

ОДНОСТОРОННИЕ МЕРЫ ГОСУДАРСТВ ПО ИЗБЕЖАНИЮ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Алексей Лашук

Налогообложение обычно не является решающим фактором при принятии предпринимателями инвестиционных решений. Однако в последние десятилетия в связи с упрощением механизмов перемещения капитала через государственные границы и появлением большого числа низконалоговых юрисдикций налоговый фактор стал заметно влиять на инвестиционное поведение субъектов хозяйствования. Это особенно справедливо для крупных компаний с большим годовым оборотом, осуществляющих свою деятельность в нескольких государствах и обладающих возможностью гибкого инвестиционного маневра. При налогообложении деятельности подобных компаний неизбежно возникает конфликт интересов: государство заинтересовано собрать максимальную сумму налогов в бюджет, а компания заинтересована максимизировать чистую прибыль, в том числе путем уплаты меньшей суммы налогов.

С одной стороны, согласно общепринятой международно-правовой практике, государство имеет право облагать налогами весь ее совокупный доход, независимо от того, получен доход внутри страны или за границей. В том случае, когда компания вынуждена уплачивать налог и в государстве — источнике дохода, и в государстве резидентства, возникает двойное налогообложение и увеличенное налоговое бремя для компании. Государство в данном случае реализует свой налоговый суверенитет и собирает максимальную сумму налогов в бюджет. С другой стороны, крупные компании-резиденты являются важным источником налоговых поступлений в бюджет государства, и можно утверждать, что государство в определенной степени зависит от них. При этом, если налогообложение дохода компаний, полученного за границей, будет чрезмерным, их руководство может принять решение о перерегистрации и получении статуса резидента в другой юрисдикции с меньшим налоговым бременем. Естественно, государства не могут допустить такого развития событий и принимают меры по избежанию двойного налогообложения для компаний-резидентов, получающих доход за рубежом.

Избежание двойного налогообложения может осуществляться на двух уровнях: на уровне международных договоров об избежании двойного налогообложения и на уровне национального законодательства в виде односторонних мер, применяемых государствами. В большинстве случаев двойное налогообложение устраняется путем заключе-

ния и применения международных соглашений об избежании двойного налогообложения, а односторонние меры применяются в случае отсутствия соглашения с конкретным государством по конкретному виду налогов.

Во многом по причине приоритета международных соглашений как инструмента избежания двойного налогообложения односторонние меры государств не нашли отражения в отдельных монографиях или научных статьях. Односторонним мерам в литературе по международному налогообложению обычно посвящен один раздел или параграф, как, например, в монографии немецкого юриста О. Якобса по международному налогообложению компаний [8] и в прикладном издании американских авторов Б. Арнольда и М. МакИнтайра [5]. Конкретные примеры применения односторонних мер в налоговом законодательстве можно взять из ежегодных публикаций национальных финансовых ведомств, например Великобритании [7] и Голландии [10]. Национальные нормативно-правовые акты, регулирующие налоговые правоотношения, также являются непосредственным источником информации о правовом регулировании избежания двойного налогообложения в одностороннем порядке в конкретном государстве, например законодательство Беларуси [2—4] и Нидерландов [6].

Применение односторонних мер

В силу суверенитета каждое государство самостоятельно решает, до какой степени оно готово ограничить свою налоговую юрисдикцию. Большинство государств распространяют ее на доходы, полученные резидентами за рубежом. В то же время все большее число государств, столкнувшись с перетеканием части налогооблагаемой базы в зарубежные юрисдикции, в одностороннем порядке отказываются от применения своей налоговой юрисдикции в отношении некоторых зарубежных доходов резидентов. Часто по причине того, что налоги прямым образом влияют на бюджет государств, осуществление налоговой юрисдикции становится предметом международной политики [9, р. 5].

