

Международно-правовое регулирование налогообложения доходов от использования имущества физических лиц

*Скачков Н.Г. **

Налоговые системы разных стран сложились и продолжают совершенствоваться под воздействием различных экономических, политических и социальных условий. Национальные фискальные приоритеты определяют порядок взимания налоговых поступлений и их организационно-правовые характеристики. Государство остается свободным как в установлении размеров налоговой ставки для того или иного вида налогов, так и в обосновании форм ее взаимосвязи с предметом налогообложения. Финансовый закон того или иного государства устанавливает и правила введения льготных налоговых режимов.

Создается впечатление, что налоговые системы различных государств могут быть в принципе лишены каких-либо общих, характерных черт. Однако, это отнюдь не так. Существует по крайней мере один институт, который придает всем налоговым системам органическое единство. Речь идет о категории «субъект налогообложения», которая включает в себя организации и физические лица. В любой стране мира последние выступают в качестве активных участников процесса налогообложения. Существует множество фактов, подтверждающих это утверждение.

Во-первых, неоспоримым является тезис о том, что сама деятельность индивидов создает те денежные средства, которые подлежат налогообложению. Для фискальных органов интерес представляют также и капитальные вложения физических лиц, а также доходы от сдачи в аренду принадлежащего им имущества.

Во-вторых, участие физических лиц в налоговой системе позволяет уточнить существующие стадии налоговых правоотношений. В рамках первой стадии реализуется прямая обязанность налогоплательщика по внесению в бюджетную систему государства или внебюджетный государственный (местный) фонд определенной денежной суммы в

* Скачков Никита Геннадьевич – к.ю.н., доцент кафедры международного права МГЮА.

соответствии с установленными ставками и в предусмотренные законом сроки. Здесь физическое лицо действует как субъект налогообложения. Если налог не был выплачен в установленном порядке, то физическое лицо уже следует рассматривать как носителя налога (потенциального налогоплательщика).

В-третьих, нельзя не отметить, что физические лица как компоненты налоговой системы предопределяют форму поступления налогов в бюджет. Если государство сочтет для себя предпочтительным взимать налоговый платеж как с субъектов налогообложения, так и с носителей налога, то оно будет вынуждено ввести систему надбавок на товары, на оплату услуг, потребляемых получателем первичных доходов. Эти мероприятия заставят государство использовать так называемую косвенную систему привлечения налогов в бюджет. Однако государство может сформировать базу налогообложения из первичных доходов субъектов налогообложения.

И, наконец, очевидно, что участие физических лиц в процессе налогообложения оказывает влияние и на классификацию налоговых платежей, оставляя государству право на введение личных и реальных налогов.

Вышеизложенное свидетельствует о том, что физические лица выступают в качестве одного из связующих элементов механизма налогообложения в любом государстве. В таком случае их участие в структуре налогообложения объективно нуждается в эффективной и работоспособной системе правового регулирования. Наиболее предпочтительным способом формирования такой системы является создание общих, универсальных принципов и подходов к налогообложению доходов физических лиц. Единственную возможность реализации этого способа следует искать в последовательном заключении международных соглашений, которые помогают решать те или иные проблемы, связанные с налогообложением. Обратимся к международным налоговым соглашениям и рассмотрим, как они регулируют налогообложение доходов от использования имущества физических лиц.

Прежде всего, соглашения об устранении двойного налогообложения детально регламентируют порядок налогообложения прибыли, полученной в силу перехода к другому владельцу основных средств — недвижимого имущества. Очевидно, что при создании режима налогообложения доходов от различных форм реализации имущества со-

глашения по налоговым вопросам должны прежде всего установить, какое из двух государств – участников соглашения вправе облагать налогом денежные поступления от подобных операций.

Соглашения по проблемам налогообложения, конечно, могут наделить таким правом то государство, в пределах которого это имущество находится. Многие международные акты по налоговым вопросам нашли наиболее предпочтительной именно такую форму установления налоговой юрисдикции. Они утверждают, что государство – место нахождения имущества однозначно наделяется всеми полномочиями к налогообложению любого вида недвижимости, находящегося на его территории. Очевидную приверженность данному подходу продемонстрировали Конвенция между Правительствами Российской Федерации и Республики Мали об избежании двойного налогообложения и установлении правил оказания взаимной помощи в отношении налогов на доходы и имущество от 25 июня 1996 г. Аналогична по своему характеру, например, Конвенция между Правительствами Российской Федерации и Чешской Республики от 17 ноября 1995 г¹.

