

на двусторонней основе и унификация национальной налоговой системы является начальным этапом реформирования налоговой системы.

**В условиях** экономической интеграции, создания экономических союзов государств особую актуальность приобретает формирование единой налоговой базы, разработка основ налогового законодательства, действующих в рамках объединенных экономик и предусматривающих:

определение равной налоговой нагрузки в пределах экономического сообщества;

устранение различных форм налоговой дискриминации;

обоснование в налоговом законодательстве мер по предоставлению гарантий стабильности налоговых изъятий в течение определенного периода;

установление одинаковых условий и форм налогообложения для иностранных и отечественных инвесторов.

### **Л и т е р а т у р а**

1. *Кашин В.А.* Международные налоговые соглашения. М., 1983.
2. *Кашин В.А.* Налоговые отношения России. М., 1998.
3. *Козырин А.Н.* Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М., 1993.

## **МЕЖДУНАРОДНОЕ ДВОЙНОЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ: ВОЗНИКНОВЕНИЕ И ПУТИ УСТРАНЕНИЯ**

*Н.Е. Заяц,  
чл.-кор. НАН, д-р экон. наук, профессор,  
Н.П. Корбут,  
министр финансов Республики Беларусь*

Усиление процесса интернализации хозяйственной жизни привело к постоянному перемещению товаров и услуг, переливу капиталов, опыта и знаний. В этих условиях большое значение приобретает проблема *двойного налогообложения*, которая неизбежно возникает при высокой мобилизации доходов и лиц, получающих эти доходы. Причинами возникновения двойного налогообложения является то, что, во-первых, большинство стран, несмотря на различия в экономическом развитии, целях и приоритетах финансовой политики в целом и налоговой в част-

ности, в своих налоговых системах сочетают причины резидентства (т.е. обложения налогом лиц, имеющих в этих странах постоянное местопребывание, по всем доходам, включая полученные за рубежом) и территориальности (т.е. взимание налогов с доходов, полученных на территории данных стран, независимо от постоянного местопребывания лиц, получающих доходы). Таким образом, один и тот же доход может облагаться налогом более одного раза. Например, доход, возникающий из источника в одной стране, получателем которого является лицо с постоянным местопребыванием (резидент) в другой стране, может облагаться налогом в обеих странах. Более того, физическое лицо или предприятие может оказаться для целей налогообложения резидентом одновременно в двух странах, если законодательство этих стран использует разные критерии определения статуса резидента. В таком случае, если оба государства облагают подоходным налогом своих резидентов на базе мирового дохода, налогоплательщик подпадает под бремя двойного налогообложения *по всему своему доходу*. Во-вторых, проблема двойного налогообложения может возникнуть также из-за различий в выборе базы налогообложения и в правилах определения облагаемого дохода. В-третьих, появление международного двойного налогообложения возможно из-за различий в статусе налогоплательщика: например, в одной стране налогом на прибыль облагается партнерство как юридическое лицо, а в другой — непосредственно доходы партнеров.

При использовании в налоговых системах различных стран только принципа резидентства вопрос о двойном налогообложении не возникал. Однако в условиях неравномерности экономического развития стран ни одна из них (особенно развивающихся) не может отказаться от права облагать налогом на доходы, возникающие на ее территории. Проблема о предпочтительности первого или второго критерия (резидентство или территориальность) существует давно и ведется острая дискуссия о пользе того или другого выбора.

С позиции устранения двойного налогообложения его преимущества и недостатки сводятся к тому, что критерий резидентства имеет то преимущество, что он позволяет учесть не элемент материального и социального положения налогоплательщика, поскольку именно страна его постоянного пребывания имеет возможность наиболее полно оценить эти элементы и более справедливо обложить налогом чистый доход лица. С точки зрения соответствующих налоговых органов, особенно в связи с проблемой уклонения от двойного налогообложения, более

предпочтительным становится критерий территориальности, при условии, что его применение не приведет к избыточному налогообложению валового дохода.

Для устранения двойного налогообложения или для уменьшения его бремени существуют два пути.