Необходимо отметить, что реализация мер по избежанию двойного налогообложения ощутимо влияет на государственный бюджет. Британские финансисты, например, подсчитали, что стоимость применения односторонних мер по избежанию двойного налогообложения в 1998/99 финансовом

Автор:

Лашук Алексей Александрович — преподаватель кафедры международного частного и европейского права факультета международных отношений Белорусского государственного университета

Рецензенты:

Бабкина Елена Васильевна — кандидат юридических наук, доцент кафедры международного частного и европейского права факультета международных отношений Белорусского государственного университета

Гончаров Александр Алексеевич — кандидат юридических наук, доцент кафедры международного экономического права Белорусского государственного экономического университета

году составила для бюджета Великобритании 5,2 млрд фунтов стерлингов [7, р. 8]. Вместе с тем, необходимо помнить, какую значительную сумму составляет совокупный доход британских резидентов, полученный за границей, и какой высокий уровень репатриации этих иностранных доходов в экономику Великобритании. Отсутствие механизмов избежания двойного налогообложения увеличило бы инвестиционные затраты и уменьшило бы рентабельность компаний-резидентов, тем самым поставив их в сравнительно невыгодное положение на мировом рынке по сравнению с компаниями из других стран. Это привело бы к уменьшению реинвестирования прибыли транснациональными корпорациями в свое государство регистрации. Кроме того, эффективные односторонние методы избежания двойного налогообложения позволяют сделать государство более привлекательным для международного бизнеса в качестве государства-резидентства. Это, в свою очередь, означает возможность создания дополнительных рабочих мест для граждан, инвестирования инфраструктуры государства, а также стабильных налоговых поступлений.

Методы избежания двойного налогообложения

Односторонние методы избежания двойного налогообложения обычно отражены в национальных законах и подзаконных нормативно-правовых актах. Их структура и сфера применения полностью зависят от политической воли законодателя. Конкретный набор односторонних мер по избежанию двойного налогообложения зависит от налоговой доктрины государства и его готовности ограничить свой налоговый суверенитет [8, s. 20].

Учитывая особенности своей экономики, государства применяют различные методы избежания двойного налогообложения. Обычно используются методы вычета, освобождения и зачета.

Метод вычета является наименее популярным и наименее часто применяемым из трех рассматриваемых методов. При применении метода вычета налог, уплаченный за границей приравнивается к стандартным налоговым вычетам, т. е. вычитается из налогооблагаемой базы как, например, затраты на производство.

Рассмотрим пример применения метода вычета.

Резидент государства А получает доход в размере 100 усл. ед. в государстве В. Полученный доход в государстве В облагается налогом по ставке 40 %, и субъект обязан уплатить 40 усл. ед. ($100 \cdot 40 \% = 40$). Государство А применяет для избежания двойного налогообложения метод вычета, и резидент, соответственно, может вычесть 40 усл. ед. из своей налогооблагаемой базы, которая после этого составляет 60 усл. ед. ($100 - 40 = 60$). Предположим, ставка налога на доход в государстве А составляет 50 %, тогда резидент обязан уплатить еще 30 усл. ед. ($60 \cdot 50 \% = 30$) налога. В результате у него остается всего 30 усл. ед. чистой прибыли. Совокупная налоговая нагрузка составила 70 %, что считается чрезвычайно высоким уровнем налогообложения.

Метод вычета справедливо считается наименее «щедрым» методом избежания двойного налогообложения, особенно, если к доходу, полученному резидентом за границей, применяется высокая ставка налога [8, s. 39]. Уменьшение негативного влияния двойного налогообложения достигается менее успешно, чем при применении методов освобождения и зачета. И все же многие государства применяют метод вычета в том случае, когда юридический состав не позволяет применять другие методы, например в том случае, когда налог, уплаченный за границей, нельзя сопоставить ни с одним из внутренних налогов. В такой ситуации, несмотря на меньшую эффективность, метод вычета позволяет уменьшить негативные последствия двойного налогообложения.

Метод вычета применялся многими государствами на начальном этапе формирования их налоговых систем и исторически был вторым использованным методом после метода освобождения.

Метод освобождения подразумевает освобождение от налогообложения определенных типов дохода, полученных резидентами за границей. Таким образом, государство-источник получает исключительное право налогообложения дохода, полученного на его территории, в то время как государство резидентства отказывается от своего права облагать налогом весь его совокупный доход.

Например, резидент государства А получает доход в размере 100 усл. ед. в государстве В. Полученный доход в государстве В облагается налогом по ставке 40 %, и субъект обязан уплатить 40 усл. ед. ($100 \cdot 40 \% = 40$). Государство А применяет для избежания двойного налогообложения метод освобождения, соответственно резидент не платит в государстве А налог с дохода, полученного в государстве В. Соответственно у него остается 60 усл. ед. чистой прибыли. Двойное налогообложение полностью ликвидировано, однако государство А не получило никаких поступлений в бюджет.

