***И. И. Лютова***

Доктор экономических наук, профессор

**МЕЖДУНАРОДНОЕ НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ**

**(ПРОБЛЕМЫ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ)**

В рамках содержательного анализа международного налогового планирования особую актуальность имеют вопросы, связанные с устранением двойного налогообложения. Эта проблема представляет комплекс законодательно закрепленных мер по зачету уплаченных за рубежом налогов в счет суммы налогов, подлежащих перечислению в бюджет, либо освобождение от налогообложения организации в связи с тем, что ее прибыль (доходы) обложена налогом за рубежом. На практике имеются следующие методы устранения двойного налогообложения: налоговый кредит или зачет (tax credit or tax relief); налоговый вычет (tax deduction); налоговое освобождение (tax exemption).

Налоговый кредит представляет собой уменьшение суммы подлежащих перечислению в бюджет налогов на сумму налогов, уплаченных за рубежом. Однако при данном методе устранения двойного налогообложения налоговый кредит предоставляется, как правило, не на всю сумму уплаченного за рубежом налога, а только на ту его часть, которая не превышает максимально возможную сумму налога с такой же суммы прибыли в стране резидентства, где организация уплачивает налоги со всей полученной прибыли вне зависимости от места ее получения.

Налоговый вычет представляет собой уменьшение суммы совокупной налогооблагаемой прибыли организации в государстве, в котором компания является налоговым резидентом, на суммы налогов, уплаченных в других странах.

Налоговое освобождение есть закрепляемое на межгосударственном уровне соглашение о том, что государство, где зарегистрирована организация, облагает налогом определенные виды прибыли (дохода), в том числе зарубежные, при этом доходы, полученные в зарубежных государствах, не будут подлежать налогообложению в других государствах.

*Таблица* 1.

Методы устранения двойного налогообложения

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Организация  из государства А | Место получения прибыли | | |
| А | В | |
| Прибыль | 2000 | 1000 | |
| Ставка налога на прибыль | 24% | 30% | |
| Налог на прибыль,  подлежащий уплате | 480 | 300 | |
| Итого | 780 | | |
| Метод налогового кредита | Метод налогового вычета | Метод налогового освобождения | |
| 1. Налогооблагаемая прибыль в государстве А | | | |
| 3000 | 2000 + (1000 - 300) = 2700 | 3000 | |
| 2. Налог, уплаченный в государстве А | | | |
| 3000 х 0.24 = 720 | 2700 x 0.24 = 648 | 3000 х 0.24 = 720 | |
| 720 - 480 = 240 |  |  | |
| Разрешенная сумма налогового кредита 1000 x 0.24 = 240 |
| Итого подлежит уплате в государстве А  720 - 240 = 480 |
| Организация  из государства А | Место получения прибыли | | |
| А | | В |
| 3. Всего уплачено в государствах А и В | | | |
| 480 + 300 = 780 | 648 + 300 = 948 | | 720 |
|  |  |  |  |

Для сравнительного анализа трех методов устранения двойного налогообложения ниже приведен расчет, результаты которого представлены в виде таблицы.

Из расчетов, приведенных в табл. 1, можно сделать вывод о том, что налоговое освобождение является наиболее приемлемым способом устранения двойного налогообложения для организации-налогоплательщика.

Особо необходимо отметить, что для российских предпринимателей значительный интерес представляют те государства и регионы, с которыми у Российской Федерации заключены соглашения об избежании двойного налогообложения в отношении доходов и имущества. Налоговые соглашения могут использоваться только для устранения двойного налогообложения налогоплательщиков, но не для введения нового обложения или увеличения каким-либо образом существующих налогов. Данные обстоятельства определяют также и возможности налоговых соглашений в сфере борьбы против уклонения от налогов.

Налоговые соглашения не предоставляют налоговым органам дополнительных прав, помимо предусмотренных нормами национального законодательства, но позволяют применять имеющиеся права более эффективно, с учетом более полной информации как полученной от самого налогоплательщика, так и от налоговых администраций государств-партнеров. При этом экономический смысл и содержание нало­говых соглашений выходит за рамки их непосредственного предназначения и является инструментом макроэкономической политики страны.

Например, темой одного из обсуждаемых направлений ежегодной конференции Международной фискальной ассоциации (International Fiscal Association, 1998), проходившей в Лондоне, был вопрос о практических проблемах по применению конвенций об избежании двойного налогообложения доходов и имущества. В докладах представители различных стран (Австралии, Австрии, Бельгии, Бразилии, Индии, Италии, Канады, России, Финляндии, Швеции, Японии и других) рассматривали роль и статус соглашений об избежании двойного налогообложения в национальных законодательных системах, проблемы применения тех или иных положений соглашений, а также другие вопросы. В частности, С. Шаталов отметил, что РФ ратифицировала соглашения об избежании двойного налогообложения с 37 странами, включая бывшие республики СССР, в том числе с ведущими странами Западной Европы, США, Японией. (Practical issues in the application of double tax conventions // Cahiers de Droit Fiscal International. 1998. Vol. LXXXIIIb).

