

*Жукова Ирина Вячеславовна*  
*Финансовый Университет при Правительстве РФ, г. Москва*  
*E-mail: [zhiv379@yandex.ru](mailto:zhiv379@yandex.ru)*

## **СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ СОГЛАШЕНИЙ ОБ ИЗБЕЖАНИИ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ РОССИИ С ГОНКОНГОМ И РОССИИ С КНР**

*Zhukova Irina Vyacheslavovna*  
*Financial University under the Government of the Russian Federation,*  
*Moscow*

## **COMPARATIVE ANALYSIS OF AGREEMENTS FOR AVOIDING DOUBLE TAXATION OF RUSSIA WITH HONG KONG AND RUSSIA WITH CHINA**

**Аннотация:** В статье находит подтверждение мысль о том, что двойное налогообложение, которого стараются избежать Правительство России и КНР, а также России и Гонконга в соответствующих соглашениях, может возникнуть в результате столкновения юрисдикций двух государств. Во избежание двойного налогообложения существуют односторонние меры, проистекающие из норм внутреннего законодательства, и многосторонние реализуемые с помощью существующих международных конвенций и соглашений. При заключении подобных договоров решается вопрос о том, на чьей территории будет облагаться налогом доход.

**Abstract:** The article confirms the idea that double taxation, which the governments of Russia and the PRC, as well as Russia and Hong Kong, are trying to avoid in the respective agreements, may arise as a result of a clash of jurisdictions of two states. In order to avoid double taxation, there are unilateral measures arising from the norms of domestic legislation, and multilateral measures implemented through existing international conventions and agreements. When concluding such agreements, the question is decided on whose territory the income will be taxed.

**Ключевые слова:** налоговая система; двойное налогообложение; Соглашение об избежании двойного налогообложения; Россия; КНР; Гонконг.

**Key words:** tax system; double taxation; Double Taxation Avoidance Agreement; Russia; China; Hong Kong.

Приоритетом большинства развитых и развивающихся стран мира в области налоговой политики является, прежде всего, создание стабильной налоговой системы и поддержание ее эффективности, что позволяет обеспечить бюджетную устойчивость. Базовая цель налоговой политики – это поддержка малого и среднего бизнеса, инновационной деятельности с помощью внедрения

и предоставления налоговых льгот, снижения уровня налогового бремени. Однако совокупность установленных законом налогов и сборов не способна в достаточной мере охарактеризовать налоговую систему страны, поскольку по своему содержанию она является достаточно сложной юридической и экономической категорией.

В настоящее время практически все страны мира столкнулись с массой проблем, связанных с преобразованием и реформированием своих налоговых систем. Весьма значимыми в механизме налогообложения являются проблемы, связанные с налоговым планированием, низким уровнем налогового администрирования, недостаточным показателем компетентности налоговых органов, но отдельное место среди различных проблем международного и национального масштаба занимает проблема двойного налогообложения и его избежание.

Кроме того, современное состояние экономики России нельзя назвать однозначно стабильным. С одной стороны, за последние десятилетия Россией был достигнут устойчивый экономический рост, повышение конкурентоспособности отечественных товаропроизводителей на международном рынке, увеличение доли вовлеченности в интеграционный процесс глобализации. Также, активно проводится процесс цифровизации и инновационного развития экономики, увеличение перечня способов государственной поддержки малого и среднего предпринимательства экспортно-ориентированных отраслях, что способствует дифференцированию направлений торговли и формированию экономических взаимосвязей с зарубежными государствами.

С другой стороны, санкционные меры, предпринятые в адрес России со стороны зарубежных стран, заставляют задуматься многих резидентов экономики о том, насколько выгодно сегодня организовывать межнациональный бизнес. Оглядывая все плюсы и минусы международной кооперации, рано или поздно собственник придет к рассмотрению одной из самых проблематичных сторон ведения бизнеса – налоговой, а в ситуации с международной формой экономического хозяйствования – и с двойным налогообложением. В широком смысле двойным налогообложением является одновременное обложение налогом одного и того же физического или юридического лица в разных государствах. В связи с неоднозначностью сущности и возникновения данного понятия многие ученые и практики определяют двойное налогообложение с различных точек зрения.