Как видно из примера, применение метода освобождения гарантирует налоговую юрисдикцию в отношении определенного объекта налогообложения исключительно у одного государства — источника дохода. Метод освобождения полностью ликвидирует двойное налогообложение, поэтому признается наиболее эффективным механизмом и широко используется государствами.

Однако, несмотря на свою привлекательность, данный метод оказывается эффективным только тогда, когда согласованно применяется группой стран. Одностороннее применение метода освобождения само по себе не создает требуемого экономического эффекта. Лишь при условии применения государством метода освобождения вместе с основными экономическими партнерами может быть достигнуто эффективное распределение капитала [7, р. 12].

Главным недостатком метода освобождения является то, что он косвенно поощряет активность резидентов за рубежом, а не внутри страны. На международном уровне применение метода освобождения дает преимущества компаниям, которые занимаются предпринимательской деятельностью в низконалоговых юрисдикциях.

Главным же достоинством метода освобождения является техническая простота его применения и низкие административные издержки. При его использовании налоговые органы освобождены от обязанности учитывать доходы, полученные резидентами за рубежом, а налогоплательщики, соответственно, освобождены от обязанности представлять документы и информацию о своих зарубежных доходах.

Некоторые государства используют метод освобождения в качестве основного, например Нидерланды [10, р. 21]. Однако при этом нельзя однозначно сказать, какой из методов употребляется чаще: освобождения или зачета.

Метод зачета предусматривает, что государство резидента учитывает налог на доходы, уплаченный за границей, как налог, заплаченный в его собственный бюджет, и соответственно уменьшает сумму собственных налогов. Причем необходимо отметить, что государство дает кредит только на сумму налогов, которая меньше либо равна сумме собственных налогов. В сущности общая налоговая нагрузка для субъекта будет равна налоговому бремени в той юрисдикции, где эта сумма больше.

Например, резидент государства А получает доход в размере 100 усл. ед. в государстве В. Полученный доход в государстве облагается налогом по ставке 40 %, и субъект уплачивает 40 усл. ед. в бюджет государства В ($100 \cdot 40 \% = 40$). Ставка налога на доход в государстве А составляет 50 %, и со своего дохода 100 усл. ед. резидент обязан уплатить 50 усл. ед. налога ($100 \cdot 50 \% = 50$). Государство А применяет для избежания двойного налогообложения метод зачета, и резидент получает кредит в размере 40 усл. ед. (налог, уплаченный в государстве В). Соответственно на 40 усл. ед. уменьшается сумма налога к уплате в государстве А, которая после этого составит 10 усл. ед. ($50 - 40 = 10$). После уплаты 10 усл. ед. налога в государстве А у резидента останется 50 усл. ед. чистой прибыли ($100 - 40 - 10 = 50$). Совокупная налоговая нагрузка составила 50 % и равна сумме налогов, которую бы заплатил резидент, если бы он получил доход внутри страны.

В том случае, когда сумма зарубежного налога превышает сумму внутреннего налога, кредит на превышающую сумму не предоставляется, ибо фактически можно вести речь о субсидировании иностранного бюджета. В некоторых государствах предусмотрены механизмы переноса превышающей суммы кредита на предыдущий или последующий финансовый год в зачет внутренних налоговых обязательств в прошлом или в будущем.

Метод зачета гарантирует наиболее эффективное распределение инвестиций между государствами. Его применение позволяет достичь ситуации нейтралитета экспорта капитала, при которой для резидента нет разницы, инвестировать внутри страны или за рубеж. О. Якобс, немецкий специалист в области международного налогообложения, считает, что с точки зрения налоговой политики метод зачета является оптимальным средством избежания двойного налогообложения [8, с. 51].

Преимуществом метода зачета по сравнению с методом освобождения является то, что при расчете налогов учитывается весь совокупный доход

налогоплательщика. Таким образом, уменьшается риск уклонения от налогообложения путем перевода деятельности резидентов за границу, поскольку все, в том числе и зарубежные доходы, попадают в поле зрения национальных налоговых органов. В свою очередь, при применении метода освобождения, у транснациональных компаний возникает соблазн отнести часть своих доходов на подразделения, находящиеся за рубежом, в низконалоговых юрисдикциях.