Однако среди соглашений об избежании двойного налогообложения, вступивших в силу в 1999-2001 гг., возобладал иной принцип определения налоговой юрисдикции недвижимости, который лишь предполагает, что государство – место нахождения имущества обладает полномочиями к участию в налогообложении. Подобное допущение содержится в соглашениях между Правительствами Российской Федерации и Азербайджанской Республики от 4 сентября 1997 г. и между Правительствами Российской Федерации и Литовской Республики от 29 июня 1999 г. Как устанавливают эти документы, доходы, получаемые лицом с постоянным местом пребывания в одном договаривающемся государстве от отчуждения недвижимого имущества, находящегося в другом договаривающемся государстве, могут облагаться налогом в этом другом государстве².

Оценивая данный подход по существу, хотелось бы отметить, что предоставление государству одной лишь возможности взимать налоговые платежи с недвижимого имущества, находящегося на его терри-

¹ См.: Сборник межправительственных и межгосударственных соглашений, заключенных Российской Федерацией с другими странами по вопросам налогообложения. М., 1997. Вып. V. С. 54. См. там же. С. 68.

² См.: Межправительственные соглашения Российской Федерации по вопросам избежания двойного налогообложения. М., 2000. С. 232. См. Также: Иностраннный капитал в России. 2000. № 2. С. 50.

тории, может вызвать к жизни утверждение об отсутствии какой-либо определенной позиции по рассматриваемому вопросу. Тем не менее, это не так. Соглашения по-прежнему прямо закрепляют право налогообложения указанного ранее вида дохода за договаривающимся государством.

Однако соглашения избегают жесткой формы обязательного взимания налога. Причину этому следует искать в различиях, которые, несомненно, возникают при обложении налогами доходов от коммерческого использования недвижимости. Так, более чем вероятно, что в подавляющем большинстве государств база налогообложения недвижимого имущества не может не включать в себя те денежные средства, которые составляют прирост его стоимости. Тогда государствам следует просто добавлять прирост стоимости имущества к совокупному доходу, полученному из других источников, и облагать его налогом как совокупный доход. Вполне возможно, однако, что в некоторых странах налоговые платежи взимаются со всего прироста стоимости имущества в течение налогового года. Фактически речь идет о специальных ставках налогообложения недвижимости. Вполне допустим и иной вариант – недвижимость просто освобождается от налогообложения.

Применяя условную формулу наделения государства правомочиями в сфере налогообложения, соглашение подтверждает, что один его участник может устанавливать форму налогообложения недвижимости, отличную от той, что существует в иной договаривающейся стране. Это позволит другому государству избежать необходимости внесения изменений в свое законодательство (например, в том случае, когда по внутреннему законодательству взимание налогов с доходов от отчуждения недвижимости не предусмотрено).

Установив режим налогообложения доходов от реализации недвижимого имущества, соглашения обращают свое внимание на доходы от реализации имущества движимого. Порядок налогообложения доходов от отчуждения движимого имущества объективно сложился довольно давно и во многом обязан Типовой модельной конвенции ОЭСР по налоговым вопросам 1977 г. Именно в этом документе был сформулирован тезис о том, что движимое имущество только тогда представляет интерес для налогообложения, когда оно всецело принадлежит постоянному деловому учреждению, подчиняющемуся налоговой юрисдикции иной страны. Право на участие в налогообложении дви-

жимого имущества принадлежит этому другому государству, а основанием для взимания налоговых платежей является наличие факта использования самого имущества³.

Простая конструкция налогообложения доходов от отчуждения движимого имущества по Модельному соглашению ОЭСР 1977 г. позволила разработчикам целого ряда соглашений по налоговым вопросам использовать рекомендации Типового акта ОЭСР в качестве наиболее приемлемого варианта. К числу таких документов относятся соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Украины об избежании двойного налогообложения от 8 февраля 1995 г. и между Российской Федерацией и Швейцарской Конфедерацией от 15 ноября 1995 г.⁴

Не подлежит сомнению, что данные соглашения не проводят различий между доходами, полученными от отчуждения движимого имущества постоянного представительства, и доходами, приобретенными от отчуждения движимого имущества предприятия, учредившего настоящее постоянное представительство. В связи с чем возникает следующий вопрос: возможна ли ситуация, когда соглашения воспринимают движимое имущество лишь как часть имущества предприятия, учредившего постоянную базу на территории иной страны? Исходя из опыта ряда соглашений, движимое имущество можно рассматривать и как часть имущества предприятия, создающего постоянное представительство. В частности, подобный подход характерен для Конвенции между Правительствами Российской Федерации и Республики Кипр об избежании двойного налогообложения от 5 декабря 1998 г. и для аналогичного соглашения между Правительствами Российской Федерации и Королевства Марокко от 4 сентября 1997 г.⁵

