

Вопросы теории



РАЗВИТИЕ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ОТНОШЕНИЙ МЕЖДУ СОЕДИНЕННЫМИ ШТАТАМИ АМЕРИКИ И РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИЕЙ

(российско-американский
Договор 1992 года
о налогообложении)

Куртис Б. Мастерс*

Одним из наименее рекламируемых, хотя и перспективных событий, имевших место во время первого официального визита

* Господин Куртис Б. Мастерс — чикагский юрист, чья практическая деятельность сосредоточена на таких областях, как законодательство по акциям и другим долговым или ценным бумагам, отражающим владение или долговое обязательство корпорации или компании, корпорационное законодательство, аквизиции (приобретение бизнесов), а также корпорационное финансирование. Он является партнером юридической фирмы "Арнштейн и Лер", насчитывающей 75 юристов в своем основном офисе в Чикаго (Иллинойс).

Он имеет право практиковать также в штатах Орегон и Калифорния.

Г-н Мастерс в 1974 году получил степень бакалавра, окончил кафедру финансов Иллинойского университета. В 1977 году он получил степень доктора права при завершении обучения на юридическом факультете Гарвардского университета, а также степень магистра по деловому администрированию международного бизнеса и коммерческих операций в 1983 году в Чикагском университете.

Г-н Мастерс обучался также в Ленинграде (в том числе — изучил русский язык) в рамках программы обмена университета Northwestern.

Г-н Мастерс — активный член Комитета по Восточной Европе при Американской ассоциации юристов. Он также является членом Комитета по законодательству Центральной Азии и Восточной Европы. Эти комитеты выступают инициаторами законодательных реформ в бывших коммунистических странах.

в Соединенные Штаты Америки Президента демократической России, было подписание нового Договора о налоге на прибыль между Российской Федерацией и Соединенными Штатами¹. Этот документ (далее – Договор-1992) вместе с относящимся к нему Протоколом, подписанным Президентом Дж. Бушем и Президентом Б. Ельциным 17 июня 1992 г. в Вашингтоне, свидетельствует о нормализации отношений между державами, противостоящими друг другу со времени "холодной войны".

Формально цель Договора-1992, как и других современных договоров о налоге на прибыль, – избежать двойного налогообложения прибыли, предотвратить уклонение от налога или избежать его. Двойное налогообложение может возникнуть, когда обе стороны – участники договора, обладающие параллельной юрисдикцией в области налогообложения, пытаются обложить налогом одну и ту же прибыль.

Двойное налогообложение препятствует свободному движению товаров и услуг, а также людских ресурсов и капитала, тем самым создавая затруднения осуществлению международной торговли и инвестиций. Возможности избежать налогообложения или уклониться от него увеличиваются вследствие минимальных административной координации и обмена информацией между странами. Этим нарушаются и внутренние законы отдельных стран в сфере налогообложения, что приводит к потере государственных налоговых накоплений.

Другой целью договоров о налогообложении прибыли, упоминаемой значительно реже, является пропагандирование экономической и внешней политики договаривающихся государств. Это особенно справедливо в отношении Договора-1992, что следует из такого неординарного факта, как подписание его Президентами обоих государств, в отличие от обычных ситуаций, когда договор подписывается должностными лицами более низкого ранга. Для каждой отдельной страны чрезвычайно важно, чтобы переход России к рыночной экономике был успешным. Способствуя нормализации торговых отношений между Соединенными Штатами Америки и Россией, особенно посредством интенсификации двусторонних торговых отношений и американских капиталовложений в России, Договор-1992 сыграет принципиальную роль в достижении этой важной цели. Осознавая это, оба правительства в процессе переговоров и подписания Договора-1992 проявили оперативность и готовность пойти на компромиссы и уступки, столь необходимые для осуществления указанных целей.

Во-первых, данная статья дает обзор сравнительно краткой истории существования договоров в области налогообложения между

двумя нашими странами. Во-вторых, в ней обсуждается современное состояние Договора-1992 и его правовой статус при вступлении в силу. В-третьих, в статье анализируются основные юридические проблемы налоговой политики обеих стран (по отношению друг к другу) и показывается, как их удалось решить в Договоре-1992. Наконец, Договор-1992 рассматривается в целом и обсуждается постатейно.

ЧАСТЬ I. ЭКСКУРС В ИСТОРИЮ ДОГОВОРА-1992

Договор 1973 года. В 1973 году представители Соединенных Штатов Америки и СССР подписали первый договор между ними по налогу на прибыль. Этот договор² (далее – Договор-1973) был ратифицирован в декабре 1975 года и вступил в силу 29 января 1976 г. Он явился первым серьезным договором по налогообложению прибыли между Советским Союзом и капиталистическим государством. Заметим, что примерно в то же время Соединенные Штаты вели переговоры с двумя другими социалистическими странами (Польшей и Румынией), в которых методы налогообложения прибыли предприятий и организаций уже включали в себя целый ряд характеристик и параметров систем налогообложения, принятых на Западе. Именно поэтому Договор-1973 был уникален для США и СССР и во многом отличался от других договоров по налогу на прибыль, уже существовавших в их договорной практике.

В силу того что Соединенные Штаты и Советский Союз в то время имели резко отличающиеся друг от друга социальные, экономические и политические системы, особенно из-за диаметрально противоположной системы налогообложения, Договор-1973 не стал механизмом, способствующим существенному расширению торговли между ними. Позитивным моментом Договора-1973 стало то, что он позволил весьма ясно и четко увидеть, какими последствиями чревато налогообложение при тех ограниченных отношениях, которые в то время существовали между гражданами и коммерческими предприятиями обеих стран.

Проект Договора-1990. Стремительный темп политических и экономических изменений в Советском Союзе в конце 80-х годов привел к тому, что Договор-1973 устарел и стал тормозить нормальный поток торговли и капиталовложений между обоими государствами. Обе стороны понимали, что заключение нового, более полного договора по налоговым вопросам – в интересах обоих государств. Поэтому в 1990 году начались переговоры по ревизии и пересмотру существующего договора. Окончательный вариант проекта нового договора был одобрен в сентябре 1990 года. Однако в

силу отсутствия в СССР конкретной позиции в отношении налоговой реформы, что, в свою очередь, весьма усложнялось исключительно противоречивым законодательством в области налогообложения, принятым Российской Федерацией, проект договора так и не был подписан.

ПЕРЕГОВОРЫ ПО ЗАКЛЮЧЕНИЮ ДОГОВОРА

После распада СССР в декабре 1991 года Соединенные Штаты заявили, что Договор-1973 остается в силе как для Российской Федерации, так и для других членов СНГ³. Российская Федерация, рассматривающая себя как страну – преемницу СССР, признает все договоры бывшего СССР, включая Договор-1973⁴. Поэтому Договор-1973 сохраняет силу в отношениях между Соединенными Штатами и Россией до тех пор, пока не вступит в силу после его ратификации обеими странами Договор-1992.

Решение Российской Федерации перейти к рыночной экономике после распада СССР сделало подписание нового договора по налогообложению еще более необходимым, поскольку оба правительства прекрасно понимали, что ликвидация барьеров, препятствующих нормальному развитию торговли между обеими странами и притоку капиталовложений, – весьма существенный фактор в поддержании такого перехода⁵.

В результате этого в Москве в апреле 1992 года возобновились переговоры о заключении нового договора по налогообложению, на этот раз между Соединенными Штатами и Российской Федерацией. В их основу были положены как модель обычной договорной практики США (далее – модель США)⁶, так и модель договора Организации по экономическому сотрудничеству и развитию (далее – модель ОЭСР)⁷. Последняя обычно использовалась бывшим Советским Союзом при ведении им переговоров о соглашениях по налогообложению и была положена в основу Договора-1973. Эти переговоры завершились составлением проекта Договора-1992, который был одобрен обоими государствами⁸ в мае 1992 года и подписан Президентом Бушем и Президентом Ельциным в июне того же года.

ЧАСТЬ II. СТАТУС ДОГОВОРА-1992. СОСТОЯНИЕ НА СЕГОДНЯШНИЙ ДЕНЬ

Прежде чем Договор-1992 и Протокол как его неотъемлемая часть начнут действовать, они должны быть ратифицированы обоими государствами.

22 октября 1992 г. Верховный Совет Российской Федерации ратифицировал Договор-1992 без каких бы то ни было оговорок и поправок. При голосовании голоса распределились следующим

образом: 150 – "за", 3 – "против", 23 – воздержались. Комментируя этот факт, заместитель министра финансов Сергей Горбачев подчеркнул, что целью Договора является улучшение деятельности российских и американских инвесторов и предпринимателей в США и России. Он также отметил, что Договор принесет существенную выгоду, так как создает необходимые, соответствующие мировой практике условия для развития бизнеса, что послужит стимулом для привлечения американских инвестиций в российскую экономику.

По Конституции США все договоры подлежат рассмотрению и утверждению Сенатом⁹.

Президент Дж. Буш 8 сентября 1992 г. передал Договор-1992 (вместе с Протоколом), а также доклад по Договору-1992, подготовленный Госдепартаментом США, в Сенат для получения его согласия на ратификацию Договора Президентом. В сопроводительном письме Президент высказал мнение, что Договор-1992 "модернизирует налоговые отношения между двумя странами и будет способствовать притоку в Россию американских инвестиций частного сектора". Сенат рекомендовал Договор-1992 своему Комитету по международным отношениям. Ожидается, что тот проведет слушания по Договору-1992 в первой половине 1993 года¹⁰. Только после этого Комитет сможет рекомендовать Сенату одобрить Договор-1992 в целом в том виде, который он приобрел. Комитет также сможет рекомендовать одобрить Договор с некоторыми поправками, оговорками, условиями или же отказаться дать благоприятный отзыв о нем. Если же Сенат Соединенных Штатов одобрит Договор-1992 без всяких оговорок или поправок, то Президенты России и США смогут обменяться ратификационными грамотами. Если же Сенат одобрит Договор с оговорками и поправками, то придется возобновить переговоры. Если количество оговорок или поправок будет ограниченным, то повторные переговоры будут иметь форму Дополнительного протокола, который подлежит одобрению Сенатом и Верховным Советом.

Договор-1992 вступит в силу в день обмена ратификационными грамотами¹¹; тогда же Договор-1973 между Соединенными Штатами и СССР утратит свою силу.

Вместе с тем Договор-1992 позволяет налогоплательщикам применять Договор-1973 на протяжении еще одного финансового года, если они того пожелают, считая его условия более благоприятными.

Условия Договора-1992, касающиеся налогов на дивиденды, проценты или доходы от авторских прав и лицензий, начнут применяться в первый день второго месяца после обмена ратифика-

ционными грамотами; условия, касающиеся всех остальных налогов, будут применяться за налогооблагаемые периоды, начинающиеся 1 января или после 1 января, следующего за датой вступления Договора в силу.

После ратификации Договор-1992 останется в силе до тех пор, пока не будет прекращен любой из договаривающихся сторон. Любая сторона по своему усмотрению может прекратить действие Договора в любое время по истечении пяти лет с момента вступления его в силу, уведомив об этом другую сторону не менее чем за шесть месяцев¹².

ПРАВОВОЙ СТАТУС ПОСЛЕ РАТИФИКАЦИИ

Международное право. После ратификации Договора-1992 обеими сторонами, то есть выражения ими согласия быть юридически связанными его условиями, Договор, согласно общепризнанным нормам международного права, вступит в силу в тот день, который оговорен в нем специально¹³.

Внутреннее законодательство. В отличие от практики других государств, где договоры преобладают над положениями внутреннего законодательства, в Соединенных Штатах договоры и статьи внутреннего свода законов теоретически приравнены друг к другу на основании "Положения о юридическом превосходстве" Конституции США¹⁴. Является аксиомой, что в Соединенных Штатах Америки, в отличие от большинства других стран, внутренние законы могут преобладать над прежде заключенными международными договорами. Договор может вытеснить, заменить собой более раннюю статью внутреннего свода законов (кодекса), и, наоборот, статья внутреннего свода законов может заменить собой заключенный ранее договор. Если же между статьей закона и договором существует явный конфликт, то документ, принятый позже по времени, превалирует, то есть он и считается имеющим юридическую силу¹⁵.

Это правило – "последний по времени" – применяется и по отношению к налоговым договорам США и дополненному и переработанному Кодексу внутренних налогов 1986 года (далее – Кодекс), который является приоритетным собранием федеральных законов по налогообложению, успешно сведенных воедино¹⁶. Из-за этого может возникнуть неопределенность при применении заключенных США договоров по налогообложению, поскольку законодательство, принятое позже, может перечеркнуть условия существующего договора.

К сожалению, Конгресс Соединенных Штатов продемонстрировал все более возрастающую и, как полагают многие американцы, вызывающую чувство неловкости тенденцию, проявляющуюся в

использовании преимущественного права "сделать недействующим существующий договор" по налогообложению посредством введения нового законодательства¹⁷.

Временами эта тактика Конгресса вызывает ужас среди американских партнеров по договорам¹⁸. Дело в том, что большая часть вытесненных или замененных актов касается налогообложения Соединенными Штатами иностранных инвестиций в стране, в отличие от налогообложения американских граждан или лиц с постоянным пребыванием в США, занятых на предприятиях за рубежом.

Таким образом, способность и готовность Конгресса США изменить условия договора является существенным основанием для озабоченности других государств, имеющих налоговые договоры с Соединенными Штатами.

Постановление Конгресса, вытеснившее то или иное условие договора по налогообложению, становится составной частью внутреннего законодательства США, и суды страны обязаны его применять. Но такая замена одного акта другим не отменяет самого договора, остающегося юридически обязательным для Соединенных Штатов согласно международному праву¹⁹.

Невыполнение США своих обязательств по договору – прямое нарушение международного права. Хотя названное конституционное право Конгресса остается незыблемым, факт частого пользования им подвергается критическим нападкам со стороны комментаторов налоговой политики США²⁰.