В соответствии со ст.7 Налогового кодекса РФ, если международным договором Российской Федерации, содержащим положения, касающиеся налогообложения, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные Кодексом и соответствующими нормативными актами о налогах и сборах, то применяются правила международного договора. Таким образом, данная статья определяет приоритет международного законодательства над национальным.

При использовании в практической работе положений международных соглашений об избежании двойного налогообложения следует руководствоваться следующими положениями:

1. Виды налогов, на которые распространяется соглашение об избежании двойного налогообложения, определяется конкретно в каждом таком соглашении.

2. Порядок налогообложения каждого вида доходов устанавливается в каждом соглашении об избежании двойного налогообложения.

3. В Российской Федерации существует механизм применения правил международных соглашений об избежании двойного налогообложения в налоговой практике.

При анализе первого положения необходимо отметить, что все действующие соглашения об избежании двойного налогообложения охватывают только налоги на доходы и капитал, то есть налоги, взимаемые с общей суммы доходов (капитала) или с отдельных их элементов, включая налоги с доходов от отчуждения движимого или недвижимого имущества, налоги, взимаемые с общей суммы заработной платы, а также налоги, взимаемые с доходов от прироста капитала. Такое ограничение применительно к действующему в РФ налоговому законодательству позволяет определить перечень налогов, уплачиваемых организациями, на которые распространяются соглашения об избежании двойного налогообложения, а именно: налог на доходы физических лиц, налог прибыль организаций и налог на имущество предприятий. Учитывая вышеизложенное, налоги, взимаемые с оборота (налог с продаж), а также косвенные налоги (НДС и акциз) не попадают в сферу действия соглашений об избежании двойного налогообложения.

Выбор различных юридических форм или конструкций с учетом их местонахождения, правильный выбор стран, в которых эти формы создаются, базируются и действуют, правильное сочетание этих форм и упорядоченность их внутренних и внешних взаимосвязей во многом определяет эффективность работы по устранению двойного налогообложения, связанного с порядком налогообложения конкретного вида доходов, устанавливаемых в каждом соглашении об избежании двойного налогообложения.

Особенное значение имеют различия в организационно-правовом статусе компаний, которые заметно отражаются на организации финансовых потоков, источниках и порядке формирования уставного капитала компании, системе распределения прибыли, взаимоотношениях с бюджетом и внебюджетными фондами. Кроме того, большое влияние на организацию финансов компании оказывают отраслевые особенности, которые определяют подходы к источникам формирования финансовых ресурсов организации, системе распределения прибыли. Данные отличия отражаются, прежде всего, на величине, структуре и источниках формирования оборотных средств компании, взаимоотношениях с банками и контрагентами, порядке и сроках выполнения налоговых и иных аналогичных обязательств перед бюджетом, составе финансовых и налоговых льгот. Нельзя не учитывать значение зависимости производства от природных и климатических факторов, влияющих на количество и качество продукции, уровень затрат на ее производство и реализацию, финансовые результаты деятельности организаций.

Следует подчеркнуть, что вышеприведенные отраслевые параметры приобретают особо значимое качественное содержание при осуществлении деятельности в международном масштабе. Например, при размещении структурных подразделений компании следует решать вопрос о том, будет ли это корпорация с отделениями в разных странах или сеть дочерних компаний с холдингом в той стране, национальный режим которой будет наиболее благоприятным для управления всей сетью, или это будет просто группа взаимопроникающих компаний, связанных взаимным участием в капитале друг друга.

В ходе инвестиционной деятельности за рубежом возможность снижения налоговых потерь является одним из факторов создания дочерних обществ. Тактика инвестора при этом заключается в использовании межстрановых различий в уровне и способах налогообложения. Анализ и сравнение налоговых условий в различных странах позволяет разрабатывать такие схемы деловых отношений с участием дочерних фирм, при которых налоговые потери минимальны. В таком случае целесообразно использовать классификацию налогов, предусматривающую их деление на прямые и косвенные. К прямым налогам относят налог на прибыль (income tax), налог на доходы от распоряжения капиталом (capital gains tax), дополнительный налог на вывоз дохода (withholding tax), ежегодный налог на собственный капитал (annual net worth tax) и другие. Косвенные налоги включают налоги на различные виды сделок, налог на добавленную стоимость, акциз и прочие налоги с оборота.

Прямые налоги оказывают серьезное воздействие на деятельность дочерних компаний, поэтому в процессе планирования хозяйственной деятельности им должно уделяться первостепенное внимание. Косвенные налоги, в свою очередь, не играют решающей роли при выборе юрисдикции дочерних обществ, в целом они являются фактором второстепенного значения.