Так, Р.Ш. Бурганова определяет двойное налогообложение как «обложение налогами, сопоставимыми в рамках налоговых систем нескольких государств, в отношении одного объекта экономики и за идентичный налоговый период, в результате которого создаются тождественные налоговые платежи, идентичный объект и субъект налогообложения, и сроки уплаты налогов». Н.Н. Мальцева разделяет двойное налогообложение на две части: юридическую, регулируемую законодательными актами и экономическую – отражающую сущность самого процесса налогообложения разных стран. Юридическое налогообложение – это регулируемое законодательно взимание налогов, сопоставимых в налоговой

системе нескольких стран. С экономической точки зрения, двойное налогообложение – это налогообложение в нескольких налоговых юрисдикциях одного и того же капитала.

Соответственно, разумное и целенаправленное регулирование двойного налогообложения выступает государственным регулятором, инструментом привлечения внешних экономических резидентов, либо наоборот – способом защиты внутренней экономики от внешних влияний. Именно экономическое двойное налогообложение может способствовать минимизации налоговых обязательств с помощью перевода распределяемой прибыли в виде дивидендов иностранным акционерам своей компании (в соответствии с действующим законодательством – взимание налога производится как по месту нахождения источника дохода, так и по местонахождению резидента).

Таким образом, двойное налогообложение представляет собой процедуру взимания налога с его плательщика в двух или более странах. Как правило, двойным налогом облагается один и тот же доход. По общему правилу, доход лица, полученный за рубежом, облагается налогом в месте его пребывания. Тем не менее, вопрос о дополнительном налогообложении может возникнуть в случае коммерческой деятельности налогоплательщика за рубежом. Ввиду возникновения и развития данной проблемы, регулярно появляются международные соглашения и договоры, которые заключаются между представителями разных стран, и направлены на то, чтобы уберечь доходы резидентов от двойного налогообложения.

Способы налогообложения формировались и продолжают формироваться под воздействием различных обстоятельств и изменений. Чаще всего, во внимание при выработке способов избегания двойного налогообложения принимаются такие критерии как статус плательщика налогов, анализ его деятельности и источника прибыли, эффективность применения методов противодействия двойному налогообложению.

При определении способов избегания двойного налогообложения особое место занимает определение налоговой юрисдикции – территориальной привязки, т.е. обозначение той территории, на которой осуществляется получение прибыли. В разных странах принцип территориальной юрисдикции определяется также по-разному. Например, в России действует принцип резидентства – постоянного пребывания, в виду которого резидент облагается налогами по всем источникам дохода. В основе данного принципа лежит идея защиты национального интереса – действительно, аккумулируя за счет ведения бизнеса средства на данной территории коммерческой организацией на протяжении длительного времени, необходимо также учитывать, что необходимо оставлять определенную сумму на поддержание региона или муниципалитета, то есть платить налог.

Среди наиболее распространенных инструментов регулирования двойного налогообложения следует назвать именно международные соглашения – обозначение взаимовыгодного порядка взимания налогов с субъекта экономической деятельности. В данных соглашениях регламентируется взимание налога с резидента только со стороны одной страны. В основе

международных договоров о регулировании двойного налогообложения лежат следующие положения: двойное налогообложение способствует росту цен на товары, работы и услуги; двойное налогообложение способно стать причиной снижения деловой активности субъектов хозяйствования.

Наиболее актуальными и значимыми отношениями России во внешней политике на сегодняшний день является партнерство с Китайской Народной Республикой (далее КНР). В нынешних условиях КНР выступает главным союзником России – и военно-политическом, и в экономическом плане. В контексте избегания двойного налогообложения заключено Соглашение между Правительством России и Правительством КНР в 2014 г.

Соглашение применяется к налогам на доходы: в России – к налогу на прибыль организаций и налогу на доходы физических лиц; в КНР – к налогу на доходы организаций и налогу на доходы физических лиц. Прежнее налоговое соглашение, заключенное в 1994 г., применялось в КНР к налогу на доходы организаций, налогу на доходы организаций с иностранным капиталом и иностранных организаций и налогу на доходы физических лиц. Налог на доходы организаций с иностранным капиталом и иностранных организаций существовал в КНР с 1991 г., но был отменен в 2008 г. после вступления в силу Закона КНР «О налоге на доходы организаций», которым был введен единый налог на доходы организаций вне зависимости от происхождения капитала.