На момент написания данной статьи Верховный Совет России еще не принял новой Конституции Российской Федерации. Поэтому юридический статус договоров по Конституции РФ пока неизвестен.

Однако некоторые законы по налогообложению, принятые Верховным Советом РФ, гласят, что они не повлияют на налоговые привилегии, закрепленные специальными договорами Российской Федерации и бывшего Советского Союза с другими государствами²¹.

ЧАСТЬ III. ОСНОВНЫЕ ВОПРОСЫ ДОГОВОРА-1992

Договор-1992 затрагивает широкий круг важных вопросов юридического, налогового, делового характера. Представляется, что особое воздействие на развитие инвестиций и нормализацию торговли между Соединенными Штатами и Россией окажут следующие условия:

1) насколько честной в аспекте налоговых интересов Соединенных Штатов будет политика России в области налогообложения предприятий и организаций;

2) насколько определенным будет налоговое законодательство Российской Федерации;

3) будут ли установлены фиксированные временные параметры для временных проектов;

4) будут ли удерживаться налоги с дивидендов, процентов и доходов от авторских прав и лицензий.

Решение части поставленных вопросов предлагается Договором-1992. Представляем их вашему вниманию.

Система зачетов. С точки зрения американских бизнесменов, существующая в России система зачетов в отношении налогов является достаточно серьезным препятствием для развития инвестиций в России.

Получая кредит (зачет) в Америке на налоги, которые внесены Правительству России, американский налогоплательщик избегает "двойного налогообложения" одного и того же дохода.

В Соединенных Штатах существует устоявшаяся система предоставления налогового кредита иностранным государствам, что позволяет гражданам США, а также лицам, постоянно проживающим в США, ожидать, что в других странах они будут иметь аналогичный кредит (зачет) за уплаченный ими налог на доход за рубежом независимо от того, имеет ли страна, которой выплачен такой налог, договор о налогообложении с Соединенными Штатами. По американским законам, касающимся налогового кредита (зачета) для иностранных государств, кредит за налоги, уплаченные в другой стране, разрешается только в том случае, если иностранным налогом облагается "чистый доход" (нетто)²².

До последнего времени в бывшем СССР и Российской Федерации принцип, положенный в основу налоговой политики в отношении прибыли предприятий и организаций, столь резко отличался от принятой на Западе концепции обложения дохода, что эти отчисления нельзя было рассматривать как налог на прибыль в американском понимании иностранного налогового кредита. С тех же позиций суммы, облагаемые налогом по советскому законодательству с учетом специфических вычетов с доходов, нельзя даже отдаленно сравнивать с принятым на Западе понятием "чистый доход". Так, лишь ничтожная сумма подлежит вычету из зарплаты советского рабочего или служащего, в отличие от сложившейся в этой области практики США.

Удалось устранить и это препятствие. Первым этапом была существенная реформа российских налоговых законов применительно к предприятиям и организациям, важнейшим достижением которой стали вновь принятые законы, в том числе занимающий особое положение Закон РФ "О налоге на прибыль предприятий и организаций" (далее – Закон о прибыли)²³.

Новое законодательство по налогам значительно ближе к западному терминологически и концептуально, хотя по-прежнему во многом отличается от западных стандартов в сфере вычетов²⁴.

На втором этапе это препятствие полностью удалось устранить за счет положений параграфа 8 Протокола, относящегося к статье 22 о двойном налогообложении Договора-1992. Подпункт b пункта 8 Протокола относится к юридическим лицам с постоянным местопребыванием в России (например, совместным акционерным компаниям) и уставный фонд которых не менее 100 тыс. долл., причем не менее 30% прибыли которых принадлежит лицам с постоянным местопребыванием в США. Подпункт c относится к банкам, страховым и другим финансовым учреждениям, ведущим свои операции в России, с уставным капиталом не менее 100 тыс. долл., учрежденным лицом с постоянным местопребыванием как в России, так и в Америке, если в ведении последнего находится не менее 30% прибыли.

Анализ текста Протокола показывает, что он не распространяется на учреждения и предприятия, которые могли бы создаваться на постоянной основе лицами с постоянным местопребыванием в США, и не охватывает иные формы бизнеса, которые могли бы осуществляться такими лицами²⁵.

Юридические лица, упомянутые в подпунктах b и c пункта 8 Протокола, относительно которых действуют положения Договора, имеют право при исчислении (по российской системе) своих налогов вычесть как банковский, так и не банковский процент (но не выше Лондонской межбанковской ставки — "LIBOR"), увеличенный на умеренную надбавку за риск, которая предусматривается в кредитном соглашении. Они могут вычесть фактическую сумму заработной платы или любого другого вознаграждения за личные услуги. Оба типа вычетов, предусмотренных подпунктами b и c пункта 8 Протокола, позволят юридическим лицам, на которых распространяются условия Договора, осуществить вычеты, которые в значительной степени превысят суммы вычетов, возможных в других случаях по российскому законодательству.

Таким образом, с точки зрения американского налогоплательщика, суммированный эффект от новых налоговых законоположений России и пункта 8 Протокола заключается в том, что налоги, подлежащие уплате в России, будут взиматься с суммы, подпадающей под американское понятие "чистый доход". Таким образом, при условии, что другие положения Договора выполнены, российские налоги налогоплательщика будут зачтены, то есть будет учтена уплата им американского подоходного налога.

Следует также отметить, что подпункт c пункта 8 гласит, что лица, на которых распространяется действие Договора (банковские и страховые постоянные представительства или их филиалы), желающие произвести большие вычеты, должны будут "использовать

налоговые ставки, предусмотренные действующим законодательством по налогообложению прибыли". Это положение было включено в текст Договора по настоянию России из-за того, что в силу существования в Российской Федерации отдельных налоговых законов для банков, страховых компаний и финансовых учреждений налоговые ставки для них ниже, чем налоговые ставки, установленные Законом о прибыли в отношении других типов предприятий и организаций. Таким образом, Россия была готова разрешить банкам, страховым компаниям и другим финансовым учреждениям производить большие вычеты с целью получить "зачет" в США.

Однако Россия не была склонна так же точно позволить этим же юридическим лицам применить более низкие налоговые ставки для банков, страховых компаний и финансовых учреждений. Если такое юридическое лицо желает произвести вычеты на условиях подпункта с пункта 8, то оно должно применить более высокие налоговые ставки и для других типов бизнеса.

ОПРЕДЕЛЕННОСТЬ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА РОССИИ

За последние четыре года в России действовали четыре четко выраженные налоговые системы. Это делало невозможным для потенциальных иностранных вкладчиков (инвесторов) определение – с большей или меньшей точностью – природы и масштабов их потенциальных налоговых обязательств в России. Неопределенность российского налогового законодательства делала инвестиции в России слишком рискованными в глазах многих иностранцев. Договор-1992 вполне однозначно и конкретно разрешил эти опасения. Подпункты b и c пункта 8 Протокола гласят, что в случае, если Закон о налоге на прибыль (или аналогичный ему) прекратит свое действие, налогоплательщики Соединенных Штатов, на которых распространяются положения Протокола, могут продолжать исчислять налоги в Российской Федерации в соответствии с законодательством России, принимая во внимание эти подпункты. Таким образом, независимо от будущих изменений в российской налоговой системе Договор дает налогоплательщикам США фиксированный метод исчисления налогов в России, а также уверенность в том, что эти налоги будут засчитываться при уплате подоходного налога в США независимо от возможных изменений в российском налоговом законодательстве.

ВРЕМЕННЫЕ ПАРАМЕТРЫ "ПОСТОЯННОГО ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВА"

Практически почти все налоговые договоры гарантируют, что прибыль, которую предприятие одной страны извлекает в другой

стране, подвергнется налогообложению в стране-источнике только в том случае, если прибыль образуется за счет деятельности "постоянного представительства" в стране-источнике.

В этой связи важное юридическое значение приобретает понятие "постоянное представительство". Этот термин определяется достаточно широко. Прежде всего "постоянное представительство" – это фиксированное место осуществления деятельности (бизнеса) учреждения, где оно проводит все или часть своих деловых операций. Ни само по себе использование складских помещений для хранения товаров, ни содержание офиса для приобретения товаров, естественно, постоянным представительством не являются (см. ниже, анализ ст. 5 Договора).

Универсальная часть определения этого термина (содержится практически во всех договорах) – продолжительность времени, в течение которого "временная операция" или такого рода объекты, как строительная площадка, буровая скважина, рудник, нефтяная вышка и т.п., должны действовать, чтобы считаться "постоянным представительством".

Естественно, эти вопросы встали при разработке проекта соответствующих положений Договора-1992, поскольку имелось в виду осуществление американской стороной и такой деятельности, как добыча полезных ископаемых, строительные проекты и т.п.

Договор-1973 такого рода "временной деятельности" не регулировал²⁶.

Договор-1992 (в п. 3 ст. 5) решил этот вопрос следующим образом: "Строительная площадка, строительный, монтажный или сборочный объект или установка, или же буровая установка, или судно, используемое для разведки и разработки природных ресурсов, образуют постоянное представительство только в том случае, если оно продолжается более 18 месяцев".

Введение в оборот срока в 18 месяцев – компромисс со стороны обеих стран. Модель США использует 12-месячный тест²⁷, но многие бизнесмены рассчитывали, что в ходе переговоров речь пойдет о периоде в 24 месяца, частично из-за ограничений, связанных с проведением операций в России.

В свою очередь, Россия желала ввести "временной порог" меньшей продолжительности, чтобы максимально увеличить объем налоговых поступлений от деятельности предприятий США (действующих через постоянные представительства) на ее территории.

С точки зрения России, указание на 18-месячный срок в Договоре между РФ и США является прецедентом для будущих договоров с третьими странами, которые могут быть заключены по аналогичным вопросам.

ДОХОД ОТ ИНВЕСТИЦИЙ **(дивиденды, проценты, доходы** **от авторских прав и лицензий)**

Указанные виды доходов, имеющих "источник" в одной из договаривающихся сторон, но выплачиваемых лицу с постоянным местопребыванием в другой стране, облагаются, как правило, налогом в каждом государстве. В результате того, что налоговые ставки на такой доход могут быть весьма высоки, возникающее при этом двойное налогообложение противозаконно. Это является основным препятствием на пути иностранных инвестиций, поскольку возможность получения существенного дохода от инвестиций в иностранные операции может для многих корпораций стать определяющим фактором при принятии решений о целесообразности инвестиций.

Способы избежать двойного налогообложения дохода от инвестиций – это либо исключить его из системы налогообложения страны-источника, либо основательно снизить ставку налога, размер которой удерживается страной-источником.

Подход, проявленный к решению этого вопроса Договором-1973, оказался очень ограниченным²⁸.

Поэтому одним из основных во время переговоров по Договору-1992 стал вопрос о снижении ставок на дивиденды, проценты и доходы от авторских прав и лицензий, устанавливаемых страной-источником.

а) **Дивиденды.** И Соединенные Штаты, и Российская Федерация облагают существенными налогами дивиденды, которые получены от источника, находящегося на их территории²⁹. Снижая этот вид налога, Договор-1992 следует общепринятой практике, когда проводится четкое различие между дивидендами "portfolio", то есть дивидендами, которые выплачиваются пассивному инвестору, не располагающему достаточно высоким процентом дохода, который позволил бы ему осуществлять контроль за делами корпорации, и дивидендами контрольного пакета, выплачиваемыми в зависимости от доли определенного лица в уставном капитале корпорации.

Статья 10 (п. b) Договора-1992 устанавливает дозвоительные ставки обложения дивидендов налогом для группы дивидендов неконтрольного пакета (дивидендов "portfolio") в размере 10%. В модели США используется максимальная ставка налога страны источника – 15 и 10% не столь редки для американских договоров.

Что касается прямых дивидендов от инвестиций, то в пункте 2 а статьи 10 Договора-1992 говорится о 5-процентном максимальном налоге на дивиденды, если получающее лицо владеет, по крайней мере, 10% акций (компаний) с правом голоса, дающих дивиденды

(или, в случае России, не менее 10% уставного капитала, если у компании нет вышеуказанных акций). Это положение довольно типично, хотя и не служит оправданием для низкой ставки удержания³⁰ вместо полного освобождения дивидендов от налогообложения.

Соединенные Штаты придерживаются очень четкой политики не соглашаться на процент ставки выше 5 для прямых дивидендов от инвестиций, что является ставкой, содержащейся в американской модели. Однако договоры бывшего СССР с другими западными государствами (такими, как Соединенное Королевство, Финляндия и Австрия) предусматривают нулевой процент удержания налога с дивидендов. Поэтому вызывает разочарование американских инвесторов тот факт, что Договор-1992 ставит их в невыгодное положение по сравнению с инвесторами ряда других стран.

б) **Процент.** По Закону о прибылях налог Российской Федерации на процент, выплачиваемый иностранным юридическим лицам, составляет 15%³¹. Но, как и большинство других стран, Соединенные Штаты полностью освобождают от налога процент "portfolio", выплачиваемый юридическим лицам без постоянного местопребывания в Соединенных Штатах³². Соединенные Штаты из-за нулевой процентной ставки, установленной по отношению к иностранцам, обычно занимают жесткую позицию на переговорах в связи с налогообложением, стремясь к тому, чтобы налоговые договоры с другими странами содержали аналогичные положения, то есть не облагали налогом процент. Цель такого договорного закрепления в том, чтобы на практике американские реципиенты, имеющие интересы за границей, были приравнены в отношении процента налогообложения к иностранным реципиентам американской прибыли³³. Договор-1992 принял эту позицию в статье 11 (п. 1), так как она содержит следующее утверждение: "Как правило, процент, полученный и находящийся в собственности лица с постоянным местопребыванием в одной стране, может быть обложен налогом только той страны и не может быть обложен страной-источником".

