

НАЛОГОВОЕ ПРАВО

*Е. В. Килинкарлова**

ДОХОД КАК ОБЪЕКТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ: ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

Подходное налогообложение традиционно занимает одно из центральных мест в налоговых системах современных государств, и определение объекта налогообложения является ключевым при определении системы подходного налогообложения. В настоящей статье мы обратимся к зарубежному опыту определения понятия дохода как объекта налогообложения и представим сравнительно-правовую характеристику данного правового явления.

Отечественный дореволюционный и советский опыт исследования зарубежного подходного налогообложения. Современные исследования концепций дохода в налоговом праве зарубежных стран не являются исторически первыми попытками исследования зарубежного опыта подходного налогообложения в российской правовой науке. Зарубежный опыт регулирования дохода как объекта налогообложения исследовался и в отечественном дореволюционном правоведении, и в первые годы развития советской юридической доктрины. Из работ указанного периода стоит особо выделить фундаментальный труд И. Х. Озерова, посвященный подходному налогу в Англии (1898),¹ и работу П. П. Гензеля «Прямые налоги. Очерк теории и практики» (1927).² Интерес также представляет перевод с немецкого книги О. Мюллера «Подходный налог по законодательствам различных государств. Сравнительное исследование» (1905).³ С начала 1930-х годов вопросы налогообложения и зарубежного опыта в рассматриваемой сфере не привлекали пристального внимания отечественных ученых.

Указанные исследования, бесспорно, представляют интерес для целей исследования зарубежного опыта регулирования дохода как объекта налогообложения. Научные труды О. Мюллера и П. П. Гензеля позволяют сформировать комплексное представление

* *Килинкарлова Елена Васильевна* — кандидат юридических наук, доцент, Санкт-Петербургский государственный университет; e-mail: kilinkarova.e@jurfak.spb.ru

© Е. В. Килинкарлова, 2013

¹ *Озеров И.* Подходный налог в Англии. Экономические и общественные условия его существования. М., 1898.

² *Гензель П. П.* Прямые налоги. Очерк теории и практики. Л., 1927.

³ *Мюллер О.* Подходный налог по законодательствам различных государств. Сравнительное исследование / Пер. с нем. СПб., 1905.

о регулировании подоходного налогообложения в зарубежных странах в соответствующие периоды, а работа И. Озерова — о подоходном налогообложении в Англии конца XIX в.

В работе О. Мюллера, изданной в 1905 г., проведено сравнительное исследование подоходного налогообложения по законодательству различных государств и значительное внимание уделяется анализу понятия дохода.⁴ Анализ современного автору законодательства публичных образований, существовавших в начале XX в. на территории современной Германии (Саксония, Баден, Саксен-Мецнинген, Ангальт, Ольденбург, Гессен, Шварцбург, Рейс, имперские города Гамбург, Бремен, Любек), Австрии, Великобритании, Италии, Нидерландов, Швейцарии, США, позволил ему сделать вывод об общей тенденции к определению понятия «доход»: при отсутствии в налоговом законодательстве определения данного понятия законодательно устанавливалось, что подразумевается под доходом, подлежащим обложению.⁵ При этом используемые публично-правовыми образованиями подходы к определению налогооблагаемого дохода были крайне разнообразны, но, к сожалению, О. Мюллер не систематизировал данные подходы, а ограничился описанием соответствующих положений законодательства. В заключение исследования понятия дохода О. Мюллер предложил считать целесообразным установление деления дохода по различным источникам,⁶ т. е. с позиций терминологии современной науки опирался на концепцию источника и посчитал предпочтительным шедулярный подход к определению дохода.

Анализ налогового законодательства зарубежных стран середины 20-х годов XX в. позволил П. П. Гензелю выделить два типа подоходного налога: английский и германский, при этом отдельное внимание автор уделил специфике подоходного налогообложения во Франции и в США без выделения соответствующих типов подоходного налога.⁷ Отличительной чертой английского типа обложения, по мнению автора, являлась «шедулярная» форма обложения отдельных категорий дохода, специфика которой состояла в том, что все виды дохода делятся на пять шедул (категорий), для каждой из которых установлены специальные правила определения дохода и способа обложения. В свою очередь германский тип подоходного обложения характеризовался своей «глобальностью», т. е. обложением совокупности всего дохода.