Данное Соглашение применяется на всю территорию России, на территорию действия законов КНР, а исключаются зоны специальных административных районов – Гонконг и Макао, обладающие собственным налоговым законодательством. Распространяется на российских и китайских налоговых резидентов. Критерием отнесения к этой категории налогоплательщиков служит место фактического управления организацией.

В соответствии с Соглашением срок образования постоянного представительства сервисного типа (оказание услуг) уменьшен с 18 месяцев до 183 дней в любом 12-месячном периоде, начинающемся или заканчивающемся в соответствующем налоговом периоде. Срок образования постоянного представительства через создание строительной площадки, строительного, сборочного или монтажного объекта – 18 месяцев. Хочется отметить, что ведение деятельности через независимого агента не приводит к основанию постоянного представительства.

Соглашение «обнуляет» налог у источника на проценты: проценты, возникающие в одном государстве и выплачиваемые резиденту другого государства, подлежат налогообложению только в этом другом государстве. Аналогичное правило предусмотрено налоговым соглашением между Россией и Гонконгом. Это позволит уменьшить расходы, связанные с привлечением российскими организациями займов от китайских финансовых организаций.

Механизм устранения двойного налогообложения заключается в вычете суммы налога, уплаченного в другой стране, из суммы налога, начисленного в государстве, резидентом которого является налогоплательщик. Так, при получении дивидендов, выплаченных в России, резидент КНР может вычесть сумму налогов, уплаченных в России с дивидендов, если данной компании

прямо или косвенно принадлежит не менее 20% доли в этой российской компании. В остальных случаях китайские компании руководствуются правилами зачета уплаченных за рубежом налогов, принятыми Главным государственным налоговым управлением (ГГНУ) КНР ещё в 2009 г.

Немалый интерес представляет Межправительственное Соглашение об избежании двойного налогообложения между Россией и Гонконгом, которое было подписано в январе 2016 года, а вступило в силу оно только с августа 2016 года.

В качестве основы для Соглашения об избежании двойного налогообложения Россия и Гонконг использовали нынешний вариант Конвенции (Руководства) Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) по трансфертному ценообразованию для транснациональных компаний и администраций в отношении налогов на доходы и капитал. До вступления нового Соглашения в силу российские компании, ведущие бизнес в Гонконге, облагались налогом на прибыль организаций в обеих юрисдикциях.

В Соглашении оговариваются отдельные критерии для признания лица налоговым резидентом Гонконга и России. Резидентом Гонконга является физическое лицо, обычно проживающее там постоянно, или более 180 дней в течение налогового года, или более 300 дней в течение двух лет, один из которых является рассматриваемым налоговым периодом. Резидент России – это лицо, подлежащее налогообложению в соответствии с российским законодательством на основании его проживания в России. Нужно отметить, что физическое лицо не признается резидентом России, если не проживает там, а только лишь имеет источник дохода.

Соглашение между Россией и Гонконгом включает статью о налоговых льготах по освобождению от двойного налогообложения для организаций и физических лиц, получающих доходы в одной из юрисдикций и возвращающих их в страну происхождения. Согласно ст. 2 для освобождения от двойного налогообложения выделяются следующие налоговые категории:

1) в Гонконге:

- a) налог на прибыль: взимается с прибыли корпораций;
- b) налог на заработную плату: взимается с доходов от работы физических лиц;
- c) налог на имущество: взимается с доходов, полученных владельцем от использования его имущества в Гонконге.

2) в России:

- a) налог на прибыль организаций;
- b) налог на доходы физических лиц.

Также, в Соглашении присутствуют некоторые расхождения, которые вызваны спецификой внутреннего законодательства. В частности, это касается налога на имущества в Гонконге, поскольку налоговой базой для него служит доход от использования имущества, например, арендные выплаты. В таблице 1 приведено сравнение российских ставок удерживаемого налога на прибыль для налогового резидента Гонконга.