в) **Доходы от авторских прав и лицензий.** Большинство стран, включая Соединенные Штаты и Российскую Федерацию, взимают (удерживают) налог с авторских вознаграждений, источник которых расположен в пределах этих государств³⁴. Однако общепринятая практика — полностью освобождать авторское вознаграждение от удержания налога или, по крайней мере, снижать налог до номинального процента. Статья 12 Договора-1992 следует этой установленной практике и практически полностью освобождает доходы от авторских прав и лицензий из страны-источника от налогообложения, при обложении их налогом только в стране местопребывания (местожительства) автора.

ЧАСТЬ IV. ПОСТАТЕЙНЫЙ АНАЛИЗ ДОГОВОРА-1992

Рамки статьи позволяют проанализировать только основные положения каждой статьи Договора. Ссылки на налоговое законодательство США или Российской Федерации даны по состоянию на 1 ноября 1992 г.

Статья 1. "Общая сфера применения Договора"

В статье 1 дается определение понятия юридических лиц, на которые распространяется действие Договора-1992. Термин "лицо" (включая физическое лицо, фонд, доверительный фонд, партнерство, компанию) подразумевает "резидентов", то есть лиц, постоянно проживающих либо в США, либо в России, за исключением тех случаев, когда термины Договора употребляются в ином значении.

Пункт 2 статьи 4 в основном направлен на внесение ясности в характер действия Договора: он призван скорее ограничить, чем расширить налоговую юрисдикцию каждой отдельной страны-участницы. Иными словами, любые внутренние законы стран, будь то законы США или России, снижающие налоговые обязательства, будут иметь преимущественную силу в сравнении с положениями Договора. Например, если внутренние законы США направлены на то, чтобы допустить вычет при подсчете облагаемого налогом дохода лица с постоянным местопребыванием в России, то это лицо будет иметь право вычета при подсчете его дохода по Договору-1992. Налогоплательщик всегда может сослаться на более благоприятное (льготное) отношение к нему со стороны внутреннего (национального) налогового законодательства. Таким образом, из этого параграфа очевидно, что Договор-1992 не увеличивает налоговые обязательства лиц с постоянным местопребыванием в любой из двух стран.

Это особенно важно для Соединенных Штатов, так как, согласно Конституции, все законы, которые вводят налог, должны рождаться в Палате представителей. Однако Конституция США предусматривает, что законы о налогах могут также вводиться Президентом страны с согласия и по рекомендации Сената³⁵. В результате Соединенные Штаты просто не могут заключать налоговых договоров, которые привели бы к увеличению налогов.

Пункт 3 статьи 1 представляет собой вариант оговорки, которую можно найти почти во всех современных налоговых договорах США (включая Договор-1973, ст. VII).

Соединенные Штаты настаивают на этом для того, чтобы налоговые договоры не отразились на политике США в отношении налогообложения своих граждан или лиц, постоянно проживающих на их территории.

Соединенные Штаты, подобно многим странам, включая Россию, согласно национальному законодательству, облагают налогом доход своих жителей, в какой бы стране те ни находились. Но, в отличие от большинства стран, США облагают налогом доход своих граждан независимо от их постоянного местожительства. Эта оговорка сохраняет право США облагать налогом американских граждан, которые постоянно пребывают в России, и, соответственно, право России облагать налогом своих граждан, которые постоянно проживают в США.

В пункте 4 указываются исключения из общего положения оговорки: это статьи 22 "Освобождение от двойного налогообложения", 23 – "Недискриминация" и 24 – "Согласительная процедура".

Статья 2. "Налоги, на которые распространяется Договор".

Согласно статье 2, Договор-1992 применительно к США распространяется на федеральные подоходные налоги, взимаемые в соответствии с Кодексом внутренних доходов (за незначительным исключением и с небольшими добавлениями), а также на любые федеральные налоги на капитал. Фактически это стандарт. В случае Российской Федерации Договор-1992 распространяется на налоги на прибыль, а также на три дополнительных специальных закона о налоге: "О налоге на доходы банков"; "О налогообложении дохода от страховой деятельности"; "О подоходном налоге с "физических лиц", кроме того, на любые другие федеральные налоги на капитал.

По существу, настоящий Договор будет применяться к любым другим аналогичным налогам, которые любая из сторон Договора может ввести в последующем. Компетентные органы договаривающихся государств уведомят друг друга о любых существенных изменениях в своих налоговых законах.

Важно отметить, что статья охватывает только федеральное законодательство. Договор-1992 не распространяется на налоги, введенные государственными органами на других уровнях, за исключением случаев, предусмотренных данным Договором³⁶. Это может оказаться весьма существенным пунктом для русских, которые подвергаются налогообложению в Соединенных Штатах, так как почти все 50 штатов Америки и некоторые города, включая Нью-Йорк, облагают налогами свой собственный доход. Более того, незначительный процент штатов облагает налогом доходы бизнесменов на основании универсальной налоговой процедуры, где бы эти бизнесмены ни находились, что может быть предметом серьезного беспокойства для иностранных налогоплательщиков.

Статья 3. "Общие определения"

Большинство определений, включенных в статью 3, — стандартны и не нуждаются в объяснении. Часть терминов объясняется применительно к соответствующей статье.

Подпункты 1e и 1h определяют важные понятия, используемые в тексте всего Договора. Так, подпункт 1e дает определение понятия "компания", которое в русском контексте означает "любое образование (юридическое лицо), рассматриваемое как корпоративное объединение для целей налогообложения", включая совместное акционерное общество и общество с ограниченной ответственностью.

Термин "компетентный орган" определен в подпункте 1h и в русском контексте означает Министерство финансов Российской Федерации, а в Соединенных Штатах — секретаря Казначейства (практически министра финансов). Секретарь Казначейства делегирует принадлежащие ему полномочия "компетентного органа" своему уполномоченному представителю — уполномоченному по внутренним доходам, который, в свою очередь, делегирует их своим подчиненным.

Статья 4. "Постоянное местопребывание"

Как уже указывалось, в статье 1 говорится, что Договор-1992 распространяется на "лиц с постоянным местопребыванием" в одном из договаривающихся государств — США или России. Статья 4 в рамках настоящего Договора дает определение "лица с постоянным местопребыванием в одном из договаривающихся государств". Это такое "лицо с постоянным местопребыванием в одном из договаривающихся государств", которое по законам этого государства подлежит в нем налогообложению "в силу своего местожительства, постоянного местопребывания, гражданства, места регистрации в качестве юридического лица ("инкорпорации") или же любого другого критерия аналогичного характера". Это определение взято из американской модели. Оно достаточно широко и включает в себя лиц, которые по внутренним законам договаривающихся государств могут быть обязаны платить налоги со своих доходов и прибылей, в каком бы месте земного шара они ни находились. Другими словами, определяющим фактором в понятии "постоянное местопребывание" является личная связь этого лица с тем или иным из договаривающихся государств, а не источник его дохода.

Во многих случаях внутренние законы обеих стран — участниц Договора таковы, что обе стороны рассматривают данное юридическое лицо как лицо с постоянным местопребыванием. Чтобы как-то разрешить возникающую таким образом проблему "двойного постоянного местопребывания" для таких лиц, пункт 2 содержит четыре

теста по "разрубанию связей", чтобы в целях данного Договора установить единую страну постоянного местопребывания³⁷. Например, если физическое лицо, которое в другой ситуации считалось бы лицом с двойным постоянным местопребыванием, имеет постоянный дом только в одном штате, оно считается лицом с постоянным местопребыванием только в том штате.

Однако ни США, ни Россия не желали поступиться своими критериями по определению постоянного местопребывания лица для компании на основе упомянутого "разрубания связей". Поэтому пункт 3 гласит, что если, согласно пункту 1, компания, а не индивидуум, является лицом с двойным постоянным местопребыванием как в России, так и в США, то компетентные органы обоих государств должны попытаться определить единое постоянное местопребывание. Если же компетентные органы не могут прийти к соглашению в данном вопросе, то такая компания считается юридическим лицом без постоянного местопребывания в США или России только в целях получения налоговых льгот в рамках данного Договора; в других же целях подобная компания будет считаться лицом с постоянным местопребыванием. Например, 5-процентная ставка удержания налога с дивиденда будет применяться к дивиденду, выплаченному в США компанией с двойным постоянным местопребыванием резиденту (т.е. лицу с постоянным местопребыванием) в России. Сниженная ставка удерживаемого налога — это льгота, которая по Договору предоставляется лицу с постоянным местопребыванием в России, которое получает дивиденд, а не компании с двойным постоянным местопребыванием, то есть с этой точки зрения подобная компания будет считаться юридическим лицом с постоянным местом пребывания в США.

Последний пункт статьи 4 касается лиц с двойным постоянным местопребыванием, не являющихся ни физическим лицом (индивидуумом), ни компанией (например, фонд, партнерство). Для подобных юридических лиц компетентные органы должны на основе взаимного соглашения решить, как применим к ним Договор о налогообложении.

Статью 4 следует рассматривать в совокупности со статьей 20 ("Ограничение льгот"), которая корректирует концепцию "постоянного местопребывания" в отношении лиц, которые не были заняты поиском более благоприятных налоговых условий, даже если они удовлетворяют критериям, содержащимся применительно к "постоянному пребыванию" (ст. 4 Договора). Такие лица, имеющие по Договору право на льготы, лишаются их (ст. 20).

Статья 5. "Постоянное представительство"

Налоговые договоры обычно позволяют стране-источнику облагать налогом прибыль от коммерческой деятельности (в отличие от инвестиционных доходов) предприятия с постоянным местом пребывания в другой стране, но только в том случае, если подобная прибыль может быть отнесена к прибыли "постоянного представительства" в стране-источнике. Другими словами, страна-источник соглашается не облагать налогом полученную в ней коммерческую прибыль иностранного предприятия или организации, за исключением тех случаев, когда предприятие или организация имеет в ней свое постоянное представительство и прибыль относится на его счет.

Таким образом, понятие "постоянное представительство" — одно из средств, с помощью которых договор помогает избежать двойного налогообложения. Это понятие также используется, чтобы определить, будут ли применены предусмотренные Договором сниженные ставки налогов или освобождение от налогов на дивиденды, проценты и авторские вознаграждения или же из этих сумм будет вычитаться налог в соответствии с положениями Договора о налогах на коммерческую прибыль.

Условия о "постоянных представительствах" содержатся в статье 5 Договора-1992³⁸. Они весьма типичны и обнаруживают на себе влияние обеих моделей — США и ОЭСР.

В пункте 1 дается определение понятия постоянного представительства как "постоянного места деятельности, через которое лицо с постоянным местом пребывания в одном договариваемом государстве... осуществляет коммерческую деятельность в другом договариваемом государстве". Параграф 2 приводит ряд специальных примеров "постоянных представительств" (отделение, контора, фабрика).

Ценность пункта 4 в том, что он указывает, какие виды дополнительной деятельности не считаются "постоянным представительством". Например, согласно подпункту а, российское предприятие может использовать складское помещение во Флориде для хранения своих товаров; однако такое применение не позволяет отнести его к "постоянному представительству". Точно так же, согласно подпункту d, у американской компании может быть контора в Санкт-Петербурге исключительно для целей закупки российских товаров и она не будет "постоянным представительством".

В пунктах 5 и 6 рассматривается ситуация привлечения агента лицом с постоянным местопребыванием в одном договариваемом государстве для осуществления деятельности в другом договариваемом государстве. Лицо, которое нанимает агента, считается имеющим "постоянное представительство" в государстве — участнике

Договора, если агент имеет статус "независимого" и в число его функций входит полномочие заключать контракты от имени лица-наемателя в другом государстве.

Такой агент также не считается имеющим "постоянное представительство".

Согласно пункту 7, тот факт, что компания с "постоянным представительством" в одном договаривающемся государстве контролирует или контролируется компанией с "постоянным представительством" в другом договаривающемся государстве, не превращает одну из них в "постоянное представительство" другой.

Статья 6. "Прибыль от коммерческой деятельности"

При установлении факта "постоянного представительства" в одном государстве предприятия с постоянным местопребыванием в другом государстве необходимо определить налоговые обязательства такого предприятия в другой стране.

Основу для этого составляет статья 6 Договора-1992.

Согласно статье, определяется "прибыль от коммерческой деятельности", которая включает прибыль от таких видов деятельности, как производственная деятельность, лесное хозяйство, рыболовство, добыча полезных ископаемых и природных ресурсов, а также от сдачи в аренду движимого имущества.

Доходы физических лиц от оказанных ими личных услуг, а также дивиденды, проценты и авторское вознаграждение в "коммерческую прибыль" не входят.

Пункт 1 устанавливает основное правило, а именно: коммерческая прибыль лица с постоянным местопребыванием в одной стране, имеющего постоянное представительство в другой стране, может облагаться налогом в этой последней стране. Однако пункт 1 гласит, что налогообложению подлежит только та часть коммерческой прибыли, которая "так или иначе связана с деятельностью этого постоянного представительства".

Двумя основными задачами, касающимися обложения налогом коммерческой прибыли страны-источника, являются: определение того, при каких условиях прибыль можно считать "относящейся" к постоянному представительству, и определение того, какие вычеты можно разрешить при подсчете прибыли постоянного представительства.

Первая задача раскрывается в пунктах 2 и 4 (частично – в п. 3), которые посвящены распределению (размещению) коммерческой прибыли в постоянном представительстве. Закон требует размещения коммерческой прибыли путем последовательного применения каждый год одних и тех же правил, а также статуса

постоянного представительства как независимого предприятия или организации, отличных от всех других предприятий или организаций.

В подпунктах а и б статьи 1 Протокола подробно обсуждается данный метод распределения прибылей, а также приводится несколько примеров, поясняющих концепцию размещения прибыли.

Признается, что постоянное представительство имеет коммерческую прибыль только в том случае, если она возникает либо в результате именно той деятельности, которую осуществляет данное представительство, либо в результате использования его имущества.