К недостаткам метода зачета необходимо отнести техническую сложность его применения. Возникают трудности при выяснении, какой доход и в каком объеме получен резидентами за границей. Введение зарубежных налоговых документов в национальную систему учета налогов также требует дополнительных ресурсов из-за их перевода и легализации. При применении метода налогового кредита в соответствующих законодательных актах должны быть детально прописаны следующие вопросы: какие субъекты имеют право на зачет; в отношении каких налогов; каков механизм расчета суммы кредита; что является доказательством уплаты налога за рубежом; существует ли возможность переноса налогового кредита с одного финансового года на другой. Регулирование этих вопросов требует высокого уровня профессионализма при разработке законодательства, но, что еще более важно, — высокого профессионализма при его применении сотрудниками налоговых органов, что достаточно трудно достичь на практике.

Правовое регулирование в Беларуси

До 2004 г. белорусское налоговое законодательство содержало положения о возможности избежания двойного налогообложения в одностороннем порядке. Так, в статье 5 Закона Республики Беларусь от 20 декабря 1991 г. «О налогах и сборах, взимаемых в бюджет Республики Беларусь» содержался механизм избежания двойного налогообложения в одностороннем порядке. Закон декларировал принцип, что один и тот же объект может облагаться налогом одного вида только один раз за соответствующий финансовый период. Суммы налога на доходы, полученные за пределами территории Республики Беларусь и уплаченные субъектами хозяйствования Беларуси за пределами территории республики в соответствии с законодательством других государств, засчитываются при уплате ими налогов с прибыли или доходов в Республике Беларусь [1]. Таким образом, белорусский законодатель фактически стоял на позициях применения в одностороннем порядке метода налогового кредита в случае отсутствия международного договора. Таким образом, до 2004 г. существовало два пути избежания двойного налогообложения для хозяйствующих субъектов, получающих доход из-за границы: международные соглашения и односторонние меры в соответствии с законодательством.

После вступления в силу Налогового кодекса Республики Беларусь и внесения изменений в налоговые законы ситуация изменилась. Анализ действующего законодательства позволяет сделать вывод о том, что возможность применения одно-

сторонних мер по избежанию двойного налогообложения в Беларуси отсутствует. В Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь избежание двойного налогообложения не упоминается вообще, а формулировки налоговых законов в новой редакции предусматривают применение международных налоговых соглашений, если таковые заключены. Статья 26 Закона Республики Беларусь «О подоходном налоге с физических лиц» гласит: «Фактически уплаченные налогоплательщиком, являющимся налоговым резидентом Республики Беларусь, за пределами Республики Беларусь в соответствии с законодательством других государств суммы налога с доходов, полученных от источников за пределами Республики Беларусь, *подлежат зачету* при уплате налога в Республике Беларусь, *если такой метод* устранения двойного налогообложения *предусмотрен* соответствующим *международным договором* Республики Беларусь об избежании двойного налогообложения» (выделено мной. — А. Л.) [4]. Еще более категоричное правило содержится в статье 6-1 Закона Республики Беларусь «О налогах на доходы и прибыль»: «Фактически уплаченные (удержанные) в соответствии с законодательством другого государства суммы налога на прибыль (до-

ход) в отношении дохода, полученного из-за рубежа, *не зачитываются* при уплате налога на прибыль (доход) в Республике Беларусь, *если иное не предусмотрено международным договором*» (выделено мной. — А. Л.) [3].

Таким образом, Республика Беларусь исключила возможность применения односторонних мер по избежанию двойного налогообложения. Учитывая то, что договорная база в данной сфере постоянно расширяется, подобная позиция белорусского законодателя имеет право на существование. Однако ведущие экономически развитые государства уже несколько десятилетий практикуют применение односторонних мер по избежанию двойного налогообложения. Это позволяет им быть более привлекательными для крупного международного бизнеса в качестве государства резидентства, а значит гарантировать стабильные поступления в бюджет, создание высокооплачиваемых рабочих мест и улучшение инфраструктуры. Вероятно, в будущем Беларусь признает необходимость создания для себя привлекательного имиджа в качестве государства резидентства крупных компаний, и тогда практика применения односторонних мер по избежанию двойного налогообложения окажется востребованной.