*Первый* состоит в принятии государством внутренних законодательных актов в одностороннем порядке; *второй* — в регулировании двойного налогообложения путем заключения международных соглашений. Большинство стран на практике сочетают оба направления, которые дополняют друг друга, и в то же время не могут быть полностью взаимозаменяемыми. Зачастую методы одностороннего устранения, предлагаемые национальным законодательством (полное или частичное освобождение, налоговый кредит), совпадают с механизмом устранения, предусмотренным в международных соглашениях. Однако полностью решить проблему устранения двойного налогообложения в одностороннем порядке не удается ни в одной стране, поскольку перед любым государством всегда стоит двойственная задача: с одной стороны, обеспечение достаточного уровня поступлений в бюджет, а с другой — создание оптимальных условий для стимулирования экономического развития особенно в сфере движения капиталов. Предоставление налоговых льгот по национальному законодательству в большей степени ориентировано на создание благоприятных условий для налогоплательщиков — резидентов этих стран, тогда как расширение налоговых льгот для иностранных компаний и граждан всегда имеет очень конкретную цель и обусловлено привлечением иностранных инвесторов и развитием двусторонних торговых, экономических, финансовых и других соглашений.

Средством регулирования налоговых отношений между государствами является заключение международных налоговых соглашений, которые получили широкое развитие в мировой практике.

Необходимость соглашений об устранении двойного налогообложения обусловлена тем, что, во-первых, оно оказывает отрицательное влияние на расширение торговли товарами и услугами и на перемещение капитала и лиц, серьезно затрудняет расширение экономических связей; во-вторых, желательно, чтобы налогоплательщики, осуществляющие коммерческую деятельность в нескольких странах, точно представляли бы себе свое налоговое положение в этих странах и были бы уверены, что это положение будет таким же во всех странах, потому что государства применяют общие методы.

Первые налоговые соглашения, как правило, регулировали налоговый режим ограниченного числа доходов (на наследство, морские перевозки, недвижимость). Они возникли еще в XIX в. Наиболее раннее из известных соглашений относится к 1843 г. Оно было заключено между Францией и Бельгией и предусматривало обмен информацией и оказание административной помощи в налоговых вопросах. С развитием капиталистического способа хозяйствования стали возникать новые формы организации бизнеса (корпорации, доход которых рассматривается отдельно от доходов индивидуальных граждан), новые виды имущества, включая нематериальные активы (ценные бумаги и др.), новые источники получения доходов (лизинг, агентские операции, перестраховочные сделки и др.). Однако по существу до 1920-х гг. проблема устранения двойного налогообложения не стояла так остро. Для обеспечения покрытия возросших государственных расходов во многих странах увеличились ставки налогов, более широко распространилось подоходное налогообложение. В результате послевоенного изменения государственных границ на месте бывших государств возникли новые суверенные государства и соответственно торговые операции, которые раньше относились к внутренней торговле, автоматически стали внешнеторговыми. Эти события послужили мощным стимулом к поискам механизма устранения налоговых препятствий на пути международного перемещения товаров, услуг и капитала. Этот период стал периодом активного заключения договорных налоговых соглашений, без которых было немыслимо вести международную торговлю. Только в 1921—1925 гг. было заключено 22 международных налоговых соглашения. Они, несомненно, отличались друг от друга по охвату налогов, методологии, терминологии, структуре, что снижало их эффективность и затрудняло дальнейшее развитие договорной практики. Появилась необходимость разработки единой концепции и единой универсальной схемы налогового соглашения, применяемой для всех стран. В результате многолетней работы ведущих экспертов в области налогов была создана типовая модель Конвенции об избежании двойного налогообложения доходов и капитала, известной как типовая Конвенция ОЭСР 1963 г. Сейчас используется переработанная типовая модель в редакции 1977 г.

Типовая модель Конвенции представляет собой проект двустороннего налогового соглашения, состоящего из 30 статей, который в большинстве случаев используется как базовый документ для подготовки и начала переговоров между заинтере-

сованными государствами и не является для них строго обязательным. На практике договаривающиеся стороны все чаще отклоняются от рекомендаций, содержащихся в типовой модели. Скорее всего этот документ характеризуется как договор согласия и представляет собой больше сборник компромиссных решений по практическим вопросам международного налогообложения, чем диффикатор каких-либо фундаментальных принципов. Значение типовой модели Конвенции ОЭСР для международного налогового сообщества трудно переоценить, ибо она не только заложила основные принципы устранения двойного налогообложения, но и позволила унифицировать (стандартизировать) термины, понятия, критерии, которыми пользуются налоговые специалисты во всем мире.