Разработчики соглашения между Правительствами России и Республики Кипр и подобного ему договора, заключенного Российской Федерацией с Королевством Марокко, очевидно, исходили из концепции, что движимое имущество представлено деловыми (производственными, коммерческими) активами, а доходы от их отчуждения должны облагаться налогами в той стране, которая по условиям соглашения

³ Model Double Taxation Convention on Income and on Capital. Paris. 1977. P. 35.

⁴ См.: Сборник межправительственных и межгосударственных соглашений, заключенных Российской Федерацией с другими странами, по вопросам налогообложения. М., 1996. Вып. IV. С. 26. См. там же. С. 6.

⁵ Сборник межправительственных соглашений Российской Федерации по вопросам избежания двойного налогообложения. М., 2000. С. 11. См. там же. С. 213.

имеет право на предъявление налоговых притязаний как к доходам от имущества, так и к собственнику такого имущества.

Как следует из соглашений, сам процесс отчуждения движимого имущества означает, очевидно, не только продажу этого имущества. Он может включать в себя и некий способ осуществления правомочий по распоряжению имуществом. Видимо, этим и обусловлено то обстоятельство, что в приведенных соглашениях столь явно наметилось стремление к учету в составе налогооблагаемых доходов также и той прибыли, что получена от отчуждения имущества предприятия-резидента, ведущего свои дела в иной стране.

Международно-правовые документы убедительно свидетельствуют в пользу эффективности рассматриваемого метода взимания налоговых платежей с движимого имущества. Более чем вероятно, что он и в дальнейшем будет использоваться в соглашениях по налоговым вопросам. Тем не менее, некоторые негативные аспекты данного метода все же просматриваются. Так, подавляющее большинство соглашений утверждает, что под движимым имуществом подразумеваются лишь те материальные вещи, которые находятся в распоряжении постоянного делового учреждения. Такая практика может привести к исключению из сферы действия налогового договора материальных объектов, которые хотя и относятся к категории движимого имущества, но не связаны с постоянным представительством.

Для того чтобы не допустить подобных ситуаций, разработчики налоговых соглашений вносят соответствующие коррективы в перечень движимых вещей. Тенденция к постоянному изменению списка материальных вещей – объектов налогообложения отчетливо проявляется в соглашениях, датированных 1999-2000 гг. Так, Соглашение между Правительствами Российской Федерации и Республики Индонезия об избежании двойного налогообложения от 12 марта 1999 г. предусматривает режим налогообложения доходов от отчуждения имущества индивидов, которые эмигрировали в другую страну и в силу этого перестали быть налоговыми резидентами одного из государств – участников соглашения⁶.

В то же время Соглашение об избежании двойного налогообложения между Правительствами Российской Федерации и Австралии (Австралийского Союза) от 7 сентября 2000 г. признает движимым имуществом акции от долевого участия физического лица в прибылях ком-

⁶ Собрание законодательства РФ. 2000. № 20, ст. 4741.

паний; для целей налогообложения не имеет значения, находится ли эта хозяйственная структура в прямом или опосредованном владении⁷.

Международно-правовой и внутригосударственной юридической практике хорошо известны случаи, когда та или иная материальная вещь объявляется движимым имуществом на том основании, что она способна перемещаться в пространстве. Естественно, такое признание возможно лишь по отношению к транспортным средствам. Рассмотрим, как различные соглашения по налоговым вопросам регламентируют процесс налогообложения прибыли от использования таких средств.

Международные нормотворческие акты создают довольно сложную, многокомпонентную систему налогообложения доходов от тех или иных форм эксплуатации транспортного оборудования. Первый ее элемент, как может показаться, не имеет особого отношения к физическим лицам. Речь идет о процедуре идентификации той или иной материальной вещи в качестве транспортного средства. В ходе данной процедуры многие соглашения исходили из общей логики понятия «транспортное средство» и видели в нем некий механизм, призванный осуществлять международные перевозки грузов и пассажиров в морской среде, по суше и в воздухе⁸.

