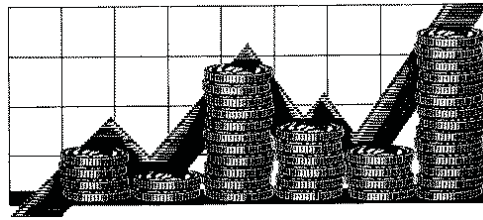


ФИНАНСОВЫЙ СЕКТОР ЭКОНОМИКИ



А.П. ЧЕЧКО

УСТРАНЕНИЕ МЕЖДУНАРОДНОГО ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ: СОВРЕМЕННЫЕ ПОДХОДЫ И РЕКОМЕНДАЦИИ ПО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЮ

Развитие мировой торговли, расширение границ движения капиталов и усиление процессов интеграции и глобализации в мировой экономике обуславливают углубление международного налогового сотрудничества. Центральное место в нем занимает международное двойное налогообложение, а следовательно, формирование механизма его устранения.

На практике данная проблема частично решается в юридической сфере посредством заключения соответствующих соглашений. Однако проработка вопросов экономической эффективности в части влияния механизма устранения международного двойного налогообложения на миграцию доходов и капитала в Республику Беларусь носит фрагментарный характер или не учитывается вовсе. Это приводит к стихийности динамики основных макроэкономических пропорций, что в свою очередь осложняет налоговое регулирование внешнеэкономической деятельности страны.

Действующий в Республике Беларусь механизм призван обеспечить решение следующих взаимосвязанных задач:

- устранение двойного налогообложения;
- предотвращение налогового уклонения и избежания;
- распределение прав по налогообложению между договаривающимися государствами;
- недопущение налоговой дискриминации.

Вместе с тем в современной отечественной практике устранения международного двойного налогообложения обнаруживается ряд проблем, а именно: определение круга лиц-участников, а также налогов, взимаемых от имени договаривающихся государств;

налогообложение различных видов доходов (процентов, дивидендов, роялти, а также других видов доходов);

определение методов устранения международного двойного налогообложения для различных видов доходов.

Современный механизм такого процесса в Республике Беларусь применяется к лицам, которые являются резидентами договаривающихся стран. Поэтому резидент третьей страны не может требовать использования норм положений

Алексей Павлович ЧЕЧКО, начальник отдела экономического регулирования научно-технического развития управления научной-технической политики Государственного комитета по науке и технологиям Республики Беларусь.

соглашения, предназначенного для устранения двойного налогообложения между этими странами.

С целью устранения двойного налогообложения применяются критерии, которые в международных налоговых соглашениях по вопросам избежания двойного налогообложения, а также в законодательных документах, регламентирующих в Республике Беларусь другие сферы (валютную, внешнеторговую), используются при определении статуса «резидент договаривающегося государства» как для физических, так и для юридических лиц соответственно.

Для установления резидентской принадлежности физических лиц на территории Республики Беларусь при устранении международного двойного налогообложения предусматриваются определенные взаимосвязанные критерии, а именно: наличие постоянного жилища, центр жизненных интересов, место обычного проживания, гражданство [1]*.

Международное двойное налогообложение юридического лица в связи с двойной резиденцией встречается редко. Такая ситуация возможна, например, когда одно договаривающееся государство придает значение месту регистрации, в то время как другое — месту фактического нахождения руководящего органа.

В мировой практике международного налогообложения применяют различные тесты для определения резидентского статуса юридических лиц. Среди них тесты: инкорпорации, юридического адреса, места осуществления центрального управления и контроля, места осуществления текущего управления компанией, деловой цели [2—4]. Следовательно, если договаривающиеся страны по-разному определяют статус обязанных налогоплательщиков, то проблема двойного налогообложения остается открытой.

Так, действующее налоговое законодательство Республики Беларусь использует термин «белорусская организация — налоговый резидент Республики Беларусь» только на основе критерия места нахождения. При таком подходе не учитывается экономическая связь между организацией и ее учредителями, а также между организациями и ее дочерними компаниями. Поэтому целесообразным является внесение в налоговое законодательство понятия «резидентство юридических лиц» на основе нескольких критериев: критерия «место управления» и критерия «резидентство участников юридического лица».

Совокупность предлагаемых двух критериев необходима для предотвращения ситуации, при которой физические лица — налоговые резиденты Республики Беларусь — учреждают юридическое лицо в другом государстве, где действуют более выгодные условия налогообложения (например, более низкие налоговые ставки, широкая система льгот и т.д.), без намерения фактически осуществлять хозяйственную деятельность в этом государстве, а исключительно в целях минимизации своих налоговых обязательств в Беларуси.