Решение вопроса о размещении дочерних обществ требует также учета ряда дополнительных обстоятельств при условии конкретизации определенных параметров (отраслевая принадлежность, цели и задачи создания дочерних фирм и другие). Такой многоэтапный подход дает возможность рассматривать и анализировать влияние налоговой составляющей на процесс окончательного принятия налогового решения.

Важный этап налогового планирования в компании — анализ всех предоставленных налоговым законодательством льгот, их использование при определении налогооблагаемой базы, при исчислении налоговых платежей в бюджет. Именно с учетом результатов анализа должен быть составлен план использования льгот по выбранным налогам. На этой стадии могут быть решены более конкретные задачи, а в условиях осуществления деятельности в международном масштабе требуется прежде всего глубокое изучение и проработка законодательства данного государства с тем, чтобы в полной мере использовать все имеющиеся возможности и преимущества. Вместе с тем особого внимания требует изучение и анализ налоговой практики в данной стране, находящей свое отражение в существовании определенных правил, основанных на традиции или прагматическом подходе со стороны налоговой администрации данного государства.

Заключительным этапом налогового планирования является осуществление рационального, с налоговой точки зрения, размещения активов и прибылей организации. Проблемы, решаемые на данном этапе, напрямую не относятся к расчету и уплате налогов, но определение приоритетных направлений размещения полученных прибылей, способов репатриации капиталов, выбор инвестиционной политики во многих случаях могут обеспечить дополнительные налоговые преимущества, возврат части уплаченных налоговых платежей. Кроме того, необходимо особо отметить, что в ряде стран в целях налогового и валютного контроля некоторые налоги взимаются и с не подлежащих обложению лиц и компаний. Такие ситуации наблюдаются при применении налоговых соглашений, согласно которым стандартные ставки налогов «у источника» (с дивидендов, процентов, платежей роялти) по условиям соглашений снижаются иногда в 2-3 раза или вовсе составляют ноль процентов.

Учитывая изложенное, можно дать следующие рекомендации выбора между различными вариантами и методами осуществления деятельности, направленной на достижение возможно более низкого уровня налогообложения: режиму обложения налогом на индивидуальные доходы следует предпочитать режим обложения налогом на прибыль корпораций; наиболее выгодно избегать статуса резидента в стране получения наибольших доходов, оставаясь в режиме обложения «у источника»; извлечение доходов и репатриацию прибылей следует осуществлять не сразу после их получения, поскольку иногда отсрочка равносильна освобождению от уплаты налога; предпочтительнее перемещение активов осуществлять в форме движения капиталов, а не доходов или прибылей; при сравнении налоговых режимов разных стран необходимо анализировать процесс формирования налогооблагаемого дохода, а не уделять все внимание налоговым ставкам.

Таким образом, международное налоговое планирование в своих активных формах предполагает выбор благоприятных налоговых режимов для налогоплательщика, что, в свою очередь, предполагает и требует во многих случаях изменения формы или даже содержания его деятельности.