Таблица 1

Российские ставки удерживаемого налога на прибыль для налогового резидента Гонконга

Источник дохода	Ставка удерживаемого налога в РФ	Ставка налога в соответствии с Соглашением
Дивиденды	15%	1) 5%, если получатель дивидендов является: компанией (не являющейся товариществом) и прямо владеет не менее 15% капитала компании, выплачивающей дивиденды; 2) 10% в остальных случаях.
Проценты	20%	0%
Роялти	20%	3%

Положения о прозрачности налогообложения и ограничения получения налоговых льгот по некоторым видам доходов, включая дивиденды и проценты, также содержатся в Соглашении. Оно устанавливает тот факт, что стороны не ограничены в своем праве применять местные законы или меры по борьбе с уклонением от уплаты налогов. В соответствии с другими международными договорами обе страны согласились на взаимный обмен информацией для повышения прозрачности налогообложения и борьбы с уклонением от уплаты налогов.

Соглашением об избежании двойного налогообложения между Россией и Гонконгом предусматривается двусторонний обмен информацией компетентными органами в рамках действия международных законов налогообложения. Источником данных дополнительных аспектов является Протокол к действующему Соглашению. В нем сказано, что любой документ, полученный в процессе обмена информацией или свидетельство о резидентстве, выданное компетентным органом Гонконга или его уполномоченным представителем, не требует дополнительного подтверждения для целей его применения в России. Соглашением также устанавливается, что в случае России обмен информацией применяется к НДС, налогу на имущество физических лиц и организаций.

Таким образом, на сегодняшний день у данных Соглашений особая актуальность, во-первых, из-за плотного экономического, политического сотрудничества и стратегического взаимодействия с КНР, из-за поступательной динамики в товарообороте, экспорте, туризме и других сферах с Гонконгом. Во-вторых, в рамках проекта «Одна страна, две системы» САР Гонконг КНР имеет свою собственную правовую и финансовую систему, которая позволяет подписывать международные соглашения, при этом, не теряя тесную политическую и экономическую связь с материком. В-третьих, с точки зрения международных трейдеров из России. Реэкспорт товаров, произведенных в Китае, составил 93,6% общего объема экспорта Гонконга в Россию в 2018 году (согласно торговым бюро правительства Гонконга). Общий импорт из Гонконга в Россию в 2018 году вырос на 33,5%, до 3,74 млрд. долл. США. Так,

Соглашения об избежании двойного налогообложения способствуют выстраиванию международных отношений России с Гонконгом и КНР.

### Список литературы

1. Соглашение между Правительством РФ и Правительством КНР об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы, заключено в г. Москве 13.10.2014 г. (ред. от 08.05.2015 г.). // Электронный ресурс: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_171021/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_171021/) (Дата обращения: 06.10.2020).
2. Соглашение между Правительством РФ и Правительством Специального административного района Гонконг КНР об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы, заключено в г. Гонконге 18.01.2016 г. // Электронный ресурс: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_201024/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_201024/) (Дата обращения: 06.10.2020).
3. Берберов А.Б., Милоголов Н.С. Анализ режима налогообложения и таможенно-тарифного регулирования китайских и гонконгских инвестиций в России // Финансовое право. 2018. № 3. С. 29.
4. Бурганова Р.Ш. Проблемы и перспективы устранения двойного налогообложения // Science Time. 2015. № 11 (23). С. 93.
5. Гончаренко Л.И. Налоги и налоговая система Российской Федерации: учебник и практикум для вузов / Л. И. Гончаренко [и др.] — 2-е изд., перераб. и доп. — Москва: Издательство Юрайт, 2020. — 524 с. Электронный ресурс: <https://urait.ru/bcode/450130> (Дата обращения: 06.10.2020).
6. Макарова Я.С. Правовой статус зависимого агента в соглашениях об избежании двойного налогообложения Российской Федерации // Финансовое право. 2017. № 8. С. 39.
7. Мальцева Н.Н. Сущность и пути решения проблемы двойного налогообложения // Вестник МГУП. 2012. № 5. С. 174.