При этом каждый из двух критериев может конкретизировать и уточнять другой, высшие органы управления предприятия, состоящие из числа участников юридического лица, обычно имеют место нахождения в том государстве, резидентами которого являются основные (с точки зрения доли в капитале организации) участники. Предлагаемое на основе вышеуказанных критериев расширение содержания юридического лица как налогового резидента Республики Беларусь позволит исключить возможность подобного способа уклонения от налогообложения.

Например, если зарегистрированная в оффшорной зоне организация будет признана налоговым резидентом Республики Беларусь на том основании, что она контролируется налоговыми резидентами Республики Беларусь, то указанная организация в отношении полученных доходов должна будет допла-

*Согласно закону Республики Беларусь «О подоходном налоге с физических лиц» иностранные граждане, постоянно находящиеся (более 183 дней в течение календарного года) на территории Республики Беларусь, уплачивают подоходный налог по доходам, полученным из источников в Республике Беларусь и за ее пределами. Иностранцы, которые находятся на территории страны менее 183 дней, уплачивают подоходный налог по доходам, полученным из источников в Республике Беларусь. Российское законодательство по данному вопросу применяет тот же критерий.

тить в республиканский бюджет налог по ставке, составляющей разницу между ставкой налога в государстве регистрации и белорусской ставкой.

Особую группу проблем составляет налогообложение различного рода доходов. Так, доходы в форме дивидендов, выплачиваемых компанией, которая является резидентом Республики Беларусь, резиденту другого государства, могут облагаться налогом за рубежом. В таких условиях право налогообложения предоставляется тому государству, резидентом которого является владелец дивидендов. Например, дочернее предприятие в Республике Беларусь перечисляет дивиденды своей материнской компании, находящейся в другой стране. В соответствии с правом выплачивающего дивиденды государства-источника облагать налогом такой доход эти дивиденды включаются в прибыль материнской компании-нерезидента. Последняя подлежит дальнейшему распределению между акционерами в иностранном государстве. В данном случае Республика Беларусь не имеет права облагать налогом распределение прибыли материнской компании в другом государстве.

При налогообложении процентов, возникающих в одном договариваемом государстве и выплачиваемых резиденту другого договариваемого государства, действует принцип, согласно которому такой доход может облагаться налогами в государстве резиденции. Как видно, исключительное право налогообложения в пользу государства, резидентом которого является владелец процентов, не оговаривается.

Схожие принципы налогового суверенитета существуют в отношении роялти. Роялти, возникающие в одной стране и выплачиваемые резиденту другой, могут облагаться налогами в государстве, резидентом которого является владелец роялти.

Итак, исключительное право налогообложения в пользу государства, резидентом которого является владелец дивидендов (процентов, роялти), не оговаривается. Потенциально это порождает двойное налогообложение, особенно в случае, когда такие доходы облагаются как часть прибыли постоянного представителя при ограничении права налогообложения предельной ставкой налога.

Очередная группа проблем возникает в процессе практической реализации механизма устранения международного двойного налогообложения, т.е. при ситуации, когда один и тот же доход облагается более чем в одном государстве за один и тот же налоговый период.

Международная практика выработала ряд принципов и методов устранения международного двойного налогообложения. Среди них выделяют принцип резиденции и принцип территориальности.

Согласно принципу резиденции налогообложению подлежит всемирный совокупный доход. Принцип территориальности отражает право взимать налоги в государстве источника доходов. В соответствии с этими принципами различают два основных метода устранения международного двойного налогообложения: метод зачета, или кредита (принцип резиденции) и метод освобождения (принцип территориальности).

В нашей стране, как и в большинстве стран, применяется принцип резиденции в сочетании с принципом территориальности и метод обычного налогового кредита, т.е. Республика Беларусь позволяет вычитать из налога на прибыль и имущество равные налогам на доходы и имущество суммы, уплаченные за рубежом с учетом ограничения размера вычета на сумму налога с дохода, рассчитанную для целей налогообложения в Беларуси.

Вместе с тем при применении указанных методов обнаруживается ряд проблем — соглашениями предписывается обязанность по выбору этих методов, но не определяются правила исполнения.

Так, использование метода освобождения обнаруживает проблемы, связанные, в частности, с определением налогооблагаемой базы, а также суммы, подлежащей освобождению.

Мировая практика свидетельствует, что налогообложению подлежат доходы только в случае, если достигнута или превышена минимальная сумма налогооб-

лагаемого дохода, так называемый порог налогового освобождения. Очевидно, что совокупный доход может превышать этот уровень. Однако в результате уменьшения совокупного налогооблагаемого дохода на сумму допускаемых вычетов оставшийся налогооблагаемый доход может оказаться ниже данного порога. Это приводит, с одной стороны, к устранению двойного налогообложения, согласно нормам заключаемых соглашений об избежании двойного налогообложения, а с другой — к использованию этих же соглашений в целях уклонения от уплаты налогов. Кроме того, подобная ситуация может свести налоговые обязательства к нулю при определении суммы налогооблагаемого дохода. При этом суммой дохода, подлежащей налоговому освобождению государством резиденции, является сумма, которая облагается налогом в соответствии с внутренним законодательством. Очевидно, что эта сумма может отличаться от суммы дохода, подвергаемой налогообложению государством источника.