 В последние годы российские организации и граждане все чаще и шире выходят на международный рынок обращения товаров и услуг. Объем и структура внешнеторгового потока зависят от многих факторов. Безусловно, один из них – это налогообложение. С целью устранения двойного налогообложения доходов и имущества, а также освобождения или сокращения налогообложения определенных доходов, получаемых организациями либо гражданами, государства заключают межгосударственные соглашения, которые являются неотъемлемой частью их правовой системы.  
Каждое государство имеет свою налоговую систему, отражающую, прежде всего, специфику его налогового законодательства. При этом, даже в тех случаях, когда принципиальные положения налогового законодательства в некоторых странах совпадают, тем не менее существуют специфические особенности в содержании налогов, механизме их исчисления, взимания и уплаты, в перечне и видах налоговых льгот и т.п., вследствие чего можно с уверенностью сказать, что каждое государство с точки зрения налоговой системы отличается от других государств.  
При этом надо учитывать, что практически каждая страна не может в современном мире существовать в производственной, торговой, экономической, научной и иной изоляции от других государств. Идет взаимная торговля, осуществляется совместное производство, государства и их деловые круги вкладывают свои денежные средства в экономику других стран. В результате все мировое сообщество так или иначе связано между собой сотрудничеством в самых различных направлениях: экономических, культурных и многих других.  
Но сотрудничество предполагает оплату труда, товаров, предоставление и возврат кредитов и т.п., и если получатель доходов находится, живет и работает в одной стране, а получает доходы из других стран, то и в своей и в других странах он может подпадать под действие налоговых законов, вследствие чего с одного и того же дохода налоги могут взиматься в двух и более государствах. Так возникает ситуация, которая называется двойное налогообложение.  
Совершенно очевидно, что это явление снижает заинтересованность организаций и граждан в осуществлении доходообразующей деятельности, либо в ином получении доходов за пределами страны.  
Мировое сообщество уже давно обратило на это внимание и начало принимать меры к тому, чтобы разработать механизм, позволяющий избежать и устранить двойное налогообложение, то есть сократить бремя налоговых обязательств при все возрастающем переливе капиталов из одной страны в другую.  
В процессе устранения данной проблемы в международном аспекте сложилось два основных метода. Первый состоит в том, что государства, поощряя деятельность своих предпринимателей, принимают национальное законодательство, разрешающее засчитывать в своей стране налоги, уплаченные за ее пределами. Но полностью решить задачу таким образом невозможно, поскольку этот метод бывает, как правило, хорош только для предприятий и граждан своей страны, и то если налоги в других странах ниже, чем в данной стране.  
В то же время любое государство, особенно в нынешних условиях, а еще более того, когда речь идет о странах со сравнительно слабо развитой экономикой, заинтересовано в том, чтобы привлечь передовые зарубежные технологии, получить зарубежные кредиты, заинтересовать иностранных инвесторов во вложении средств в их экономику.  
Здесь уже невозможно обойтись только внутренним законодательством. Поэтому мировой опыт привел к необходимости разработать и внедрить второй метод – заключение специальных двусторонних (реже - многосторонних) межправительственных или межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения. Эти соглашения могут быть более или менее широкими по своему содержанию в зависимости от того, как развиваются отношения между двумя договаривающимися государствами.  
Комбинация двух названных методов позволяет создать более оптимальный налоговый климат как отечественным, так и иностранным организациям и гражданам.  
Россия активно использует оба вышеназванных метода в своей финансово-экономической практике. В наследство от СССР России остались около двадцати налоговых соглашений. И сейчас, приняв эстафету, Россия не только модернизирует прежние соглашения с учетом изменившейся ситуации, но и расширяет географию стран, с которыми уже заключены или ведутся переговоры о заключении новых налоговых соглашений.   
В своей договорной практике Россия руководствуется типовой моделью налоговых соглашений, утвержденной Постановлением Правительства от 28 мая 1992г. №352, а также рекомендациями, содержащимися в типовой модели, разработанной экспертами Организации экономического развития и сотрудничества. Конкретные налоговые соглашения представляют собой компромисс между типовыми моделями и практикой договаривающихся государств и являются результатом достигнутых в ходе переговоров согласий.  
Налоговые соглашения обычно называются «соглашениями об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество». Иногда по просьбе партнеров их называют конвенциями, реже – договорами. В ряде случаев соглашения имеют более длинное название – «об избежании двойного налогообложения и предотвращения уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал», как в случае с США, Канадой и Чехией. А некоторые страны вообще с учетом своего законодательства и сложившейся практики предлагают исключить из содержания соглашений указание о налогах на имущество, и тогда соглашение покрывает только вопросы налогообложения доходов – договоры России с Англией, Ирландией и Италией .   