Основные недостатки типовой модели Конвенции 1977 г. состоят в том, что она исходит из предположения, что договаривающиеся государства имеют примерно одинаковый уровень экономического развития и относительно сбалансированные отклонения в сфере внешней торговли и инвестиций. В основу типовой модели заложен принцип резиденства, который предполагает, что, во-первых, страна-источник дохода ограничит сферу применения своей юрисдикции при налогообложении доходов, полученных их источниками в этой стране; во-вторых, что страна-источник значительно снизит свой налог на эти доходы. Такой подход не учитывает интересов развивающихся стран и поэтому практически не было налоговых соглашений между развитыми и развивающимися государствами. В результате под эгидой ООН была разработана альтернативная модель Конвенции ООН, рекомендованная для проведения переговоров и заключения соглашений по налогам между развитыми и развивающимися странами. Заметную роль в мировой налоговой практике играет типовая модель США (в редакции 1981 г.).

В рамках мирового сообщества разработаны типовая модель Конвенции об оказании взаимной административной помощи в налоговых вопросах (1981 г.) и типовая модель Конвенции по недвижимому имуществу, наследствам и дарениям (1983 г.).

Обычно подавляющее большинство международных налоговых соглашений заключается в двустороннем порядке. Обычно многосторонние конвенции действуют в рамках какой-нибудь реальной группы, когда в странах-участницах существуют более или менее единообразные налоговые системы и близкие подходы к решению проблем двойного налогообложения. Сегодня между 24 странами — членами ОЭСР действует примерно

230 (из 276 максимально возможных) конвенций. Они касаются в основном устранения двойного налогообложения доходов и капитала. Основаны они, как правило, на двусторонних налоговых соглашениях.

В мировой практике большинство соглашений регулируют налогообложение доходов и капитала, так как сфера действия других налогов (особенно налогов на потребление — на добавленную стоимость, на продажу, акцизов) нередко выходят за рамки государственных границ. В последние годы получили самостоятельное распространение соглашения о налогах и взносах на социальное страхование и обеспечение.

Соглашения по налоговым вопросам делятся на две большие группы: специальные и общие.

*Специальные соглашения* регулируют налогообложение некоторых видов доходов или отдельные вопросы налоговых взаимоотношений договаривающихся стран. Большинство специальных соглашений заключено в области международных перевозок. В них обычно оговаривается, какое государство имеет право облагать налогом прибыль от международных морских и воздушных перевозок. Обычно в большинстве соглашений такое право предоставляется государству, в котором лицо, осуществляющее международные перевозки, имеет постоянное местопребывание и местожительство.

*Общие налоговые соглашения* получили наибольшее распространение и заключаются в форме конвенций об избежании двойного налогообложения доходов и капитала. Страны, вступающие в переговоры, настолько отличаются друг от друга по экономическим условиям, налоговому законодательству, что заключаемые ими соглашения не могут содержать одинаковые положения. Можно лишь определить основные задачи, которые ставят перед собой государства, заключающие соглашения, которые сводятся к следующему:

определить схему устранения двойного налогообложения, что может быть достигнуто закреплением за каждым из договаривающихся государств исключительного права налогообложения того или иного вида дохода;

установить механизм устранения двойного налогообложения в тех случаях, когда право налогообложения сохраняется за обоими государствами;

защитить налогоплательщиков одного государства от дискриминационного налогообложения в другой стране;

предусмотреть взаимный обмен информацией в целях обеспечения выполнения положения Конвенции, а также недопу-

щения уклонения от налогообложения или злоупотребления положениями Конвенции.

Соответственно этим задачам отвечает структура Конвенции. Ее положения условно можно разбить на три группы: сфера применения Конвенции, распределение прав налогообложения между договаривающимися государствами, устранение двойного налогообложения.

*Первая группа* — сфера применения Конвенции включает определение лиц, к которым применяется Конвенция и налоги, на которые она распространяется. Современные налоговые отношения применяются к лицам, имеющим постоянное местопребывание (резидентам) в одном или обоих договаривающихся государствах. Критерий резидентства каждая страна определяет в национальном законодательстве. К налогам, на которые распространяются соглашения, относятся налоги на доходы (индивидуальный налог, налог на прибыль корпораций, доходы от капитала) и на капитал. Сложность возникает при идентификации разных видов налогов, действующих в договаривающихся государствах. Обычно соглашения содержат положение о том, что Конвенция будет применяться также к аналогичным налогам, которые могут быть установлены в будущем.

Одной из основных категорий, используемых в налоговых соглашениях, является постоянное деловое учреждение. Под постоянным деловым учреждением понимается либо место деятельности предприятия, либо сама эта деятельность, либо местный агент, действующий в интересах предприятия. Местом деятельности может быть контора, отделение, бюро, фабрика, цех, а также нефтяная или газовая скважина, карьер, либо другое место добычи природных ископаемых.

