mode: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1) (retrieved: 19.06.2018).
2. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 // IBFD, Your portal to Cross-Border Tax Expertise [Electronic resource]. – Access mode: <https://online.ibfd.org/kbase/> (retrieved: 19.06.2018).

---

**Хусаинова Анастасия Валерьевна** – студентка Института государственного и международного права ФГБОУ ВО «Уральский государственный юридический университет», Россия, Екатеринбург.

**Khusainova Anastasia Valeryevna** – student of the Institute of State and International Law of FSEE HE “Ural State Law University”, Russia, Ekaterinburg.

---