Первые налоговые соглашения были заключены почти 150 лет назад. Это были соглашения Бельгии с Францией (1843г.) и Голландией (1845г.); они касались в основном вопросов административной помощи и обмена налоговой информацией. Из действующих в настоящее время налоговых соглашений самым старым является соглашение между Австрией и Италией от 31 октября 1925г.  
С 20-х годов началось широкое развитие международного сотрудничества по вопросам устранения двойного налогообложения и борьбы с уклонением от уплаты налогов. Первым международным форумом, на котором были поставлены на обсуждение эти вопросы, явилась международная финансовая конференция, состоявшаяся в Брюсселе в 1920 г. В следующем году в соответствии с принятыми на этой конференции рекомендациями Финансовый комитет Лиги Наций поручил группе из четырех экономистов из Италии, Нидерландов, Великобритании и США подготовить исследование экономических аспектов международного двойного налогообложения. В 1922г. в рамках Финансового комитета с целью разработки «административных и практических аспектов проблемы международного двойного налогообложения и уклонения от налогов» создается рабочая группа, состоящая из семи высокопоставленных налоговых чиновников из Бельгии, Великобритании, Франции, Нидерландов и Швейцарии. В 1925г. в эту группу были включены также представители Германии, Аргентины, Польши, Японии и Венесуэлы, а в 1927г. в нее вошел и представитель США.  
Рабочая группа в период своих сессий (период 1923 – 1927 г.г.) подготовила типовые проекты следующих налоговых конвенций: Конвенции об устранении двойного налогообложения в сфере прямых налогов (на доходы и имущество), Конвенции об устранении двойного обложения налогами наследства, Конвенции об оказании административной помощи по налоговым вопросам и Конвенции об оказании правовой помощи при взимании налогов. Все эти проекты вместе с приложенными к ним комментариями были разосланы для изучения правительствам стран как членов Лиги Наций, так и не входивших в нее. Одновременно страны приглашались принять участие в обсуждении этих проектов в рамках специального совещания правительственных экспертов. Это совещание состоялось в Женеве в октябре 1928г., и в нем приняли участие представители 27 стран.  
Совещание одобрило представленные проекты типовых конвенций и приняло также решение создать постоянный Налоговый комитет Лиги Наций.  
Этот комитет был создан уже в следующем 1929 году. Комитету предписывалось уделить особое внимание разработке принципов налогового распределения прибылей компаний и предприятий, оперирующих более чем в одной стране. С этой целью комитет подготовил проект конвенции о распределении доходов между государствами в целях налогообложения. Вначале проект был обсужден на специальных заседаниях, организованных американской секцией Международной торговой палаты в Нью-Йорке и Вашингтоне, а затем – на пленарной сессии Налогового комитета, состоявшейся в июне 1933 года. На следующей сессии комитета, состоявшейся в июне 1935 года, этот проект с некоторыми изменениями был утвержден в качестве Типовой конвенции 1935 года.  
В 1940 году Налоговый комитет на своем заседании в Нидерландах подвел итоги деятельности по разработке рекомендаций относительно налоговых соглашений и внес ряд дополнений в типовые конвенции 1928 и 1935 годов. Дальнейшая работа комитета была в значительной степени парализована начавшейся второй мировой войной. Тем не менее в 1940 и 1943 годах в Мехико удалось провести две налоговые конференции, в которых участвовали страны Латинской Америки и США. На последней из них были утверждены новые типовые конвенции: о предотвращении двойного налогообложения доходов, о предотвращении двойного обложения налогами наследств и об установлении административной взаимопомощи в исчислении и взимании прямых налогов.  
В марте 1946 года в Лондоне была созвана десятая сессия Налогового комитета Лиги Наций, в ходе которой были вновь обсуждены и дополнены «мексиканские» модели типовых конвенций. Основные изменения касались вопросов налогообложения процентов, дивидендов, роялти, аннуитетов и пенсий. Комитет указал, что эти изменения связаны с более широким географическим представительством на лондонской сессии по сравнению с конференциями в Мехико, которые отражали, в основном, позицию латиноамериканских стран по этим вопросам.  
Преемственность ООН в разработке налоговых проблем от Налогового комитета Лиги Наций была подтверждена в резолюции ЭКОСОС 2 (III) от 1 октября 1946 года, согласно которой была создана Налоговая комиссия с целью оказания помощи ЭКОСОС «в сфере изучения государственных финансов и, особенно, их юридических, административных и технических аспектов» . После того как в обстановке усиления «холодной войны» работа Налоговой комиссии и ее подкомитета по международным налоговым отношениям в 1954 году была приостановлена, центром международного сотрудничества по налоговым вопросам стала Организация европейского экономического сотрудничества – ОЕЭС (с сентября 1961 года - ОЭСР). В марте 1956 года был создан Налоговый комитет ОЕЭС, который с 1958 года занялся подготовкой новой типовой конвенции об устранении двойного налогообложения доходов и капитала для стран-членов этой организации.  