Наличие постоянного помещения и осуществление деятельности в этом помещении не являются единственными и основными критериями для определения того, образует ли эта деятельность деловое учреждение для целей налогообложения. Гораздо более важным является характер деятельности, осуществляемой через деловое учреждение. Деятельность может быть непроизводственного характера, однако поскольку всякое деловое учреждение является частью предприятия, оно также участвует в получении прибыли, заработанной самим предприятием.

*Вторую группу* составляют статьи, регулирующие налогообложение различных видов доходов. Цель их состоит в полном или частичном устранении двойного налогообложения. Егс

суть состоит в том, что в соответствии с концепцией типовой модели Конвенции право взимать налоги с доходов и капитала может быть предоставлено в зависимости от ситуации либо исключительно стране резиденства, т.е. стране, в которой лицо, получающее доход, имеет постоянное местопребывание, либо в стране источников дохода при условии соответствующего зачета налога в стране резидентства налогоплательщика.

Так, если по условиям соглашения налог с какого-либо вида дохода взимается только в одной стране, то другая страна не имеет права облагать налогом этот доход. Таким образом, достигается полное устранение двойного налогообложения.

*Третья группа* определяет механизм устранения двойного налогообложения. В типовой модели Конвенции предлагается два варианта: метод освобождения и метод налогового кредита, один из которых, как правило, берется за основу при обсуждении методов устранения двойного налогообложения.

Освобождение может предоставляться в двух формах:

полное освобождение, когда доход, полученный в одной стране, не включается в налоговую базу при исчислении налога в другой стране;

освобождение с прогрессией, когда доход, полученный в одном государстве, не облагается налогом в другом, но суммируется с другими доходами налогоплательщика для применения к нему более высокой ставки при прогрессивном налогообложении.

*Второй* метод устранения двойного налогообложения, рекомендуемый типовой моделью Конвенции — налоговый кредит или налоговый кредит на иностранный налог. Государство, предоставляющее налоговый кредит, включает полученный доход в одном государстве, который может облагаться налогом в обоих государствах, в общий доход налогоплательщика для определения его налоговых обязательств в другом государстве. Затем налог, уплаченный в одном государстве, вычитается из налога, исчисленного в другом государстве.

На практике метод освобождения в отношении доходов, которые могут облагаться в обоих государствах, используется реже, чем налоговый кредит.

В Конвенции особое место занимает обмен информацией между странами и компетентными органами, научные исследования. Одной из таких структур является Международная налоговая ассоциация (ИФА) — одна из немногих международных организаций, которые широко известны среди специалистов, занимающихся налоговыми проблемами как на нацио-



нальном уровне, так и на международной арене. Ассоциация имеет консультативный статус при экономическом и Социальном Совете ООН и поддерживает тесные контакты с налоговыми подразделениями развитых стран и многих международных финансовых организаций.

Учредители ИФА правильно поняли, в чем нуждается мировая налоговая практика. Все страны, ориентирующиеся на рыночные отношения в экономике, формируя свою налоговую систему и политику, часто руководствуются внутренними экономическими целями, порой не придавая должного значения критериям и принципам финансовой науки, разработанным в отношении налогов и налоговой политики. В результате налоговая система и политика многих стран страдает определенной однобокостью, малой эффективностью, социальной несправедливостью и отсутствием научного подхода, мешает вовлечению страны в мировой процесс интернационализации экономических связей. ИФА точно определила главную цель: научные сравнительные исследования в области налогового права, государственных финансов, финансово-экономических последствий налогообложения.

Деятельность ИФА носит в основном научный характер и одновременно она уделяет большое внимание текущим событиям и изменениям в национальном налоговом законодательстве. Коллективные, не обязательные к исполнению рекомендации и предложения, вырабатываемые на форумах ИФА, благодаря своей объективности и научности, нередко превышают по степени влияния иные рекомендации государственных органов и правительственных организаций.

## Л и т е р а т у р а

1. Заяц Н.Е. Теория налогов. Мн., 2002.
2. Заяц Н.Е. Налоговая политика в мировой экономике: проблемы и пути решения // Финансы. Учет. Аудит. 1999. № 2.
3. Теория финансов / Под ред. Н.Е. Заяц, М.К. Фисенко. Мн., 1997.
4. Налоги / Под общ. ред. Н.Е. Заяц, Т.И. Василевской. Мн., 2000.
5. Черник Д.Г. Налоги в рыночной экономике. М., 1997.
6. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение. М., 2000.