Пункт 3 посвящен второй проблеме, а именно: определению легальных статей расходов, которые могут вычитаться при установлении коммерческих прибылей постоянного представительства. Это весьма важно для физических лиц с постоянным местопребыванием в обеих странах, поскольку сумма расходов, подлежащих вычету, непосредственным образом отразится на размере дохода в стране-источнике. Но особенно важно это для физических лиц с постоянным местопребыванием в США, поскольку, как мы указывали выше, для "зачета" при уплате налогов в США необходимо, чтобы налог, выплаченный в стране-источнике, был "налогом с дохода".

В пункте 3 содержится неполный перечень допустимых расходов, подлежащих вычету. Эти расходы можно вычесть независимо от того, где они произведены. Пункт 3 следует американской модели и гласит, что допускается "разумное распределение" расходов между лицом с постоянным местопребыванием в одном из договаривающихся государств и его постоянным представительством в другом. В Договоре ничего не говорится по поводу того, должны ли обе договаривающиеся стороны использовать один и тот же метод распределения или же они могут применять различные методы определения расходов постоянного представительства.

Перечень расходов, подлежащих вычету, включает общеадминистративные расходы, расходы на исследования и развитие, а также плату за управление или техническое содействие и проценты.

Статья 7. "Корректировка дохода в случаях, когда одни лица участвуют прямо или косвенно в управлении, контроле или капитале других лиц"

Эта статья содержит стандартные положения зависимых или связанных друг с другом лиц. Если лица, связанные друг с другом ("зависимые лица"), входят косвенным образом в ту или иную операцию друг с другом, Соединенные Штаты и Россия могут внести определенные коррективы в свои прибыли, а налоговые обязательства ложатся на этих лиц так, как если бы они были пол-

ностью независимы друг от друга. Цель этих положений – воспрепятствовать двум лицам при заключении сделок между собой воспользоваться зависимостью друг от друга и тем самым снизить налог или избежать его.

Таким образом, в основу статьи положена концепция, согласно которой налоговые обязательства "зависимых сторон" те же, каковы они у независимых друг от друга сторон.

Когда одна сторона занимается пересчетом доходов, то другая сторона в соответствии с положениями пункта 2 обязана произвести определенную корректировку налогов, подлежащих уплате в той стране, на пересчитанный доход, чтобы предотвратить таким образом двойное налогообложение. В пункте 3 сохранены права каждой страны применять положения своего внутреннего законодательства, касающиеся корректировки налогов между зависимыми лицами.

Статья 8. "Международные перевозки"

Эта статья определяет правила использования морских и воздушных судов в международных перевозках. Согласно статье, если доход лица с постоянным местопребыванием в одной из договаривающихся сторон получен от деятельности, связанной с использованием морских судов и воздушных лайнеров в международных перевозках, он освобождается от налогообложения в другой. Доход от сдачи в аренду морских судов и воздушных лайнеров при условии, что аренда носит случайный или нерегулярный характер по отношению к основной деятельности лица, сдающего в аренду, равно как и доход от использования контейнеров в международных перевозках, освобождается от налога. Причины освобождения подобного дохода от налогообложения в стране-источнике состоят в том, что связь между лицом, получающим доход, и страной-источником крайне ограничена. Более того, любое налогообложение такого рода ляжет громадным бременем на доход получателя (реципиента)³⁹.

Понятие "международные перевозки" определено в пункте 1f статьи 3 как "любая перевозка по воздуху или по морю, за исключением тех случаев, когда перевозка производится исключительно из одного места в другое" в пределах одной из договаривающихся сторон.

Таким образом, доход, полученный американской пароходной компанией от перевозки грузов из Гамбурга в Санкт-Петербург, не будет облагаться налогом в России. Аналогично доход, полученный Аэрофлотом при полете из Москвы через Анкоридж в Вашингтон, не будет облагаться налогом в США, так как такой доход не будет извлекаться исключительно из перевозок между отдельными пунктами любой из договаривающихся сторон.

Статья 9. "Доходы от недвижимого имущества"

Понятие "недвижимое имущество" определяется в соответствии с положениями внутреннего законодательства той страны, где оно находится.

Доход (например, арендная плата) постоянно проживающего на территории одной страны от недвижимого имущества, находящегося на территории другой договаривающейся стороны, должен облагаться налогом в стране нахождения.

Согласно пункту 4 статьи 8, лицо, получающее доход от недвижимого имущества, находящегося на территории другой страны, а значит, подлежащее налогообложению, имеет право по своему усмотрению исчислять налог с соответствующего дохода на основе концепции "чистого дохода", то есть как если бы такой доход был прибылью "постоянного представительства" в той стране, где находится недвижимое имущество.

Такой выбор может быть сделан налогоплательщиком, поскольку Договор дает механизм снижения налогов на доход от недвижимости⁴⁰.

Статья 10. "Дивиденды"

Как обсуждалось выше в части III, статья 10 Договора-1992 позволяет стране-источнику удерживать налог с дивидендов, выплачиваемых компанией, которая является лицом с постоянным местопребыванием в стране-источнике, физическому или юридическому лицу с постоянным местопребыванием в другой стране. Реципиент, конечно, может быть обложен налогом и в той стране, где он имеет постоянное местопребывание. Налог, удерживаемый страной-источником в случае дивидендов от прямых инвестиций, не должен превышать 5%, а налог, взимаемый с валовой суммы дивидендов "portfolio", не должен превышать 10%. В отсутствие договора налог с дивидендов, введенный Соединенными Штатами в отношении лиц, имеющих постоянное местожительство в США, составляет 30%, а аналогичный налог в России равен 15%.

Пункт 3 статьи 10 не распространяется на дивиденды, полученные "постоянным представительством" или постоянной базой в стране-источнике. Такие дивиденды облагаются налогом в зависимости от чистого дохода, согласно положениям статьи 6 ("Коммерческая прибыль") или же статьи 13 ("Независимые личные услуги").

Понятие "дивиденды" определяется, согласно пункту 2 статьи, как акции с правом голоса или же другие атрибуты, дающие право участвовать в распределении прибылей. Применительно к России "дивиденды" означают также и прибыль на доходы, переводимую

за границу иностранным участникам организации или предприятия с иностранными инвестициями, созданного по законам Российской Федерации.

Хотя пункт 5 применим в одинаковой степени к обоим государствам, он был специально введен в текст Договора США, чтобы они могли вводить налог на прибыли отделений⁴¹ постоянного представительства юридического лица Российской Федерации. США интерпретируют Договор-1973 как позволяющий взимать налог с прибыли отделений, хотя тот не содержит никаких положений на этот счет⁴².

Налог на прибыли отделений, введенный в 1986 году, – противоречивый налог на прибыль отделения постоянного представительства, которая переводится (или считается переведенной) из Соединенных Штатов за границу. Сторонники этой позиции оправдывают этот налог и считают его практически идентичным удерживаемому налогу на дивиденды американских корпораций за границей. Они утверждают, что нельзя позволять иностранным корпорациям избегать налога на дивиденды, давая им возможность делать выплаты за рубежом в виде прямого платежа отделения постоянного представительства, вместо того чтобы делать отчисления от дивидендов дочернего предприятия (или отделения), которое является лицом с постоянным местопребыванием в США.

Противники же вышеуказанной позиции утверждают, что налог с прибылей отделения является дискриминацией по отношению к иностранцам, поскольку он применяется только к отделениям иностранных компаний, а не к американским корпорациям (включая корпорации США, которыми владеют иностранные юридические лица). Им представляется, что отделения иностранных корпораций подвергаются двойному налогообложению одного и того же дохода (налог на валовой доход и налог на прибыль отделения), – ситуация, которая отсутствует применительно к американским корпорациям, поскольку налог, взимаемый с их дивидендов, – это не что иное, как налог на прибыль держателей акций, а не на прибыль корпораций.

Поскольку правила обложения налогом прибыли отделения – часть налогового законодательства США, наша страна всегда настаивала, чтобы в заключаемые ею договоры о налогообложении включались после 1986 года положения (аналогичные содержащимся в п. 5 ст. 10), позволяющие США взыскивать такой налог, а договаривающемуся государству – вводить такой же налог на постоянные представительства США и третьих стран согласно своему национальному законодательству.

Как уступка партнеру и неизбежный результат занятой США позиции приравнивания налога на прибыль отделения налогу, удер-

живаемому с дивидендов, Соединенные Штаты в налоговых договорах обычно соглашаются снизить 30-процентный налог на прибыль отделения, не принадлежащего лицу страны-участницы, до установленной Договором ставки налогов с валовых дивидендов прямых инвестиций. В Договоре-1992 определена 5-процентная ставка налога с общей суммы дивидендов. Согласно пункту 5, 5-процентный налог вводится на "сумму, эквивалентную дивидендам", которая является частью прибыли постоянного представительства одного договаривающегося государства и будет расцениваться как дивиденд, если постоянное представительство окажется дочерним предприятием, инкорпорированным в данном государстве (см. разъяснение ст. 2 Протокола).

Статья 11. "Проценты"

Эта статья позволяет облагать налогом проценты только той договаривающейся стороны, которая является постоянным местопребыванием лица. Иными словами, налог, удерживаемый с процентов прибыли страны, где эта прибыль образовалась, равен "0".

Понятие "проценты" определено в пункте 2 статьи в широком смысле как доход от "долговых требований любого вида", кроме тех, которые относятся к дивидендам, о которых говорится в пункте 3 статьи 10.

Статья 11, как и предыдущая, в целом ограничивает налогообложение процентов страной постоянного местонахождения — реципиента и не распространяется на проценты, принадлежащие постоянному представительству или постоянной базе страны-источника.

Положениями пункта 4 статьи 11 регулируются отношения связи между страной, которая платит процент, и реципиентом процента в части, касающейся суммы процента, которая в ином случае выплачивалась бы. Избыточная сумма облагается налогом страной-источником.

Статья 12. "Доходы от авторских прав и лицензий"

Согласно этой статье, налогом облагаются такие доходы от авторских прав и лицензий, которые получены в государстве постоянного местопребывания лица. Пункт 2 статьи дает понятие таких доходов: оно охватывает любого вида доходы, полученные в качестве вознаграждения за использование или за предоставление права использования авторских прав на различные типы материалов, включая компьютерные программы, видеокассеты и кинематографические пленки (кинофильмы), патенты, товарные знаки и секретные формулы и процессы, а также информацию, касающуюся промышленного, коммерческого или научного опыта ("ноу-хау").

В статье 12 (как и в ст. 10 и 11) содержится положение, исключаящее из общего правила все авторские вознаграждения и доходы от лицензий, которые получены постоянным представительством или постоянной базой. В статье 12 также содержится положение, устанавливающее определенную связь между страной, выплачивающей доход от авторских прав и лицензий, и ее реципиентом.

Договор-1973 также освобождает страну-источник от обязанности облагать налогом доходы от авторских прав и лицензий. Вместе с тем, в отличие от этого Договора, Договор-1992 дает более широкое определение таким доходам. Это касается, например, доходов от специальных компьютерных программ, видеокассет и кинофильмов, то есть таких произведений, за которые, согласно многим американским договорам, вознаграждение не предусматривается.

Это положение четко оговаривается в этих договорах, и налог на указанные произведения начисляется как налог на коммерческие операции.

Из категории названных доходов Договор-1992 исключает арендную плату за индустриальное, коммерческое или научное оборудование. Этот факт вызывает сожаление многих иностранных инвесторов, поскольку сдача оборудования в аренду – практика достаточно распространенная.

Что касается практики бывшего СССР, то заключенные им договоры о налогообложении (например, с Соединенным Королевством и Австрией) не включали в разряд подлежащих обложению налогом суммы от арендной платы⁴³.

Статья 13. "Независимые личные услуги"

Статьи 13 и 14 являются основными положениями Договора-1992, регулирующими налогообложение юридических лиц с постоянным местопребыванием в одной стране, но оказывающих личные услуги в другой стране – участнице Договора⁴⁴.

Статья 13 касается дохода, полученного от независимых личных услуг, например от независимой научной, образовательной и преподавательской деятельности, а также от независимой деятельности врачей, юристов, инженеров, бухгалтеров и финансовых работников. Статьей 14 охватываются жалованье и заработная плата, полученные в результате работы по найму. Эти две статьи существенным образом отличаются от положений Договора-1973, хотя результаты для некоторых категорий лиц могут быть идентичными и по Договору-1973⁴⁵.

Суть статьи 13 в том, что налог на вознаграждение за личные независимые услуги, оказанные в одном государстве лицом, имеющим постоянное пребывание в другом государстве, может взиматься

только государством постоянного местопребывания данного лица⁴⁶.

При наличии трех условий (или тестов) обложение налогами возможно и в стране, где эти услуги были оказаны, а именно:

а) услуги оказаны в другой стране – участнице договора;

б) доход приписывается постоянной базе, которую данное физическое лицо постоянно имеет в своем распоряжении в этом государстве, и

с) физическое лицо находилось в другой стране – участнице Договора более 183 дней в календарном году.

Если физическое лицо удовлетворяет этим трем критериям (или тестам), то та страна, которая не является его постоянным местом пребывания, может взимать налог с дохода, полученного на постоянной базе. (Заметим, что существование терминологических различий между "постоянным представительством" и "постоянной базой" не оказывает влияния на правовые последствия.)

В этом случае доход облагается в соответствии с принципами, изложенными в статье 6.

Статья 6 "Прибыль от коммерческой деятельности" и статья 14 имеют значительное сходство, за исключением пункта, устанавливающего 183-дневный срок пребывания в другой стране. Такое физическое лицо может получить, согласно статье 22, зачет при уплате налогов, взимаемых с него страной его постоянного местопребывания, так как оно уже уплатило налог в стране-источнике⁴⁷.

Следующие примеры могут служить иллюстрацией применения положений статьи 13.

Пример 1. Русский инженер – специалист в области космической техники – работает в Сизтле с января по июль включительно как консультант американской компании. Его доход подлежит налогообложению в России, и, поскольку он удовлетворяет всем трем изложенным выше критериям статьи 13, он также должен уплатить налоги и в США. Однако, согласно статье 22, он может получить "кредит", то есть ему зачтут уплаченный в США налог на доходы при уплате налога на доход в России.