С 1958 по 1961 год Налоговый комитет провел большую работу, в результате которой в 1963 году вместе с заключительным докладом был опубликован в качестве рекомендуемой модели текст типовой конвенции об устранении двойного налогообложения доходов и капитала (далее – Типовая конвенция ОЭСР 1963 года). Эта Типовая конвенция получила широкое признание как важная рекомендация в сфере урегулирования международных налоговых отношений, и практически все соглашения, заключенные до конца 1977 года, основывались на ней (всего около 500 соглашений). Кроме того, этим же комитетом в 1966 году была подготовлена Типовая конвенция ОЭСР об устранении двойного налогообложения наследств.  
В 1967 году Налоговым комитетом (переименованным в 1971 году в Комитет по налоговым вопросам ОЭСР) была начата работа по пересмотру Типовой конвенции 1963 года. Необходимость такой переработки была вызвана серьезными «изменениями в налоговой системе и расширением международных налоговых отношений, а также развитием новых секторов деловой деятельности и усложнением организационных форм, применяемых компаниями в их международной деятельности» . В результате этой работы в 1977 году была опубликована новая Типовая конвенция ОЭСР об устранении двойного налогообложения доходов и капитала. Совет рекомендовал изучить возможность заключения между странами-членами ОЭСР многосторонней конвенции, основанной на опубликованной Типовой конвенции 1977 года. Правда, в дальнейшем это предложение было снято из-за слишком большого расхождения между интересами стран, входящих в ОЭСР. Сейчас эта организация рекомендует решать налоговые вопросы путем заключения двусторонних налоговых соглашений.   
С середины 60-х годов с появлением большого числа новых освободившихся государств вопросам международных налоговых соглашений стало уделяться все большее внимание на глобальном уровне – в ООН и ее функциональных организациях. Объяснялось это тем, что типовые конвенции, ранее разработанные различными организациями, учитывали лишь интересы развитых капиталистических государств и ориентировались на отношения между ними. Это было признано и Налоговым комитетом ОЭСР, который в 1965 году указал, что «традиционные налоговые конвенции не предназначались для развивающихся стран» . Развивающимся странам оказывается чрезвычайно трудно защищать свои интересы в рамках рекомендуемых типовых конвенций.  
Учитывая это обстоятельство, в 1968 году Генеральным секретарем ООН в соответствии с резолюцией ЭКОСОС 1273 (XLIII) от 4 августа 1967 года была образована группа экспертов с заданием подготовить рекомендации о заключении налоговых соглашений между развитыми и развивающимися странами. В декабре 1979 года на восьмой пленарной сессии группы экспертов была принята Типовая конвенция, являющаяся официальным рекомендательным документом ООН для урегулирования налоговых отношений между развитыми и развивающимися странами. Текст этой конвенции и рекомендации и комментарии экспертов были распространены между членами ООН в 1980 году. Кроме того, в настоящее время в ООН интенсивное изучение налоговых вопросов ведется также в Комиссии по транснациональным корпорациям и в других подразделениях ООН.  
Еще ранее ряд типовых конвенций был разработан на уровне региональных организаций. Наиболее известные из них это: проект многосторонней конвенции для франкоязычных стран Африки (подготовленный под эгидой Франции в 1964 году), Типовое налоговое соглашение Британского содружества наций 1964 года, Конвенция об устранении двойного налогообложения между странами-членами Андской группы (Ассоциация свободной торговли латиноамериканских стран, куда входят Боливия, Колумбия, Перу, Чили, Венесуэла и Эквадор), типовой проект аналогичного соглашения для отношений стран, входящих в Андский пакт, с другими прочими странами 1971 года.  
Определенные успехи были достигнуты и в сфере заключения многосторонних налоговых соглашений. В мае 1964 года страны Бенилюкса заключили между собой многостороннее соглашение об оказании взаимной помощи в налоговых вопросах. Аналогичное соглашение, известное как Нордическая конвенция, было заключено в 1972 году (с изменениями в 1976 году) между Данией, Финляндией, Швецией, Норвегией и Исландией. К многосторонним налоговым соглашениям можно также отнести, с некоторыми оговорками, налоговое соглашение 1971 года между ФРГ, с одной стороны, и странами, входящими в Восточно-африканское сообщество, - с другой, а также Ломейские конвенции , которыми регулируются некоторые налоговые вопросы взаимоотношений между ЕС и развивающимися странами.   
Однако по вопросу об устранении двойного налогообложения первые многосторонние соглашения были заключены между странами – членами СЭВ: в 1977 году – в отношении физических лиц, а в 1978 году – в отношении юридических лиц .  
Таким образом, к настоящему времени насчитывается уже большое количество самых разнообразных по форме и содержанию налоговых соглашений и конвенций.  
Все имеющиеся соглашения, которыми в той или иной форме регулируются налоговые вопросы, можно подразделить на две большие группы. Первая – это собственно налоговые соглашения, вторая – прочие международные соглашения и договоры, в которых наряду с другими решаются и налоговые вопросы .   
Налоговые соглашения первой группы включают различные виды соглашений. Среди них можно выделить: а) соглашения об оказании административной помощи; б) ограниченные налоговые соглашения; в) общие налоговые соглашения; г) соглашения о налогах на наследство; и д) соглашения о налогах по социальному страхованию.  