Анализ мировой практики налогообложения показывает, что освобождаемые суммы значительно различаются по странам. Принимаемое государством решение, во многом определяется его политикой и структурой налоговой системы. Ввиду широкого разнообразия подходов различных государств к реализации налоговых методов (определение вычетов, льгот и других привилегий) за странами сохраняется приоритет в отношении применения норм внутреннего законодательства.

Реализация метода зачета также порождает ряд проблем, наиболее значимыми из которых являются определение суммы иностранного налога, а также проблема, связанная с режимом убытков.

Иностранным налогом, по сумме которого должен быть предоставлен зачет, является фактически выплаченный налог в другом договариваемом государстве. Проблемы возникают, если такой налог рассчитывается по доходу предыдущего года или по среднему доходу двух или более предшествующих лет.

В процессе устранения международного двойного налогообложения путем метода зачета страны используют, как правило, метод обычного зачета. При этом вычет, предоставляемый государством резиденции, ограничивается той частью налога, которая соответствует доходу, полученному из государства источника дохода. Такой максимальный вычет может быть рассчитан либо посредством разбивки всего налога по всему доходу, согласно соотношению между доходом, для которого зачет должен быть предоставлен, и всем доходом, либо посредством применения налоговой ставки для всего дохода к доходу, для которого зачет должен быть предоставлен. Очевидно, что в случаях, когда налог в государстве источника дохода равен или превышает соответствующий налог государства резиденции, метод зачета дает тот же результат, что и метод освобождения с прогрессией.

Отсюда появляется более широкая проблема, связанная с тем, что зачет должен быть предоставлен, например, для нескольких статей дохода, по которым налог по различным ставкам взимается в иностранном государстве, или для доходов, поступающих из нескольких иностранных государств. Возникает вопрос, как должен подсчитываться максимальный зачет: отдельно для каждой статьи дохода, каждой страны или для всего иностранного дохода, имеющего право на зачет? В этом случае наиболее целесообразным вариантом решения проблемы представляется следующий: при использовании метода полного зачета во внимание принимается сумма всего иностранного дохода, и вся сумма иностранных налогов вычитается из национального налога, соответствующего совокупному иностранному налогу.

Дальнейшие проблемы обнаруживаются в случае возникновения убытков. Резидент отечественного государства, получающий доход из иностранного, может нести убытки как в своем государстве, так и за рубежом. Тогда, в целях налогового зачета, убытки могут быть компенсированы доходом из государства места их возникновения. Если весь доход поступает из-за границы, а в государстве резиденции имеют место только убытки, причем убытки не превышают поступающего из-за границы дохода, то совокупный налог, взимаемый в

государстве резиденции, должен соответствовать доходу из иностранного государства, а максимальный вычет, который допускается государством резиденции, будет равен налогу, взимаемому в государстве резиденции.

Таким образом, каждый из используемых методов устранения международного двойного налогообложения на практике имеет определенные преимущества и недостатки (см. таблицу).

Преимущества и недостатки методов устранения международного двойного налогообложения

Метод	Преимущество	Недостаток
Освобождения	Уменьшение налогооблагаемой базы Уплата налога у источника Обеспечение беспристрастности в отношении импорта капитала	Сокращение налоговых поступлений в бюджет Возможность проведения международных налоговых арбитражных операций Нарушение беспристрастности в отношении экспорта капитала
Кредита (зачета)	Уменьшение налоговых обязательств на сумму уплаченных за рубежом налогов Распространение только на фактически уплаченные за рубежом налоги Обеспечение беспристрастности в отношении экспорта капитала	Увеличение налоговой нагрузки при различных ставках налогов Расчет исходя из совокупного (всемирного) дохода Нарушение беспристрастности в отношении импорта капитала

Из приведенной в таблице информации видно, что применение метода освобождения может порождать проведение международных арбитражных операций, нарушая тем самым беспристрастность в отношении экспорта капитала. При применении метода налогового кредита субъекты системы международного налогообложения потенциально подвержены увеличению налоговой нагрузки в случае, когда уровни налоговых ставок отличаются.

Вышеизложенное доказывает, что устранение двойного налогообложения через соответствующий механизм полностью не происходит. Такая ситуация возникает в результате того, что страны-партнеры применяют различные подходы к устранению международного двойного налогообложения.

В связи с этим формирование механизма устранения международного двойного налогообложения в современных условиях экономического развития Республики Беларусь должно основываться не только на регулировании места, субъекта и объекта обложения, установлении перечня налогов, методов устранения двойного налогообложения, воздействующих на экономические процессы, но и обеспечиваться организационными процедурами.