Анализ правил подоходного налогообложения, установленных во Франции, позволяет сделать вывод о смещении в налоговой системе данного государства английского и германского типов подоходного налогообложения, хотя сам П. П. Гензель не сделал такого вывода в своей работе. Специфика подоходного налогообложения в 20-е годы XX в. во Франции проявлялась в соединении самостоятельного обложения отдельных источников и дополнительного дохода на совокупность дохода: отдельные виды доходов подлежали шедулярному подоходному обложению (английский тип), в то время как дополнительный доход на совокупность дохода основывался на глобальном подходе (германский тип) — объектом данного налога являлся так называемый глобальный (совокупный) доход, который определялся путем сложения доходов, определенных по отдельным категориям, и уменьшения получившейся суммы на установленные вычеты. Глобальный доход облагался налогом в том случае, если размер этого дохода превышал

⁴ Подробнее см.: Там же. С. 11–29.

⁵ Там же. С. 11.

⁶ Там же. С. 29.

⁷ Гензель П. П. Прямые налоги. Очерк теории и практики. С. 50–67.

необлагаемый минимум, т. е. в рамках данного налога осуществлялось дополнительное налогообложение налогоплательщиков с высоким уровнем дохода.

Что касается специфики подоходного налогообложения в США в 1920-х годах, то соответствующее законодательство не было проанализировано автором с точки зрения преобладания шедулярного или глобального подхода к определению объекта налогообложения по подоходным налогам.

Следует отметить, что в упомянутых работах российский подход к определению дохода как объекта налогообложения исследовал только П. П. Гензель, что отчасти объясняется тем обстоятельством, что в дореволюционной России подоходный налог был введен только в 1916 г., т. е. после издания работ И. Х. Озерова и О. Мюллера.

Современные подходы к определению дохода как объекта налогообложения в налоговом праве зарубежных стран. На современном этапе развития российская наука налогового права постепенно начинает обращаться к анализу зарубежного опыта. Вместе с тем необходимо отметить, что в существующих работах по изучению зарубежного опыта регулирования дохода как объекта налогообложения,⁸ как правило, описывается правовое регулирование соответствующего вопроса в отдельных государствах и не предпринимаются попытки провести сравнительно-правовое исследование, которое дало бы возможность выявить общие закономерности в подходах зарубежных стран к определению дохода как объекта налогообложения, что позволило бы сделать вывод о том, исследование опыта каких государств является методологически обоснованным для целей заимствования иностранного права в России.

Из анализа зарубежной юридической литературы следует, что на современном этапе в большинстве зарубежных государств правовое понятие дохода является результатом применения определенного структурного подхода к определенной концепции дохода. В юридической практике современных государств получили закрепление два основных структурных подхода к определению дохода — глобальный (синтетический) и шедулярный (аналитический), и три основные концепции дохода — концепция источника, концепция прироста и концепция траста.⁹

Глобальный и шедулярный подходы к определению дохода. В литературе традиционно указывается, что основой для формирования глобального подхода стало законодательство США, в котором с самого введения подоходного налогообложения в середине XIX в. использовалось глобальное определение дохода.¹⁰ Краеугольным камнем для формирования шедулярного подхода стало законодательство Великобритании, при введении в котором подоходного налогообложения на рубеже XVIII–XIX вв. был применен шедулярный подход. Само название данного подхода происходит от английского

⁸ См., напр.: *Дрибноход Т. П.* Особенности правового регулирования налогообложения доходов физических лиц — нерезидентов в Федеративной Республике Германия и Российской Федерации // Адвокат. 2006. № 8. С. 93–98; *Журавлева О. О.* Законодательное определение объекта налога (объекта налогообложения) // Финансовое право. 2001. № 2. С. 21–26; *Кусов Р. Т.* Зарубежный опыт налогообложения доходов на рынке ценных бумаг // Бизнес в законе. 2008. № 3. С. 49–52; *Павленко С. П.* Некоторые проблемы определения объекта налогообложения по налогу на доходы физических лиц в России и за рубежом // Финансовое право. 2010. № 5. С. 27–31.

⁹ *Thuronyi V.* Comparative Tax Law. Kluwer Law International, 2003. P. 233.

¹⁰ Однако следует отметить, что в указанной выше работе П. П. Гензеля английскому шедулярному подходу противопоставляется не американский, а германский тип подоходного налогообложения; это объясняется тем, что в соответствующий период подоходное налогообложение в Германии основывалось на глобальном подходе.

слова «*schedule*», которым обозначались группы доходов: все налогооблагаемые доходы были разделены на 6 «шedul» — от А до F. В действующем налоговом законодательстве Великобритании термин «*schedule*» более не используется, но по существу подоходное налогообложение остается шедулярным.