Пример 2. Факты те же, только данный инженер находится в США всего четыре месяца. В этом случае третий критерий – 183-дневный период – отсутствует, и, следовательно, США не имеют права облагать налогом доходы этого инженера.

Как мы видим, условие пребывания в другой стране не менее 183 дней в календарном году оказывается решающим.

Вместе с тем уплаты налогов можно (в ситуации под номером 1) избежать, если построить график пребывания инженера в Сизтле не с января по июль (в течение одного календарного года), а, например, с ноября одного года по май следующего.

Статья 14. "Доходы от работы по найму"

В статье регулируются вопросы жалования и заработной платы, полученных за работу или услуги, оказанные служащим, постоянно проживающим в одной из договаривающихся сторон, другой стране – участнице договора. Общее правило гласит, что страна, в которой данная работа была проведена, может обложить данное вознаграждение (жалование или зарплату) налогом⁴⁸. Стране постоянного местопребывания также разрешается взимать налог с подобного вознаграждения, но, согласно статье 22, она должна разрешать зачет тех налогов, которые были уплачены стране-источнику.

Пункт 2 содержит существенное исключение из общего правила. Если три условия этого пункта соблюдены, только страна постоянного местопребывания имеет право взимать налог с вознаграждения за работу по найму в другой стране. Должны быть удовлетворены все три условия, а именно:

- 1) служащий находится в другой стране не более 183 дней в календарном году;
- 2) вознаграждение выплачивается нанимателем, который не является лицом с постоянным местопребыванием в другой стране;
- 3) постоянное представительство или постоянная база, которую наниматель содержит в другой стране, не несет никаких расходов по выплате вознаграждения.

Приведем примеры, иллюстрирующие эти положения.

Пример 1. Одна из выходящих в России газет командировывает кого-то из своих руководителей в Соединенные Штаты на три месяца изучать издательский процесс и технологию производства нескольких газетных издательств. Ему платит его газета, но у нее нет своего офиса в США.

Данный случай отвечает всем требованиям пункта 2, поэтому, согласно статье 14, США не могут облагать налогом доход, источником которого является Россия. Таким образом, налогообложение будет иметь место только в РФ.

Пример 2. Американская фармацевтическая компания является работодателем российского ученого, который в течение двух лет работает в административном центре компании в Калифорнии. Поскольку приведенные выше требования не соблюдены, доходы ученого будут облагаться налогом в обеих странах.

Пример 3. Американская финансово-расчетная фирма, имеющая офис в Москве, командировывает в Москву американского специалиста на срок в пять месяцев. Как мы видим, два требования выполнены, однако, поскольку выплату вознаграждения специалисту берет на себя постоянное представительство или постоянная база, не

имеющие постоянного местопребывания в России, третий критерий отсутствует. Таким образом, доходы американского специалиста подлежат налогообложению в России, хотя при возвращении в Америку суммы налогов будут зачтены при уплате федерального налога на доход в США.

Пример 4. Американская бюджетная организация осуществляет наем работника из России для работы в своем московском офисе на пять месяцев. В то время как служащий будет обязан выплатить налог в России, у него нет налоговых обязательств перед США, поскольку его услуги были оказаны как бы "во втором договариваемся государстве" (которым для жителя России будут США) и поскольку у Соединенных Штатов нет налоговой юрисдикции над ним.

В пункте 3 статьи 14 содержатся также три дополнительных условия освобождения от налоговых платежей, позволяющих только стране постоянного местопребывания взимать налог с вознаграждения. Первая такая льгота касается работающих по найму членов морского или воздушного экипажа, используемого для международных перевозок. Другое освобождение от налогообложения касается физических лиц, которые работают на строительных объектах, бурительных скважинах и других участках, которые не являются "постоянными представительствами" (согласно п. 3 ст. 5), но только в том случае, если данное физическое лицо находится в стране-источнике не более 12 месяцев, включая временные отлучки (менее месяца каждая). И, наконец, третья льгота – освобождение от налогообложения вознаграждений за оказанные технические услуги, непосредственно связанные с применением авторского права или же собственности, авторских вознаграждений, при условии, что данные виды услуг были оказаны при выполнении контракта, предоставляющего право пользования или саму собственность.

Если лицо, предоставляющее право пользования (лицензию), выделяет своих работников, постоянно находящихся в стране, для установки оборудования или других вспомогательных работ, то при заключении лицензионного или аналогичного соглашения оно должно убедиться, что в текст соглашения включены условия оплаты за подобные услуги.

Статья 15. "Гонорары директоров"

Согласно этой статье, гонорары, выплачиваемые лицу с постоянным местом пребывания в одной стране за выполнение обязанностей члена совета директоров или за участие в работе аналогичного органа компании, которая является юридическим лицом, постоянно находящимся в другой стране, могут облагаться

налогом в этой последней стране. Эта статья следует модели ОЭСР (американская модель не содержит аналогичного положения, поскольку США при заключении договора предпочитают рассматривать гонорары директоров как выплаты им вознаграждения за личные услуги, а следовательно, взимать налог с подобных выплат в соответствии со ст. 13 и 14).

Статья 16. "Государственная служба"

Эта статья освобождает от налога зарплату государственных служащих во второй договаривающейся стране. Вознаграждение, кроме пенсии, которая в данной статье рассматривается отдельно, выплачиваемое из государственных фондов одной страны, будь то на уровне федерального или местного органа власти, как правило, облагается налогом только в данной стране. Однако вторая сторона может взимать налог с подобного государственного вознаграждения, если: 1) вознаграждаемые услуги были оказаны в другой стране; 2) работник или служащий постоянно проживает в той другой стране или же является ее гражданином. Например, Россия не может облагать налогом зарплату американского служащего государственного аппарата США, который работает в Москве. Однако она может взимать налог с заработной платы гражданина РФ, работающего в Москве в государственном аппарате США.

Если правительство (или другой орган власти) одной страны осуществляет коммерческую деятельность в другой стране, за исключением функций государственного характера, то тогда применяются положения других статей Договора-1992, а не статьи 16.

Статья 17. "Пенсии"

Пенсии и аналогичные вознаграждения, согласно этой статье, выплачиваемые в связи с работой в прошлом (по найму) и прошлыми услугами, обычно облагаются налогом только в стране постоянного местопребывания реципиента. Это правило, однако, не применяется к пенсиям и другим платежам (выплатам) за услуги на государственной службе, регулируемые статьей 16. Это правило не относится также к пенсиям и другим выплатам из государственных фондов, таким как пособия по социальному страхованию, государственному фонду и т.д. Подобные выплаты подлежат обложению налогом только в данной стране. Например, только США могут взимать налог с пособий по социальному страхованию, выплачиваемых лицам с постоянным местопроживанием в России.

Статья 18. "Студенты, практиканты и ученые"

Эта статья относится к лицам, постоянно проживающим в одной стране, которые временно находятся в другой стране с

с целью: 1) обучения в университете или любом другом признанном высшем учебном заведении; 2) прохождения стажировки для получения необходимой профессиональной квалификации; 3) обучения или проведения научных исследований в результате получения гранта (специальной стипендии на определенный проект) или аналогичного пособия от государственных, научных или образовательных организаций. Такие лица освобождаются принимающей страной от налога на выплаты и платежи, получаемые из страны постоянного местопребывания, или же из третьей страны, предназначенные на содержание, образование, обучение, научные исследования, если таковые предпринимаются в общественных интересах. Иные виды вознаграждений принимающая сторона облагает налогом.

Освобождение от налога действует только на протяжении всего периода обучения, стажировки или исследовательской работы, но ни в коем случае такой период не может превышать пяти лет.

Эта статья не регулирует статус профессоров и преподавателей, приглашенных для работы в США, хотя некоторые другие договоры о налогообложении, заключенные Америкой, предусматривают освобождение их от налогов на вознаграждение, получаемое за преподавание в некоторых вузах приглашающей страны.

Такое положение, отсутствующее в Договоре-1992, существовало в статье VI Договора-1973. Однако в США нет стандартной устоявшейся договорной практики, служащей основой для особых налоговых привилегий приглашенных профессоров и преподавателей. Этих положений нет также ни в модели США, ни в модели ОЭСР.

Статья 19. "Другие доходы"

Эта статья охватывает все прочие ситуации, то есть все те положения, которые не регулируются Договором-1992; она гласит, что иные, не указанные выше доходы могут облагаться налогом только в той из договаривающихся сторон, которая является постоянным местопребыванием реципиента. Одной из статей такого дохода является доход, полученный из третьих стран⁴⁹.

Исключением из общего правила является ситуация, когда имеющее преимущество лицо, получающее доход, является жителем одного государства и имеет постоянное представительство в другом государстве или же оказывает независимые личные услуги с постоянной базы в другой стране, причем доход в этом случае считается доходом из указанной страны. В таких случаях соответственно применяются статья 6 "Прибыль от коммерческих операций" или статья 13 "Независимые личные услуги".

Пункт 3 статьи 19 касается дохода, полученного от отчуждения (продажи) недвижимости. Этот пункт гласит, что подобный доход,

полученный лицом с постоянным местопребыванием в одной договаривающейся стороне от продажи или другого вида отчуждения недвижимости, находящейся в другой стране, может облагаться налогом в том государстве, где находится эта собственность.

Большинство современных договоров о налогообложении (включая обе модели) содержат правила налогообложения целого ряда статей доходов из страны-источника и страны постоянного местопребывания, например правила обложения налогом доходов от продажи акций компании, от продажи личной собственности (движимого имущества), а также от продажи недвижимого имущества.

Договор-1992 необычен тем, что содержит лишь одно положение, касающееся налогообложения иных доходов, – это пункт 3 статьи 9, касающийся только доходов от недвижимости. Видимой причиной этого явился тот факт, что в настоящее время не существует налогов на доход в Российской Федерации. А поэтому и нет необходимости рассматривать соответствующие ситуации. США как другая договаривающаяся сторона готовы поступиться своим правом в соответствии с национальным законодательством облагать налогом доход лиц, постоянно находящихся на территории Российской Федерации, за одним исключением: должно последовательно применяться внутреннее законодательство, предусматривающее, что должен подлежать обложению налогом доход, полученный гражданами России (т.е. лицами без постоянного местонахождения в США) от продажи или отчуждения недвижимости, находящейся на территории США⁵⁰.

Результатом такой позиции стало включение в Договор-1992 пункта 3 статьи 19, а статья 6 Протокола подтвердила эту концепцию.

Таким образом, согласно статье 19, доход, полученный лицом с постоянным местопребыванием в одной стране от продажи собственности, за исключением недвижимости, которая получена в другой стране, будет, как правило, облагаться налогом только в стране постоянного местожительства как дополнительный доход. Так, например, если американская корпорация продает свои акции российскому совместному акционерному предприятию, то доход от этой коммерческой акции будет облагаться налогом только в Соединенных Штатах.

Статья 20. "Ограничение льгот"

Льготы, предоставляемые одной страной – участницей договора о налогообложении, распространяются только на лиц, постоянно проживающих в другой стране-участнице.

Вместе с тем лицо, имеющее постоянное местопребывание в третьей стране, может посредством специально спланированных акций

создать такую ситуацию, при которой были бы соблюдены требования статьи 4, относящиеся к определению "постоянного местопребывания", а, значит, оно само — лицом с постоянным местопребыванием в стране — участнице Договора. На этой основе оно может претендовать на льготы по налогообложению⁵¹.

Метод, известный под названием "поиск наиболее выгодной страны договора", состоит, как правило, в образовании физическим или юридическим лицом корпорации или доверительной компании в соответствии с законодательством данной страны с целью получения налоговых льгот, распространяющихся лишь на постоянно проживающих или пребывающих в этой стране.

Такого рода практика явилась предметом серьезной озабоченности США начиная с 1930 года. Чтобы покончить с этим явлением, все заключаемые США договоры по налогообложению в течение последних десяти лет включают положения об ограничении льгот (подобные содержащимся в ст. 20).

Подобного пункта нет в Договоре-1973.

В статье 20 Договора-1992 указываются четыре специальных теста (или условия), в зависимости от которых возникают основания не платить налоги или освобождения от налогов не происходит.

Первым таким тестом, приведенным в тексте Договора-1992, является условие деловых связей со страной, в которой лицо претендует на налоговые льготы. Если физическое или юридическое лицо активно занимается деловыми операциями в стране его постоянного местопребывания (с некоторыми ограничениями), то оно имеет право на льготы, предоставляемые Договором в отношении статей дохода, полученного в связи с бизнесом из источника, расположенного в другой договаривающейся стороне. Цель этого положения — обеспечить защиту занятого коммерческой деятельностью в стране — источнике дохода лица путем предоставления ему предусмотренных Договором налоговых льгот, распространяемых на доходы других инвесторов от инвестиций в данной стране, даже если такое лицо постоянно проживает в третьей стране.

Второй тест связан с тем, является ли лицо компанией, акции которой покупаются и продаются на основе публичной оферты. Если это так и акции компании продаются на официально признанной бирже ценных бумаг в стране, являющейся постоянным местопребыванием данного лица (или филиалом компании), то на такое лицо распространяются льготы по Договору.

Третий тест относится к некоммерческим, то есть благотворительным, организациям, которые освобождаются от подоходного налога в том договариваемом государстве, где такая организация имеет постоянное местопребывание, при условии, что более 50%

ее членов имеют право на льготы, предусмотренные Договором-1992.

Четвертый тест – двухступенчатый. Его называют тестом "прибыльного владения" и тестом "базовой эрозии".

Если юридическое лицо удовлетворяет требованиям теста – то есть это компания, находящаяся во владении физических лиц, постоянно пребывающих в стране местонахождения компании (или удовлетворяющая требованиям второго или третьего теста), то при условии, что не более 50% ее валового дохода принадлежит физическим лицам страны постоянного местопребывания (или лицам, отвечающим условиям второго и третьего тестов), эта компания имеет право на предусмотренные Договором льготы по налогообложению. Смысл теста "валового дохода" (или "базовой эрозии") заключается в том, чтобы убедиться, что компания не является фиктивным лицом, которое используется для передачи прибыли лицам, не находящимся в прибыльном владении компании и являющимся лицами с постоянным местопребыванием в третьей стране.