Наиболее распространенным в прошлом видом были соглашения о режиме налогообложения жителей в приграничных районах (к примеру соглашение между Францией и Люксембургом 1906 года). Широко распространены также ограниченные налоговые соглашения: об устранении двойного налогообложения морских и воздушных перевозок; о налоговом режиме отдельных компаний; об устранении двойного налогообложения платежей по авторским правам, лицензионных платежей и других.  
В настоящее время все эти соглашения вытесняются сравнительно новой формой соглашений, которая стала часто применяться лишь после первой мировой войны, в связи с широким распространением и ростом подоходных налогов – это общие налоговые соглашения или конвенции. Такие соглашения, как правило, охватывают все вопросы, относящиеся к взаимоотношениям государств по линии прямых налогов, и заменяют ранее заключенные ограниченные соглашения в этой сфере.  
Самостоятельными и весьма распространенным видом налоговых соглашений являются соглашения об устранении двойного налогообложения наследств. Они явились первой формой соглашения в области прямого налогообложения, так как налоги с наследств, как известно, появились раньше подоходных налогов.   
Наконец, самый последний вид соглашений по времени возникновения – это соглашения, распространяющиеся на налоги и взносы, взимаемые по системе социального страхования. Значительное увеличение платежей, взимаемых с населения по государственному социальному страхованию, и необходимость устранения двойного взимания таких платежей с некоторых категорий граждан вынудили обратить особое внимание на эту проблему. США, Франция, ФРГ и другие страны уже имеют несколько соглашений в этой сфере.  
Существует и иная, более современная и лаконичная классификация соглашений в области налогообложения, которые мы отнесли в первую группу .  
Все эти договоры можно разделить на три самостоятельные подгруппы: 1) общие налоговые соглашения или конвенции; 2) ограниченные налоговые соглашения и 3) соглашения об оказании административной помощи.  
Первые охватывают все вопросы, относящиеся к взаимоотношениям государств по поводу прямых и косвенных налогов. В настоящее время Россия имеет более 40 соглашений об устранении двойного налогообложения.   
Ограниченные налоговые соглашения посвящены либо отдельным налогам (пример – Нота посольства Швейцарии в МИД СССР о взаимном освобождении от налогов предприятий воздушного и морского транспорта от 18 января 1968 года, Соглашение между Правительством СССР и Правительством Финляндской республики о международном автомобильном сообщении от 29 октября 1969 года).  
И, наконец, соглашения об оказании административной помощи по налоговым делам. Заключается обычно между налоговыми органами стран в целях обмена информацией, усиления налогового контроля. В 1994 году подобные соглашения Россия заключила с Узбекистаном, Арменией и Грузией.  
Что касается второй группы, то в нее входят различные соглашения, в которых наряду с другими, основными вопросами затрагиваются и вопросы налогового характера. Во-первых, это весьма распространенные соглашения об основах взаимоотношений между двумя государствами. В этих соглашениях, как правило, присутствует положение о налоговой недискриминации, то есть о предоставлении гражданам и организациям другой страны такого же налогового режима и «обращения», как к местным «национальным» гражданам и организациям.  
Во-вторых, это соглашения об установлении дипломатических и консульских отношений, в которых, как правило, оговариваются взаимные налоговые льготы для дипломатических и консульских представительств и их сотрудников, проживающих в другой стране. Перечень таких льгот содержится в многосторонних Венских конвенциях 1961 года о дипломатических и консульских представительствах, участниками которых является большинство стран.  
В-третьих, это торговые договоры и соглашения, предусматривающие применение режима максимального благоприятствования в отношении товаров и услуг, ввозимых из страны-партнера. Кроме того, существуют чисто таможенные соглашения, в том числе – многосторонние. Наиболее известный пример - Генеральное соглашение по тарифам и торговле (ГАТТ), которое по своему существу является многосторонним соглашением по косвенному налогообложению. Имеются и другие виды соглашений в сфере косвенного налогообложения. К ним, например, можно отнести директивы ЕЭС о «гармонизации» налогообложения в странах-членах ЕЭС, о введении единого НДС и др.  
Наконец, в четвертых, это специфический тип международного договора, определяющего принципы взаимоотношений международных организаций со странами их базирования. Таковы соглашения США с ООН о размещении ее штаб-квартиры в Нью-Йорке, соглашение Франции с ЮНЕСКО и другими специальными подразделениями ООН, соглашение Бельгии с НАТО. В них наряду с прочими нормами и правилами размещения и функционирования этих организаций на территории принимающей страны содержатся положения о налоговых льготах в отношении данных организаций и их сотрудников, а также представителей других государств, участвующих или прикомандированных к ним.  
Урегулирование налоговых отношений между различными странами осуществляется в основном путем заключения двусторонних соглашений. В настоящее время насчитываются сотни таких соглашений. Например, Великобритания имеет примерно 90 таких соглашений, Франция и ФРГ – примерно по 70.  
**Перечень иностранных государств, в отношениях России с которыми действуют соглашения об избежании двойного налогообложения**