Вместе с тем, для перевозки товаров или изделий используется также и специальное оборудование, скажем контейнер. Можно ли классифицировать контейнер как транспортное средство? Анализ документов дает утвердительный ответ на данный вопрос. Нормы, признающие контейнеры и трейлеры в качестве транспортных средств, содержатся в Конвенции об избежании двойного налогообложения, заключенной 26 ноября 1996 г. между Правительствами Российской Федерации и Французской Республики, в Соглашении между Правительствами Российской Федерации и Республики Индия об избежа-

⁷ Собрание законодательства РФ. 2000. № 49, ст. 4742.

⁸ См., напр., Соглашение между Правительствами Российской Федерации и Республики Польша об избежании двойного налогообложения доходов и имущества от 22 мая 1992 г. // Сборник межгосударственных и межправительственных соглашений, заключенных Российской Федерацией с другими странами, по вопросам налогообложения. М., 1996. Вып. II. С. 83. См. также Конвенцию между Правительствами Российской Федерации и Румынии об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество от 27 сентября 1993 г. // Сборник межгосударственных и межправительственных соглашений, заключенных Российской Федерацией с другими странами, по вопросам налогообложения. М., 1996. Вып. II. С. 160.

нии двойного налогообложения от 27 марта 1997 г. и в иных подобных актах⁹.

Вероятно, разработчики вышеприведенных соглашений рассматривали контейнер или трейлер в качестве транспортного средства лишь в случаях их использования по прямому назначению. Однако при достаточно формальном подходе контейнер, трейлер, иное аналогичное устройство может классифицироваться в качестве транспортного средства и при складировании имущества, подлежащего перевозке, или в иных вспомогательных операциях. Именно об этом казусе идет речь в Соглашении между Правительствами Российской Федерации и Королевства Нидерландов об избежании двойного налогообложения от 16 декабря 1996 г.¹⁰

Второй элемент системы налогообложения доходов от эксплуатации транспортных средств состоит в создании режима взимания налоговых платежей. Соглашения об устранении двойного налогообложения допускают, что право взимать такого рода налоги принадлежит тому государству, где постоянно проживает физическое лицо – приобретатель прибыли. Конвенции по налогообложению по-разному отвечают на вопрос, должен ли данный индивид быть собственником транспортного средства. Так, договоры, подобные Соглашению между Правительствами Российской Федерации и Республики Болгария об избежании двойного налогообложения от 8 июня 1993 г., утверждают, что прибыль от эксплуатации транспортного средства признается налогооблагаемой лишь в том случае, когда ее получает владелец такого средства¹¹.

В то же время аналогичное Соглашение между Правительствами Российской Федерации и Туркменистана от 14 января 1998 г. допускает ситуацию, когда приобретатель прибыли выступает лишь в качестве совладельца транспортного предприятия или просто обслуживает средства перевозки¹².

⁹ См. Сборник межправительственных и межгосударственных соглашений, заключенных Российской Федерацией с другими странами, по вопросам налогообложения. М., 1997. Вып. V. С. 112. См. там же. С. 129.

¹⁰ Сборник межправительственных соглашений Российской Федерации по вопросам избежания двойного налогообложения. М., 2000. С. 171.

¹¹ Сборник межправительственных и межгосударственных соглашений по налоговым вопросам, заключенных Российской Федерацией с другими странами. М., 1996. Вып. II. С. 103.

¹² Сборник межправительственных соглашений Российской Федерации по вопросам избежания двойного налогообложения. М., 2000. С. 90.

Проведенный анализ позволяет сделать следующие выводы.

Во-первых, соглашения по налоговым вопросам формулируют многоплановый режим налогообложения, который органично включает в себя множество норм налогового договора, но допускает их неоднозначное толкование. Так, например, регламентация налогообложения доходов от уступки имущества осуществляется посредством применения как специальных норм межправительственного соглашения, так и тех, которые регулируют взимание налоговых платежей от прямого использования этого имущества. Вероятно, разработчики соглашений предприняли данный шаг, стремясь избежать усложнения процедур налогообложения, увеличения спорных, конфликтных ситуаций.

Во-вторых, нельзя не согласиться с исследователем В.А. Кашиным в том, что налогообложению в первую очередь, подлежит регистрируемое отчуждаемое имущество физических лиц¹³.

Действительно, государство готово предпринять попытку привлечь к налогообложению такие виды имущества, как личные активы граждан (домашнее имущество, частные коллекции, счета в банках). Однако подобная налоговая политика чревата оттоком средств из национальных кредитных учреждений, отказом оформления страховки на имущество.

¹³ См.: Кашин В.А. Налоговые соглашения России. М., 1998. С. 256.