Тем не менее лицо, которое не удовлетворяет требованиям всех четырех приведенных тестов, может пользоваться льготами по налогообложению, предусмотренными Договором, на основе специального разрешения компетентного органа страны – источника дохода.

Статья 21. "Капитал"

Данная статья охватывает налоги на капитал, понятие которого определяется в пункте 1g статьи 3 как движимое и недвижимое имущество, включающее, в числе прочего, наличные деньги, акции акционерной компании, патенты и торговые марки. Пункт 3 статьи 2 позволяет распространить положения Договора-1992 на федеральные налоги на капитал. Договор-1973 положений о налогах на капитал не содержит.

США не облагают налогом капитал на федеральном уровне⁵²; более того, они не собираются этого делать и в предсказуемом будущем. Россия также не вводит федерального налога на капитал, хотя можно предположить, что она введет подобный налог в будущем.

Согласно статье 21, недвижимое имущество, находящееся в одном из договаривающихся государств, но являющееся собственностью лица с постоянным местопребыванием в другом государстве, может облагаться налогом в стране, где оно находится. Движимое имущество (например, оборудование или мебель офиса) постоянного представительства в другом договаривающемся государстве также может облагаться налогом в стране местонахождения.

Однако если капитал составляют используемые в международных перевозках морские и воздушные суда или контейнеры, являю-

щиеся собственностью лица с постоянным местопребыванием в другой стране (вспомним ст. 8 "Международный транспорт"), он подвергается налогообложению только в той стране. Весь остальной капитал облагается налогом только в стране постоянного пребывания лица, владеющего капиталом.

Статья 22. "Устранение двойного налогообложения"

Статья 22, несмотря на лаконичность, является одной из наиболее значительных в Договоре-1992, так как ее положения способствуют осуществлению одной из основных целей любого договора о налоге на доходы, а именно избеганию двойного налогообложения дохода. Как указывалось выше, двойное налогообложение может возникнуть, когда две договаривающиеся стороны заявляют свои юридические притязания на один и тот же капитал, то есть считают, что обе имеют налоговую юрисдикцию над доходом одних и тех же физических или юридических лиц. Юрисдикция, как правило, распространяется на постоянное место пребывания лица. Известно также, что юрисдикцией охватывается место, служащее источником дохода лица. В тех случаях, когда место жительства и место извлечения дохода различны, может возникнуть двойное налогообложение.

Несмотря на многочисленные исключения из правил, наиболее распространенным является мнение, согласно которому основную юрисдикцию и приоритет налоговых законов имеет страна, служащая источником доходов. Фактически страна постоянного пребывания может отказаться от юрисдикции налогообложения доходов, источником происхождения которых является другая страна — участница договора: это делается путем предоставления зачета при уплате налога стране-источнику главным образом в счет налогов, которые в ином случае выплачивались бы стране постоянного местожительства.

Статья 22 как раз и создает механизм налогового зачета, позволяющий избежать двойного налогообложения.

В отличие от многих партнеров по договорам, в Америке имеется весьма развитая и хорошо организованная система зачетов при уплате иностранного налога⁵³, что позволяет гражданам США и постоянным жителям страны получать зачет за уплаченные ими подоходные налоги за рубежом, независимо от того, имеет ли страна, которая взимает эти налоги, соответствующие положения в договоре о налогообложении с США. Для американцев, вероятно, наиболее важным применительно к налоговым кредитам является то, что, согласно национальному законодательству (ст. 22)⁵⁴, производится зачет только "подоходных налогов", уплаченных за рубежом.

Как известно, в России налоги на "коммерческую деятельность" (прибыль) не считаются "подходными налогами". Это создает трудности получения американскими гражданами и постоянными жителями кредита за выплаченные в России налоги при уплате ими своего подоходного налога в США.

Договор-1992 решает эту проблему посредством введения положений 6с и 8 Протокола, по которым Россия соглашается предоставить некоторое снижение налоговых ставок с процентов и зарплат, что позволит постоянным жителям США при уплате ими подоходного налога в США получить зачет за уплаченные ими налоги в России.

Для граждан РФ это различие не принципиально, поскольку положения российского законодательства о налогообложении, касающиеся иностранного налогового кредита, относятся в равной степени к налогам на прибыль и доход, выплаченным другой договаривающейся стороне⁵⁵.

В силу того что современное российское законодательство о налогообложении предусматривает зачет за налог, уплаченный за рубежом, статья 22 не имеет большого значения для постоянных жителей Российской Федерации. Тем не менее положения этой статьи служат гарантией тем российским гражданам, которые выплатили подоходный налог в Америке, зачета их налогов в США при возвращении в Россию, даже если новое национальное законодательство Российской Федерации будет отражать иную позицию.

Следует отметить, что далеко не всегда зачет налогов, уплаченных за рубежом, при выплате налогов, установленных страной постоянного жительства лица, полностью устраняет систему двойного налогообложения. Если налоговые ставки страны — источника полученного дохода выше, чем налоговые ставки в стране постоянного местожительства лица, то налогоплательщик, который при уплате налогов в стране постоянного местожительства пытается получить зачет за налоги, уплаченные им в стране источника дохода, выплачивает в совокупности значительно большую налоговую сумму, поскольку страна, в которой был получен его доход, претендует на то, что это лицо находится под ее налоговой юрисдикцией.

Поскольку современные налоговые ставки на коммерческую прибыль и размер подоходного налога в Российской Федерации превышают соответствующие показатели в США, это является предметом большей озабоченности для постоянных жителей США, чем для постоянных жителей России. Например, поскольку максимальная ставка подоходного налога в России равна 40% по сравнению с 31% в США, американский гражданин, который выплатил подоходный налог в России, может оказаться в такой ситуации, что, несмотря

на зачет его налогов за рубежом, при уплате причитающихся с него налогов в США его совокупный налог составит бóльшую сумму (на 9%).

Еще одна специфическая особенность статьи 22 – ее отношение к оговорке, содержащейся в пункте 3 статьи 1. Так как упомянутая выше оговорка могла бы препятствовать целям статьи 22, пункт 4а статьи 1 устанавливает, что после вступления Договора-1992 в силу статья 22 будет применяться независимо от этой оговорки.

Статья 23. "Недискриминация"

Фундаментальным принципом практически любого договора о налогообложении является принцип, согласно которому ни одна страна – участница договора не введет такой системы налогообложения, при которой к гражданам другого договаривающегося государства будут применяться более строгие методы налогообложения, чем к ее собственным гражданам. Тексты таких договоров содержат много специфических положений для достижения вышеуказанной цели, но в большинстве своем включают положение о недискриминации.

Для Договора-1992 таковой является статья 23. В ней однозначно говорится, что не может быть разрешено ни одной стране – участнице Договора облагать граждан другой договаривающейся стороны более обременительными налогами, чем собственных граждан, на любом уровне: государственном, республиканском, местном (местные налоги обычно исключаются из сферы регулирования таких договоров), и даже федеральными налогами, не указанными в статье 2.

В отличие от уникальных положений о недискриминации в Договоре-1973⁵⁶, обычно статьи традиционных договоров о налогообложении относительно недискриминации содержат четыре подраздела, относящихся к конкретным проявлениям налоговой дискриминации.

Этому следует и статья 23.

Согласно первому подразделу, гражданина одной договаривающейся стороны нельзя облагать в другой договаривающейся стороне более обременительным налогом, чем тот, которым облагаются в ней граждане третьих стран в аналогичных условиях. Это распространяется не только на имеющих постоянное место жительства в другой стране, но и на граждан, не имеющих постоянного места жительства ни в одной из договаривающихся стран.

Понятия "более обременительный" налог и "аналогичные условия" совершенно сознательно определены весьма широко. Применить их к тому или иному конкретному случаю зачастую

оказывается нелегко. Однако цель статьи 23 – выработать общие принципы понятия "недискриминация", а право применения этого понятия к определенной ситуации предоставляется компетентным органом договаривающихся сторон. Последнее предложение пункта 1 гласит, что одна страна не обязана предоставлять гражданам другой страны такие налоговые льготы, которыми пользуются граждане третьей страны на основе специального соглашения.

Поскольку это так, Россия не обязана предоставлять гражданам США какие-либо особые льготы, которые она вправе предусмотреть, например, для граждан Франции в своем налоговом договоре с ней. Вместе с тем, согласно национальному налоговому законодательству Российской Федерации, граждане США не могут облагаться более обременительными налогами, чем французские граждане.

Пункт 2 той же статьи относится не к физическим лицам, а к постоянным представительствам. Этот пункт гласит, что в тех случаях, когда лицо, постоянно проживающее в одной стране, имеет постоянное представительство в другой, то последняя не должна подвергать это лицо более обременительным налогам на доход, приписываемый постоянному представительству, чем налог, взимаемый ею со своих собственных граждан или жителей (или же жителей третьей страны), занятых той же самой деятельностью.

Пункт 3 распространяет принцип недискриминации на вознаграждения, выплаченные организацией или предприятием одной страны – участницы Договора лицу, постоянно проживающему в другой. Проценты, авторские вознаграждения и другие отчисления (такие, как представительские и административные расходы), выплачиваемые лицом с постоянным местожительством в одной из договаривающихся сторон жителю другой, должны вычитаться из прибылей этого лица для определения сумм, подлежащих обложению налогом, на тех же условиях, как если бы соответствующие доходы выплачивались лицу с постоянным местопребыванием в первом упомянутом государстве. Точно такой же подход должен быть и к задолженности. Это положение запрещает косвенное налогообложение жителей, не проживающих постоянно на территории данной страны (или же проживающих в других странах).

Пункт 4 относится к национальной компании одной страны, которая полностью или частично находится в прибыльном владении лица, постоянно проживающего в другой стране. Та страна, которая является постоянным местопребыванием этой компании, не имеет права облагать ее более обременительным налогом, чем тот, которым облагаются аналогичные компании, прибыльными владельцами которых являются лица, постоянно проживающие в этой либо в третьей стране.

Пункт 5 предоставляет странам возможность вводить налог на прибыли отделений или филиалов, несмотря на то что налоги такого рода иногда рассматриваются как дискриминационные (см. п. 5 ст. 10).

Следует отметить, что статья 23 – одна из тех в Договоре, в которых нет оговорки. Это позволяет гражданину одной страны, постоянно пребывающему в другом договаривающемся государстве, на основании этой статьи пользоваться льготами в связи с обложением налогами в стране, гражданином которой он является.

Статья 24. "Взаимосогласительная процедура"

Статья 24 излагает механизм урегулирования спорных вопросов в связи с Договором, а также его толкования и осуществления. Компетентный орган каждой договаривающейся стороны должен следить за выполнением положений этой статьи и иных административных положений Договора.

Согласно этой статье, которая следует и модели США, и модели ОЭСР, компетентные органы России и США уполномочены заключать три типа "согласительных соглашений":

1) соглашения, направленные на урегулирование конкретного случая, когда налогоплательщик утверждает, что был подвергнут налогообложению в нарушение Договора;

2) соглашения, касающиеся толкования или применения Договора;

3) соглашения по исключению двойного налогообложения в тех случаях, на которые не распространяется Договор.

В отличие от приведенных положений, Договор-1973 является более ограниченным; он устанавливает только, что в случае возникновения конфликта по поводу налогообложения уполномоченные органы договаривающихся сторон могут заключать соглашения для разрешения такого конфликта.

При заявлении налогоплательщика о неправильном начислении налога в нарушение условий Договора⁵⁷ он должен, согласно пункту 1, представить дело на рассмотрение компетентного органа той страны, гражданином которой он является или где постоянно проживает. Он имеет это право независимо от национального законодательства своей страны. Договор-1992, в отличие от большинства действующих договоров и условий модели ОЭСР, не содержит ограничений во времени, в течение которого налогоплательщик обязан обратиться для разрешения своей проблемы к компетентному органу. Если компетентный орган найдет, что претензии налогоплательщика обоснованны, он обязан попытаться достигнуть соглашения с компетентным органом второй страны. Однако требования, что

взаимное согласие обязательно должно быть достигнуто, в Договоре не содержится. Достигнутое соглашение должно быть реализовано независимо от временных или прочих процессуальных ограничений национального законодательства любой из договаривающихся сторон.

Статья 24 не содержит оговорки, и, следовательно, соглашения, достигнутые компетентными органами в рамках статьи, могут применяться обеими странами, даже если они отличаются от положений национального законодательства этих стран.

Статья 25. "Обмен информацией"

Из-за взаимного недоверия, существовавшего прежде между США и СССР, Договор-1973 является единственным налоговым соглашением США, не имеющим положений об "обмене информацией". Это упущение было восполнено в Договоре-1992 путем включения в него статьи 25. Эта статья весьма важна, так как именно благодаря ей США и Россия смогут осуществить одну из своих важнейших целей: ввести международное налоговое законодательство, предназначенное для борьбы с финансовыми махинациями и уклонением от налогообложения.

Согласно данной статье, компетентный орган каждой страны – участницы Договора (за исключением некоторых случаев) обязан удовлетворить информационный запрос другой страны в целях претворения в жизнь Договора и соблюдения выполнения национальных налоговых законов другой страны. Поскольку многие юридические лица участвуют в международных коммерческих операциях и с учетом того, что практика обеих стран – США и России – направлена на взимание подоходных налогов с прибыли независимо от того, в какой стране мира она получена, возможность получения информации об операциях налогоплательщика и его доходе в другой стране может оказаться весьма решающей в процессе претворения в жизнь налогового законодательства США и России.

Рамки обмена информацией не ограничиваются статьей 1. Договор предполагает также обмен информацией о лицах, которые не находятся постоянно в любой из стран – участниц Договора. Кроме того, обмен информацией распространяется на все виды налогов, которые вводятся США или Россией на федеральном уровне, независимо от того, упоминаются ли они в статье 2.