ЛИТЕРАТУРА

1. Алексахина, Т. С. Проблемы двойного налогообложения // Бел. журн. междунар. права и междунар. отношений. 2001. № 4. С. 44–48.
2. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть): принят Палатой представителей 15 нояб. 2002 г.: одобр. Советом Респ. 2 дек. 2002 г. [Электронный ресурс] // Нац. правовой Интернет-портал. Режим доступа: <<http://www.pravo.by/webnpa/text.asp?RN=Hk0200166>>. Дата доступа: 15.05.2007.
3. О налогах на доходы и прибыль: Закон Респ. Беларусь от 22 дек. 1991 г. № 1330-XII [Электронный ресурс] // Нац. правовой Интернет-портал. Режим доступа: <http://www.pravo.by/webnpa/text_txt.asp?r=NaN&RN=V19101330>. Дата доступа: 15.05.2007.
4. О подоходном налоге с физических лиц: Закон Республики Беларусь от 21 дек. 1991 г. № 1327-XII [Электронный ресурс] // Нац. правовой Интернет-портал. Режим доступа: <<http://www.pravo.by/webnpa/text.asp?RN=V19101327>>. Дата доступа: 15.05.2007.
5. Arnold, B. J. International Tax Primer / B. J. Arnold, M. McIntyre. Boston: Kluwer Law International, 2002.
6. Besluit voorkoming dubbele belasting van 21.12.2000 [Electronic resource] // Fiscanet — Netherlands tax portal. Mode of access: <http://www.fiscanet.nl/wet.nsf/0/613547098C73CE5BC125725F0033D332?opendocument&kwartaal=2007_01>. Date of access: 18.01.2007.
7. Double Taxation Relief for Companies: a Discussion Paper. London: Inland Revenue, 1999 [Electronic resource] // The United Kingdom Revenue & Customs web site. Mode of access: <<http://www.hmrc.gov.uk/consult/dtrc.pdf>>. Date of access: 19.01.2007.
8. Jacobs, O. Internationale Unternehmensbesteuerung, 5, neubearbeitete und erweiterte Auflage. Munchen: C. H. Beck, 2002.
9. Taxation. New York; Geneva: UNCTAD, 2000.
10. Taxation in the Netherlands. Information for companies operating internationally [Electronic resource] // The United Kingdom Revenue & Customs web site. Mode of access: <<http://www.minfin.nl/binaries/minfin/assets/pdf/publicaties/taxation.pdf>>. Date of access: 18.01.2007.

«Односторонние меры государств по избежанию двойного налогообложения» (Алексей Лашук)

В настоящее время все увеличивающееся число государств, столкнувшись с перетеканием части налогооблагаемой базы в зарубежные юрисдикции, в одностороннем порядке отказывается от применения своей налоговой юрисдикции в отношении некоторых зарубежных доходов резидентов. Эффективные односторонние методы избежания двойного налогообложения позволяют сделать государство более привлекательным для международного бизнеса в качестве государства-резидента.

Обычно государства применяют следующие три метода избежания двойного налогообложения: вычета, освобождения и зачета. В статье дается их краткая характеристика, приводится анализ преимуществ и недостатков, а также описывается сфера применения каждого из этих методов на примере государств — членов Европейского союза.

Республика Беларусь с недавнего времени исключила возможность применения односторонних мер по избежанию двойного налогообложения. Подобная позиция белорусского законодателя может быть обоснована тем, что в сфере международного налогообложения существует развитая договорная база. Тем не менее, опыт ведущих экономически развитых государств показывает, что применение односторонних мер наряду с международными соглашениями демонстрирует свою эффективность.

«States' Unilateral Measures on the Avoidance of Double Taxation» (Alexey Lashuk)

At present, an increasing number of states faced with the escape of tax base to foreign jurisdictions unilaterally refrain from exercising their tax jurisdiction over certain foreign incomes of their residents. Effective application of unilateral methods for the avoidance of double taxation makes it possible for a state to become more attractive as a seat for international businesses.

Usually states apply the following three double taxation avoidance methods: the deduction method, the exemption method and the credit method. This article gives a brief description, provides an analysis of advantages and disadvantages and describes the scope of application of these methods by using the examples of the European Union member states.

The Republic of Belarus has recently excluded the application of unilateral double tax avoidance measures. Such position of Belarusian law-makers can be justified by the fact that there is a developed treaty network in the field of international taxation. At the same time, the examples of the leading developed nations show that the application of unilateral measures for the avoidance of double taxation proves to be effective.