Представляется целесообразным активизировать процессы международного обмена налоговой информацией.

Республика Беларусь заключила ряд соглашений об избежании двойного налогообложения с другими странами. В настоящее время действуют 54 таких соглашений, по которым с семью странами Республика Беларусь связана соглашениями в качестве правопреемника бывшего СССР. Такие соглашения играют важную роль в борьбе с недобросовестной налоговой конкуренцией и в обеспечении информационного взаимодействия по выявлению недобросовестных налогоплательщиков. Так, соглашения должны предусматривать адекватные меры для лиц, не являющихся реальными налоговыми резидентами стран — участниц соглашений, а также для обеспечения информационного обмена в связи с исполнением национального налогового законодательства*.

*Речь идет о том, чтобы предусматривать в национальном белорусском законодательстве нормы лишь в отношении лиц, которые ведут экономическую деятельность на территории страны соглашения, а не используют учрежденную на ее территории организацию в целях минимизации налоговых обязательств.

Большинство заключенных Республикой Беларусь соглашений, включая заключенные СССР и остающиеся в силе до настоящего времени, не содержат таких положений и потому не столь эффективны, как могли бы стать. Снижению эффективности международных налоговых соглашений способствует и то, что большинство налоговых гаваней не ведет сбора информации, необходимой налоговым органам государств с современной налоговой системой.

Важная роль в обеспечении макроэкономических показателей, обеспечивающих регулирование внешнеэкономической деятельности принадлежит системе мер, направленных на предотвращение международных налоговых арбитражных операций. Это предполагает создание таких налоговых условий и режимов, при которых не допускается двойное налогообложение на внутрисоциальном уровне, применяется избирательный подход к выбору методов устранения международного двойного налогообложения, используются адекватные фискальные приемы в зависимости от внешнеэкономических приоритетов и направлений развития Республики Беларусь.

Так, представляется целесообразным при устранении международного двойного налогообложения доходов, поступающих в Республику Беларусь, применять метод полного кредита (зачета) в том случае, если страны-партнеры устраняют двойное налогообложение методами освобождения. Кроме того, в качестве фискальной процедуры обоснованным является применение методов полного освобождения к дивидендам, полученным от привлеченных прямых иностранных инвестиций в экономику Республики Беларусь, если доля участия инвесторов составляет не менее 25 % участия в совместном капитале. Это обеспечит адекватное регулирование внешнеэкономической деятельности, повышение заинтересованности инвесторов в репатриации в Республику Беларусь доходов, полученных за рубежом, увеличение налоговых поступлений в республиканский бюджет.

Кроме того, при устранении международного двойного налогообложения в процессе налогового взаимодействия Республики Беларусь с зарубежными странами требуется приведение системы налогообложения внешнеэкономической деятельности страны в соответствие с общепринятыми в мировой практике принципами и условиями построения налоговых систем и с современными особенностями развития национальной экономики. Это обуславливает необходимость создания одинаковых налоговых режимов для одних и тех же видов доходов иностранного и отечественного происхождения при одновременной дифференциации налоговых льгот с учетом определенных предпочтений. Такое сочетание нацелено, с одной стороны, на корректировку налоговой нагрузки (например, путем дифференцированного подхода к выбору методов устранения двойного налогообложения), а с другой — на обеспечение привлечения инвестиционного (как иностранного, так и республиканского) капитала и репатриации отечественных доходов, полученных за рубежом. Поэтому необходимо дополнить некоторые соглашения об избежании двойного налогообложения нормами национального законодательства. Вместе с тем, поскольку пересмотр и дополнение соглашений — сложный и длительный процесс, следует также ввести в национальное законодательство нормы, приближающие его к общепринятым в других странах.

Литература

1. Чечко, А.П. Мировой опыт определения налогового статуса юридических и физических лиц / А.П. Чечко // Проблемы государственного управления и реформирования экономики: материалы респ. науч.-практ. конф. аспирантов и соискателей, Минск, 15 дек. 1998 г. / Акад. упр. при Президенте Респ. Беларусь; под общ. ред. А.С. Головачева. — Минск, 1999. — С. 152–154.
2. Горбунов, А.Р. Оффшорный бизнес и управление компаниями за рубежом / А.Р. Горбунов; под ред. Р.Т. Юлдашева. — М.: АНКЛ: ИНФРА-М, 1997.
3. Дериберг, Р. Международное налогообложение / Р. Дериберг; пер. с англ. В.Ф. Назарова, Е.Э. Лалаян / под ред. Н.Д. Эриашвили. — М.: ЮНИТИ, 1997.
4. Ogley, A.E. The Principles of International Tax: A Multinational Perspective / A.E. Ogley. — England: Athenaem Press Ltd., Newcastle upon Tyne, 1998.