В пункте 2 изложены три ситуации, когда одна страна-участница не обязана предоставлять другой затребованную информацию:

1) она не обязана осуществлять административные функции, если последние расходятся с ее законодательством или административной практикой (или же с законодательством и административной практикой другой страны);

2) она не обязана предоставлять информацию, которая признается недоступной по ее законодательству или административной практике;

3) что исключительно важно, она не обязана снабжать информацией, которая раскрывает "торговые, коммерческие, деловые, промышленные или профессиональные секреты, или торговый процесс, либо информацией, раскрытие которой противоречит общественным (национальным) интересам".

Первые две ситуации включают в себя ссылки на законодательство и практику страны, делающей запрос, чтобы обеспечить взаимосогласованность. Таким образом, Россия может не предоставлять такого рода информацию, которую компетентный орган США не может получить в своей стране по американскому законодательству, на том основании, что просьба России о предоставлении ей аналогичной информации была бы отклонена США в силу того, что такая информация является закрытой.

Любая информация, посылаемая по запросу другой стране, передается только налоговому компетентному органу и судам, а поэтому должна быть использована ими только при оценке и взимании налогов, а также при введении в действие, соблюдении и осуществлении налоговых законов. Всю информацию, полученную таким образом от другой страны, следует считать конфиденциальной в такой же мере, как и национальную информацию аналогичного характера. Так, например, информацию, которую Россия представит компетентному органу США, следует считать конфиденциальной в такой же мере, как если бы она была получена США по запросу в соответствии с американским национальным законодательством. В тех случаях, когда статья 25 требует более строгой секретности, чем внутреннее законодательство страны, запросившей данную информацию (например, ограничения, налагаемые данной статьей на использование и разглашение информации), приоритетными являются положения и критерии конфиденциальности, продиктованные статьей.

Статья 26. "Сотрудники дипломатических представительств и консульские служащие"

Данная статья совершенно однозначна в том плане, что Договор-1992 не затрагивает никаких специальных налоговых привилегий сотрудников дипломатических представительств, должностных лиц и сотрудников консульских служб, предоставляемых им общими нормами международного права или же соответствующими положениями соглашений между США и Российской Федерацией.

Статья 27. "Вступление в силу"

Статья 27 гласит, что Договор-1992 вступит в силу в день обмена ратификационными грамотами. Так как Верховный Совет Российской Федерации ратифицировал Договор, обмен ратификационными грамотами (в понимании Закона — письмами, признающими, что Договор вступил в силу) может произойти в любое время после того, как Сенат Соединенных Штатов даст свое согласие и одобрит Договор. Однако сам факт и время обмена ратификационными грамотами находятся всецело на усмотрении Президентов обеих стран. Таким образом, как только Договор-1992 будет ратифицирован американским Сенатом, Президент той или иной страны по любой причине может использовать свои полномочия и задержать вступление его в силу, просто отказавшись от обмена грамотами (письмами).

Когда же Договор-1992 вступит в силу, применяться он начнет в два этапа. Первый будет касаться налогов, удержанных страной — источником дохода с дивидендов, процентов, авторских вознаграждений. На все эти выплаты действие Договора-1992 распространится в первый день второго месяца, следующего за месяцем обмена ратификационными грамотами.

Второй этап касается всех прочих налогов. В этом смысле Договор-1992 станет эффективным на налоговые годы начиная с 1 января или вскоре после 1 января после даты ратификации, то есть обмена ратификационными грамотами.

Пункт 3 гласит, что после вступления в силу Договора-1992 действие Договора-1973 будет прекращено⁵⁸. Вместе с тем лицо, которое имеет право на большие налоговые льготы по Договору-1973, может предпочесть налогообложения на условиях Договора-1973 в течение еще одного дополнительного, или льготного, года (п. 4). Включение такого положения — весьма традиционная практика при замене прежнего налогового документа новым.

Статья 28. "Прекращение действия"

Договор-1992, как только он начнет применяться, останется в силе до тех пор, пока его действие не будет прекращено любой из договаривающихся сторон. Любое договаривающееся государство может прекратить действие Договора в любое время по истечении пяти лет со дня его вступления в силу после письменного уведомления другой стороны не менее чем за шесть месяцев.

Положения Договора-1973 о прекращении действия, в отличие от Договора-1992, нетипичны и гласят, что его действие может быть приостановлено в любое время по истечении трех лет со дня его вступления в силу (а действие некоторых положений может быть

приостановлено или прекращено самостоятельно, без прекращения действия всего Договора-1973). Такой укороченный период, по сравнению с более типичным 5-летним периодом, был использован в тексте Договора-1973 из-за того, что та и другая стороны не имели достаточного опыта и знаний экономики друг друга.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Несмотря на несколько совершенно уникальных положений, рассмотренный Договор-1992 является достаточно типичным налоговым договором между двумя странами с рыночной экономикой. В целом он является значительным шагом вперед по сравнению с Договором-1973. Хотя каждая страна сделала те или иные уступки в ходе переговоров, касающиеся Договора-1992, они, безусловно, с лихвой окупаются теми льготами, которые получит каждая из участвующих сторон от дальнейшей нормализации на основе Договора-1992 экономических отношений между Соединенными Штатами и Российской Федерацией.

¹ Полное название — Договор между Соединенными Штатами Америки и Российской Федерацией об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал (текст см. на стр. 177–201).

² Конвенция между Соединенными Штатами Америки и Союзом Советских Социалистических Республик по вопросам налогообложения (TIAS 8225, 1976 — 2 C.B. 463).

³ U.S. Department of the Treasury Press Release. — 1992. — Apr. 24.

⁴ Венская конвенция о правопреемстве государств в отношении договоров [Дос. А/Conf.80/31 (1978)]. Конвенция предусматривает в статье 34, что, когда происходит разделение одного государства с целью образования одного или нескольких государств, любой договор, действительный в отношении страны-предшественницы, продолжает оставаться в силе в отношении страны-преемницы. Соединенные Штаты не были участником данной конвенции. **Restatement (Third) of the Foreign Relations Law of the United States** [далее именуемое **Restatement (Third)**], раздел 210 (3), гласит, что государство-преемник не является преемником в отношении договоров своего предшественника, за исключением тех случаев, когда прямо или косвенно оно приемлет договор и договаривавшиеся стороны согласны с ним или уведомлены об этом. Обе страны — США и Россия — выразили взаимное понимание и согласие в том, что преемницей Договора-1973 является Россия.

⁵ В феврале и марте 1992 года американский Департамент коммерции провел исследование, охватывающее примерно 100 компаний и деловых и коммерческих ассоциаций, направленное на изучение барьеров и сложностей при бизнесе в России и других государствах СНГ. Исследование показало, что отсутствие современного налогового договора между США и республиками, входящими в СНГ, является одним из главных барьеров на пути развития

нормальных коммерческих отношений. Отчет, подводящий итоги и суммирующий результаты данного исследования, гласит: "Соединенные Штаты — одна из немногих стран без современного договора о налогах с бывшим Советским Союзом, и американские фирмы расценивают это как существенный недостаток. Значимость таких соглашений заключается в том, что они позволяют "зачет" иностранных налоговых выплат и охватывают вопросы двойного налогообложения... Осовремененное двустороннее налоговое соглашение представляется обязательным, если стороны хотят продолжения американских инвестиций в СНГ. Компании заявляли, что хотели бы рассматривать переговоры о заключении договора как образовательный процесс, необходимый для улучшения непредсказуемых и неприемлемых налоговых режимов, столь быстро появляющихся в России и других республиках бывшего СССР"//**Obstacles to Trade and Investment in the New Republics of the Former Soviet Union.** — International Trade Administration. — U.S. Department of Commerce (March 1992). Doc. No PB 92-161173 (далее — Commerce Department Report). Целый ряд писем, поданных в Департамент коммерции ведущими деловыми и коммерческими организациями США, включая Американскую торговую палату, Национальную ассоциацию производителей промышленных товаров, а также Национальный совет по внешней торговле, весьма настоятельно требовал от Правительства США незамедлительно начать переговоры о заключении нового договора по налогообложению со странами СНГ (см. **Commerce Department Report.** — P. 29, 35 и 41).

⁶ Американский департамент казначейства. Предлагается модель договора между Соединенными Штатами и... об избежании двойного налогообложения и предотвращения уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал (1981)//Prentice-Hall, Inc. Tax Treaties. — Paragraph 1022 et seq.

⁷ Комитет по финансовым делам. Организация по экономическому сотрудничеству и развитию, модель Договора об избежании двойного налога на доходы и капитал (1977)//Prentice-Hall, Inc. Tax Treaties. — Paragraph 1017 et seq.

⁸ Обычно инициалы, поставленные под проектом договора, не имеют никакой юридической силы. Однако такой документ служит доказательством того, что правительствами двух договаривающихся сторон был выработан проект соглашения, который де-факто обязывает их добиваться его ратификации.

⁹ **U.S. Constitution. Article 11, Section 2, clause 2.** Согласно Конституции, налоговая конвенция — это "договор"//Samann v. Commissioner, 313 F. 2d 461 (4th Cir.1963); American Trust Co.v. Smyth, 247 F.2d 149 (9 th Cir. 1957).

¹⁰ Более подробно см. **Объединенный комитет по налогообложению и подкомитет Сената США по внешним отношениям. Налоговые договоры: шаги по переговорам и ратификации договоров по налогообложению и статус предложенных проектов договоров.** — ICS-17-79.—1979. — May 21.

¹¹ См. статью 27 Договора-1992; см. также комментарий автора к статье 27. — Часть IV.

¹² См. статью 28 Договора-1992; см. также комментарий автора к статье 28. — Часть IV.

¹³ Договоры по обложению подоходного налога являются международными соглашениями, а следовательно, подпадают под действие Венской конвенции о праве международных договоров [UN Doc.A/Conf. 39/27 289 (1969)]. СССР ратифицировал эту конвенцию, и поэтому она является обязательной для

Российской Федерации. Хотя США подписали эту конвенцию в 1980 году, они не представили ратификационных грамот. Таким образом, хотя Госдепартамент США подтвердил, что ряд статей Конвенции повторяет и узаконивает существующие международные нормы по данному вопросу, статус Венской конвенции о праве международных договоров для США не совсем ясен. Тем не менее, согласно общепризнанным нормам международного права, тот факт, что та или иная из договаривающихся стран не смогла по тем или иным причинам ратифицировать договор (имеется в виду Венская конвенция), не меняет юридической силы договоров этой страны.

¹⁴ "Данная Конституция, а также законы Соединенных Штатов, которые будут вырабатываться в соответствии с Конституцией, а также все договоры, принятые или подлежащие принятию на основании полномочий, дарованных Соединенными Штатами Америки, будут являться высшим законом страны" (U.S. Constitution. Article VI, clause 2).

¹⁵ Однако суды не склонны видеть конфликт между статьей кодекса (законом) и договором, и, следовательно, чтобы преодолеть презумпцию гармонии, конфликт должен быть однозначным, как, например, положение в законе (статье кодекса) или же в истории его принятия, указывающей, что целью его является приоритет над положением договора.

¹⁶ "В целях определения отношения между положением договора и любым законом Соединенных Штатов, влияющим на накопление прибыли, ни договор, ни закон не должны преобладать один над другим только в силу того, что один из них — закон, а другой — договор" [Code Section 7852d (1)]. Более того, Code Section 894a, измененная в 1988 году, гласит, что кодекс следует употреблять "с полным уважением к любому договорному обязательству США". До 1988 года, то есть до вступления в силу поправки, Code Section 894a препятствовала обложению налогом дохода, который был освобожден от налогообложения договором.

¹⁷ Например, Tax Reform Act of 1986 (Publ. L.No 99-514, 100 Stat. 2085), который содержал несколько положений, перекрывающих договор, включая введение налога на прибыли отделений предприятий, невзирая на содержащееся в тексте договора положение о недискриминации. Наоборот, там лица, защищенные условиями договора, считаются "ловцами" более выгодных или льготных условий, предоставляемых договором. Секция кодекса 884e [см. Doernberg. Вытеснение договоров по налогообложению дохода законодательными актами; Налоги на прибыль отделений компании и необоснованные притязания на привилегии со стороны Конгресса. 42 Tax Lawyer 173 (1989) (далее — Doernberg)].

¹⁸ См. Меморандум шести послов стран Европейских сообществ в США (Tax Notes. — 1987. — No 36. — P. 437), где приводятся возражения на положения, перечеркивающие договоры о налогообложении.

¹⁹ См. Restatement (Third). — Ibid. — Section 115 (1) b; см. также ст. 27 Венской конвенции о праве международных договоров.

²⁰ Например, в своде предложений 1992 года, касающихся американских договоров по налогообложению доходов, "Американский институт права указал, что он не верит, что нарушение США своих обязательств по договорам о налогообложении совершается в интересах США... Льготы, полученные в результате широких согласованных действий в плане международного налогообложения, могут быть утрачены, если договоры обесценятся". Институт порекомендовал США не придерживаться политики применения законодательных актов таким образом, что это будет означать нарушение ими своих обязательств

по договорам о налогообложении доходов (ALI Federal Income Tax Project. — 1992. — P. 77–78; см. также Doernberg. — P. 210).

²¹ См. часть 1 статьи 12 Закона о прибылях; Instruction No 4. On Calculation and Payments to the Budget Under the Tax on Profits of Enterprises and Organizations (Section 48).

²² Code Section 901 et seq. В отличие от этого, Российский закон о прибылях гласит, что общая сумма налогов на прибыль и доход, выплаченных другим странам, "принимается во внимание" при определении суммы причитающихся налогов с русской прибыли (ст. 13).

²³ No 2116-1. — 1991. — Dec. 27.