2004-03-10

Министерство финансов Российской Федерации, как компетентный орган, информирует об иностранных государствах, в отношениях с которыми Российской Федерации по состоянию на 1 января 2004 г. действуют соглашения об избежании двойного налогообложения доходов и имущества.

Перечень иностранных государств, в отношениях Российской Федерации с которыми действуют соглашения (договоры, конвенции) об избежании двойного налогообложения, наименование международного договора об избежании двойного налогообложения и дата подписания.

Австралия

Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Австралии об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы от 07.09.2000

Австрия

Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Австрийской Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 13.04.2000

Азербайджан

Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Азербайджанской Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество от 03.07.1997

Албания

Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Албании об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество от 11.04.1995

Армения

Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Армения об устранении двойного налогообложения на доходы и имущество от 28.12.1996

Белоруссия

Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Беларусь об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество от 21.04.1995

Бельгия

Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Бельгии об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество от 16.06.1995

Болгария

Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Болгария об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество от 08.06.1993

Великобритания

Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и прирост стоимости имущества от 15.02.1994

Венгрия

Конвенция между Российской Федерацией и Венгерской Республикой об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество от 01.04.1994

Вьетнам

Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Социалистической Республики Вьетнам об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы от 27.05.1993

Германия

Соглашение между Российской Федерацией и Федеративной Республикой Германия об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество от 29.05.1996

Дания

Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Дания об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество от 08.02.1996

Египет

Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Арабской Республики Египет об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал от 23.09.1997

Израиль

Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Государства Израиль об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы от 25.04.1994

Индия

Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Индия об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы от 25.03.1997

Индонезия

Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Индонезия об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы от 12.03.1999

Иран

Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Исламской Республики Иран об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал от 06.03.1998

Ирландия

Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Ирландии об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы от 29.04.1994

Исландия

Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Исландия об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы от 26.11.1999

Испания

Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Испания об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал от 16.12.1998

Италия

Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Итальянской Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал и предотвращении уклонения от налогообложения от 09.04.1996

Казахстан

Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Казахстан об устранении двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доход и капитал от 18.10.1996

Канада

Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Канады об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество от 05.10.1995

Катар

Соглашение между Правительством Российской Федерацией и Правительством Государства Катар об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы от 20.04.1998

Кипр

Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 05.12.1998

Киргизия

Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Киргизской Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы от 13.01.1999

Китай

Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Китайской Народной Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы от 27.05.1994

КНДР

Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Корейской Народно-Демократической Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 26.09.1997

Корея

Конвенция между Правительством Российской Федерацией и Правительством Республики Корея об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы от 19.11.1992

Кувейт

Соглашение между Российской Федерацией и Государством Кувейт об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 09.02.1999

Ливан

Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Ливанской Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы от 08.04.1997

Люксембург

Соглашение между Российской Федерацией и Великим Герцогством Люксембург об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество от 28.06.1993

Македония

Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Македония об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество от 21.10.1997

Малайзия

Соглашение между Правительством Союза Советских Социалистических Республик и Правительством Малайзии об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы от 31.07.1987

Мали

Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Мали об избежании двойного налогообложения и установлении правил оказания взаимной помощи в отношении налогов на доходы и имущество от 25.06.1996

Марокко

Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Марокко об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество от 04.09.1997

Молдова

Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Молдова об избежании двойного налогообложения доходов и имущества и предотвращении уклонения от уплаты налогов от 12.04.1996

Монголия

Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Монголии об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество от 05.04.1995

Намибия

Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Намибия об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы от 31.03.1998

Нидерланды

Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Нидерландов об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество от 16.12.1996

Новая Зеландия

Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Новой Зеландии об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы от 05.09.2000

Норвегия

Конвенция между Российской Федерацией и Королевством Норвегия об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал от 26.03.1996

Польша

Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Польша об избежании двойного налогообложения доходов и имущества от 22.05.1992

Португалия

Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Португальской Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы от 29.05.2000

Румыния

Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Румынии об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество от 27.09.1993

Сирия

Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Сирийской Арабской Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы от 17.09.2000

Словакия

Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Словацкой Республики об избежании двойного налогообложения доходов и имущества от 24.06.1994

Словения

Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Словения об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество от 29.09.1995

США

Договор между Российской Федерацией и Соединенными Штатами Америки об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 17.06.1992

Таджикистан

Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Таджикистан об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и капитал от 31.03.1997

Туркменистан

Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Туркменистана об устранении двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество от 14.01.1998

Турция

Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Турецкой Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы от 15.12.1997

Узбекистан

Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Узбекистан об избежании двойного налогообложения доходов и имущества от 02.03.1994

Украина

Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Украины об избежании двойного налогообложения доходов и имущества и предотвращении уклонений от уплаты налогов от 08.02.1995

Филиппины

Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Филиппины об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы от 26.04.1995

Финляндия

Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Финляндской Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы от 04.05.1996

Франция

Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Французской Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогов и нарушения налогового законодательства в отношении налогов на доходы и имущество от 26.11.1996

Хорватия

Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Хорватия об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество от 02.10.1995

Чехия

Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Чешской Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 17.11.1995

Швейцария

Соглашение между Российской Федерацией и Швейцарской Конфедерацией об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 15.11.1995

Швеция

Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Швеции об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы от 15.06.1993

Шри-Ланка

Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Демократической Социалистической Республики Шри-Ланка об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы от 02.03.1999

ЮАР

Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Южно-Африканской Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доход от 27.11.1995

Югославия (Сербия и Черногория)

Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Союзной Республики Югославия об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество от 12.10.1995

Япония

Конвенция между Правительством Союза Советских Социалистических Республик и Правительством Японии об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы от 18.01.1986