²⁴ Особенно сложной в законодательстве о прибылях является часть 2 статьи 8, которая увеличивает облагаемые налогом прибыли предприятия или организации на суммы, выплаченные сотрудникам сверх стандартных размеров зарплаты, устанавливаемых ежегодно правительством. Выработанный в 1992 году метод вычисления стандартного уровня зарплаты подтверждает, что по российскому законодательству она не может превышать 4-кратной минимальной зарплаты. Однако приведенный метод стандартизации расходов на зарплату не распространяется на предприятия и организации, которые полностью находятся в прибыльном владении иностранных инвесторов или постоянных представительств иностранных юридических лиц.

²⁵ Такие постоянные представительства будут облагаться налогом в соответствии со статьей 6. Как уже обсуждалось в комментарии автора (см. Часть четвертую), иностранным предприятиям и организациям (таким, как постоянное представительство) разрешается вычет их фактической зарплаты. Но поскольку вычеты на проценты от подобных предприятий или организаций все еще ограничены, подраздел 1с Протокола обеспечивает такие же процентные вычеты для постоянных представительств, установленных в статье 6, как и вычеты, допускаемые подпунктами b и c Протокола.

²⁶ В статье IV Договора-1973 употребляется термин "представительство" вместо "постоянное представительство". В СССР "представительство" означает офис или представительное бюро, открытое в стране в соответствии с ее законами. Следует отметить, что статья III Договора-1973 содержит освобождение от налогообложения в стране — источнике дохода, полученного от предоставления технических услуг в связи с установочными работами по контракту, оказанных в течение временного периода, не превышающего трех лет.

²⁷ Однако в своих договорах с развивающимися странами Соединенные Штаты склонны сократить временные периоды, позволив таким образом другой стране увеличить налогообложение американских постоянных представительств, находящихся на ее территории. Например, в Договоре 1984 года между США и Китаем установлен срок в шесть месяцев для строительного проекта и три месяца — для объектов по изучению добычи полезных ископаемых; Договор 1989 года между США и Индией имеет временной период, равный четырем месяцам.

²⁸ Договор-1973 весьма необычен, так как не содержит никаких положений относительно дивидендов. Это упущение вызвано тем, что организации и предприятия в СССР в то время не выплачивали дивидендов. Хотя Договор-1973 и содержит положение, освобождающее от налогообложения некоторые виды процентов (ст. III, п. 1g), это положение очень ограничено и не применимо ко многим видам процентных отчислений, типичных для международных

деловых и коммерческих операций. Пункт 1а статьи III Договора-1973 полностью освобождает от налогообложения авторские вознаграждения, полученные в стране-источнике.

²⁹ При отсутствии договора США удерживали 30% выплат как налог с дивидендов, выплачиваемых корпорацией с постоянным местопребыванием в США лицу, не проживающему в США постоянно, а следовательно, не связанному существенно с коммерческой или деловой активностью на территории страны (*Code Section 871a, 881a*). Налог на дивиденды на территории России при отсутствии договора составляет 15% (см. *Закон о прибыли*, ч. 2, ст. 10 и ч. 1, ст. 11).

³⁰ В большинстве стран, где одна корпорация владеет, по крайней мере, 10% акций другой корпорации, налоговые обязательства этих обеих корпораций "консолидируются" таким образом, что корпорация, которая является прямым инвестором, несет бремя своей доли корпоративного налога *pro rata*, выплачиваемого той корпорацией, в которую первая вложила капитал. Таким образом, благодаря этой консолидации можно отстаивать точку зрения, что дивиденд, выплачиваемый корпорацией своему прямому инвестору, должен быть освобожден от вычета налога в стране-источнике (см. *ALI Federal Income Tax Project*. — P. 185). Использование этой минимальной 5-процентной ставки было описано там следующим образом: "Многие страны, как представляется, не прочь отказаться от удержания налога вообще. Минимальная 5-процентная ставка, весьма часто встречаемая в договорах, представляет собой попытку подойти ближе к освобождению от налога на определенную статью прибыли (дивиденды), — льготе, которая, однако, не упраздняет полностью удержание налогов. Кроме того, это можно рассматривать как частичное замещение налога, который, в принципе, страна-источник имеет право взыскивать с держателей акций, которыми являются физические лица, но на практике не в состоянии собрать. Хотя, по сути, здесь более уместной была бы такая льгота, как налоговое освобождение, ставка в 5% представляется разумной" (см. *ALI Federal Income Tax Project*. — P. 185–186).

³¹ См. *часть 1 статьи 11 Закона о прибыли*.

³² *Code Section 871h и 881c*. В этом смысле к иностранным реципиентам процентов от дохода, извлеченного на территории США, отмечается гораздо более благоприятный подход, чем к гражданам и постоянным жителям США, которые должны выплачивать налог на большинство процентов, извлеченных из источника дохода на территории США. В то время как такой дифференцированный подход в целом ряде случаев оправдан, одна из причин представляется особенно важной, а именно освобождение от налога процентных выплат иностранным лицам без постоянного проживания на территории США, не занятым торговой или коммерческой деятельностью в США, представляется необходимым и имеет целью привлечение иностранного капитала в США.

³³ Модель США обеспечивает 0% удержания налогов с процентов. Модель ОЭСР, наоборот, позволяет удержать налог с процентов в размере 10%.

³⁴ *Code Section 861a (4), 871a (1) и 881a (1); часть 1 статьи 11 Закона о прибыли*.

³⁵ *U.S. Constitution. Article 11, Section 2, clause 2*.

³⁶ См. пункт 6 статьи 23, который запрещает налогообложение на всех уровнях одной страны за счет дискриминации жителей другой страны.

³⁷ Договор-1973 — один из немногочисленной группы договоров США, не содержащих положений об отказе в связях со страной, облагающей налогом.

Статья II Договора-1973 определяет местожительство или местопребывание в зависимости от национального законодательства каждой из стран. Однако эти определения могут перекрещиваться и совпадать частично, вызывая к жизни, таким образом, феномен двойного гражданства.

³⁸ См. **Статью IV Договора-1973.**

³⁹ Договор-1973 также освобождает страну-источник от налогообложения. Однако это относится только к таким статьям налога, как морские и воздушные корабли, зарегистрированные в одной из договаривающихся сторон. Налоговое освобождение по Договору-1992 шире, так как оно основано на месте постоянного жительства и пребывания в стране и освобождает от налогообложения одной страной дохода, полученного постоянно пребывающим в ней жителем другой страны, независимо от того, где он зарегистрирован.

⁴⁰ Например, доход США как страны — источника дохода, не связанного с постоянным представительством, как правило, облагается валовым налогом, равным 30% (**Code Section 871a**).

⁴¹ См. **Code Section 884.**

⁴² Казначейство США заняло такую позицию, что положение о недискриминации, содержащееся в целом ряде налоговых соглашений, предшествующих разделению налогов на прибыли между различными отделениями и филиалами одного предприятия, не препятствует введению данного налога. Одним из подобных договоров является Договор-1973. Поэтому, пока действует Договор-1973, американское отделение или филиал российского предприятия будет облагаться налогом на прибыль в размере 30% (см. **Reg. Section 1.884-1 (g) (4) (B)**; см. также комментарий автора к ст. 23).

⁴³ С некоторыми допущениями выплаты от сдачи в аренду оборудования могут быть охарактеризованы как "другой доход", а поэтому по статье 19 Договора-1992 освобождены от налога в России при условии, что арендатором не является постоянное представительство или постоянная база.

⁴⁴ В отличие от обеих моделей (американской и ОЭСР), Договор-1992 не содержит никаких специальных положений, касающихся художников и спортсменов. Договор-1992 следует предпочитаемой США позиции (не отраженной в американской модели) и облагает таких физических лиц налогами в соответствии со статьями 13 и 14.

⁴⁵ Договор-1973 содержит ряд специальных положений об освобождении от налога некоторых категорий физических лиц, являющихся постоянными жителями одной страны, но совершающих определенные услуги или деятельность в другой стране, где они постоянно проживают или находятся временно. Это, например, государственные служащие, научно-исследовательские работники и студенты. Очень необычным условием является освобождение от налогов на два года корреспондентов, которое было включено в сопроводительные письма к Договору-1973 по настоянию СССР. Что касается Договора-1992, он не имеет специальных положений, распространяющихся на корреспондентов.

Договор-1973 также дает общую льготу — освобождение от налогообложения дохода, полученного от оказания личных услуг в одной стране физическими лицами, которые являются жителями другой страны. Такой доход может облагаться налогом этой страной (где были оказаны личные услуги) только при условии, что данное физическое лицо находилось на территории той страны не менее 183 дней в течение налогооблагаемого года (**ст. VI Договора-1973**).

⁴⁶ При отсутствии договора США облагают подоходным налогом жителя другой страны, не проживающего постоянно на территории Америки, точно в таком же объеме, в каком облагают своих собственных граждан и жителей, при условии, что означенный доход непосредственно связан с проведением деловых или коммерческих операций в США. При этом субъект налогообложения — лицо, не являющееся постоянным жителем либо постоянно находящееся в США, а "проведение деловых или коммерческих операций в США" — это не что иное, как бизнес или коммерческая деятельность в США (**Code Section 864b**). Однако существует такое освобождение от уплаты федеральных налогов на доход в США, где 1) услуги оказаны иностранным лицом (или иностранным отделением юридического американского лица) или же 2) физическим лицом, не имеющим постоянного местопребывания в США, которое в течение налогового облагаемого периода находилось на территории США не более трех месяцев, и где 3) вознаграждение за услуги, оказанные в США, не превышает 3 тыс. долл. Таким образом, статья 13 позволяет расширить объем дозволенной деятельности, которая может иметь место до того, как США смогут ввести налог на полученный в США от оказания такого рода услуг доход жителя или гражданина России. По положениям российского законодательства о подоходном налоге жители иностранных государств, работающие в России, не облагаются подоходным налогом, за исключением тех случаев, когда их жалование выплачивается постоянным представительством, иностранной компанией или же российской компанией. Доходы физических лиц, постоянно проживающих в России (т.е. физических лиц, находящихся в России не менее 183 дней в году, облагаемом налогом), подлежат налогообложению независимо от места получения дохода.

⁴⁷ Поскольку российские ставки подоходного налога с физических лиц выше, чем ставки подоходного налога на федеральном уровне государственного управления США, то российские граждане смогут снизить свои налоговые обязательства перед США путем уплаты всей суммы того или иного американского подоходного налога. Американец же может не иметь аналогичной возможности снизить свои налоговые обязательства по отношению к США путем уплаты всей суммы любого из российских подоходных налогов, поскольку количество его налогов в РФ может превышать объем его американских налоговых обязательств (см. комментарий к ст. 22).

⁴⁸ При отсутствии договора американские правила обложения налогом доходов от личных услуг, оказанных лицом, не имеющим постоянного местожительства в США, также применимы к услугам, оказанным лицом как сотрудником другого лица, не являющегося постоянным жителем США. Таким образом, статья 14 позволяет осуществлять значительно более широкий объем деятельности российским служащим в США, прежде чем он подпадает под действие американского федерального закона о подоходном налоге.

⁴⁹ Эта статья находится под действием оговорки, содержащейся в пункте 3 статьи 1, который позволяет США облагать налогом "прочие доходы" граждан Соединенных Штатов, постоянно проживающих в России.

⁵⁰ **Code Section 897.**

⁵¹ Соединенные Штаты пытались законодательным путем прекратить поиски договора, дающего определенно большие льготы такому "ловцу". Акт по налоговой реформе 1986 года внес поправку в Кодекс с целью предотвращения вышеуказанной политики в отношении налогов на прибыль отделений или филиалов предприятий или организаций (**Code Section 884e**).

⁵² Значительные налоги на капитал, особенно на недвижимое имущество, вводятся США на уровне местного управления.

⁵³ См. сноску 22.

⁵⁴ Следует указать, что статья 22 не относится к налогам на капитал, даже несмотря на то, что Договор-1992 (ст. 2) охватывает эти налоги.

⁵⁵ См., например, статью 13 Закона о прибыли.

⁵⁶ Статья X Договора-1973 содержит пункт о недискриминации. Однако в силу того, что в 1973 году налоговая система СССР была иной, статья X очень необычна в целом ряде своих положений и совершенно не применима к обстоятельствам 90-х годов. Сравнение американских представительств с представительствами третьих стран представляется уместным в этом контексте в связи с отсутствием аналогичных советских предприятий. Однако в современных условиях подобное сравнение будет противоречить принципу недискриминации.

⁵⁷ Хотя согласно статье 24 налогоплательщик не всегда может избежать двойного налогообложения, американские правила предоставления кредита за уплату налогов за рубежом могут отказать в зачете налогов, уплаченных в России жителем США, если он ищет не протекции в положениях статьи 24, а именно поправки, корректировки своих российских налоговых выплат на количество доходов, полученных на территории США, в соответствии с действиями, начатыми компетентным органом США согласно пункту 2 статьи 7 [Reg. Section 1.901-2e (5)].

⁵⁸ Чтобы избежать разрыва между датой, когда Договор-1973 прекратит свое действие (дата, в которую будет совершен обмен ратификационными грамотами, касающимися Договора-1992), и датой, на которую Договор-1992 вступает в действие (обе даты определены в п. 2, и обе они более поздние, чем дата, когда произошел обмен ратификационными грамотами), пункт 3 следовало бы составить таким образом, чтобы он гласил, что Договор-1973 прекратит свое действие, когда начнут действовать положения Договора-1992.

К ВОПРОСУ О КЛАССИФИКАЦИИ ТЕРРОРИЗМА

Ю.С. Горбунов *

1. Терроризм, как подчеркивалось на 46-й сессии Генеральной Ассамблеи ООН и на VIII Конгрессе ООН по предупреждению преступности и обращению с правонарушителями¹, вследствие развития средств связи и быстрых технологических изменений (прежде всего — в области вооружений и взрывчатых веществ), а также увеличения географической мобильности и интернационализации современной жизни становится в один ряд с другими глобальными проблемами рубежа третьего тысячелетия. Успешная борьба с ним во многом зависит не только от желания и способности государств вести ее и состояния межгосударственного сотрудничества в этой области,

* Полковник юстиции.