В рамках сравнительного анализа глобального и шедулярного подходов следует отметить, что они характеризуют не только определение дохода как объекта налогообложения, но и организацию подоходного налогообложения в целом. В части организации подоходного налогообложения различия между рассматриваемыми подходами проявляются в том, что глобальный подход, как правило, предполагает существование одного налога, в рамках которого облагаются все виды дохода налогоплательщика. В свою очередь, при шедулярном подходе нередко устанавливается несколько налогов, в рамках которых происходит налогообложение разных видов доходов налогоплательщика.¹¹

Так, в США подоходное налогообложение на федеральном уровне осуществляется в рамках подоходного налога (*income tax*), который уплачивается и физическими лицами, и организациями со всех доходов, которые подлежат налогообложению.¹² В свою очередь, в Великобритании налогообложение доходов осуществляется в рамках нескольких налогов: во-первых, подоходного налога (*income tax*), который уплачивают физические лица и организации, не являющиеся плательщиками корпоративного налога (*corporation tax*); во-вторых, налога на доходы от прироста капитала (*capital gains tax*), уплачиваемого физическими лицами; в-третьих, корпоративного налога, плательщиками которого являются только организации.¹³

Основные различия между глобальным и шедулярным подходами в части определения дохода как объекта налогообложения (и, как следствие, иных элементов налогообложения — налоговая ставка, порядок уплаты налога) выражаются в следующем.

Для глобального подхода характерно существование единого определения дохода, распространяющегося на все виды дохода. В рамках данного подхода налогом облагается совокупный доход налогоплательщика, включающий в себя все виды доходов лица, при этом для всех видов доходов устанавливаются одинаковые правила учета расходов для целей налогообложения. Как правило, совокупный доход налогоплательщика облагается налогом по единой ставке, и устанавливается единый порядок уплаты налога.

В рамках шедулярного подхода отсутствует единое определение дохода и для каждого вида дохода устанавливается собственное определение дохода. Как указывал И. Х. Озеров, понятия дохода, лежащие в основу шедул (категорий дохода) в Англии, так отличны по содержанию, что даже трудно понять, как можно складывать эти величины, совершенно лишенные общего знаменателя.¹⁴

¹¹ *Hugh J. A., Brian J. A. Comparative Income Taxation. A Structural Analysis. 3rd ed. Kluwer Law International, 2010. P. 197.*

¹² Указанный налог взимается на основании Кодекса внутренних доходов США (Internal Revenue Code).

¹³ Правила уплаты соответствующих налогов сосредоточены преимущественно в следующих законах: Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003 (ИТЕРА), Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005 (ИТТОИА) и Income Tax Act 2007 (ИТА) — для подоходного налога (*income tax*); Taxation of Chargeable Gains Act 1992 и Corporation Tax Act 2009 — в части регулирования соответственно налога на доходы от прироста капитала (*capital gains tax*) и корпоративного налога (*corporation tax*).

¹⁴ *Озеров И. Подоходный налог в Англии. Экономические и общественные условия его существования. С. 191.*

Отсутствие общего подхода к определению дохода как объекта налогообложения предопределяет существование различных правил учета расходов для целей налогообложения и разный порядок уплаты налога для разных видов доходов. Как правило, расходы, понесенные в связи с извлечением одного вида дохода, не могут быть учтены при налогообложении другого вида дохода. Различия в порядке уплаты налога проявляются в том, что налоги на определенные доходы могут удерживаться у источника дохода, в то время как налогообложение иных видов доходов предполагает самостоятельную уплату налога налогоплательщиком и представление налоговой декларации. Следствием применения шедулярного подхода является также применение разных налоговых ставок при налогообложении разных видов дохода.

При сравнении глобального и шедулярного подходов становятся очевидными определенные недостатки шедулярной системы подоходного налогообложения.¹⁵

Во-первых, различия в налогообложении разных видов доходов благоприятствуют распространению схем по налоговой оптимизации и уклонению от уплаты налогов, хотя необходимо отметить, что введение подоходного налогообложения в Великобритании, являющегося наиболее ярким примером применения шедулярного подхода, как раз преследовало цель предотвращения уклонения от уплаты налогов.¹⁶

Во-вторых, шедулярный подход препятствует применению прогрессивной шкалы налоговых ставок и не позволяет учитывать фактическую способность налогоплательщика к уплате налога. В рамках данного подхода правильнее говорить о независимом налогообложении каждого отдельного вида дохода, а не совокупного дохода налогоплательщика в целом. Результатом применения данного подхода может стать уплата значительной суммы налога в рамках налогообложения одного из видов дохода при отсутствии у налогоплательщика совокупного дохода в связи с существенными потерями, возникшими при извлечении другого вида дохода, которые могут быть учтены при налогообложении только данного конкретного вида дохода и не влияют на налогообложение иных видов доходов.

Однако следует отметить, что определенные недостатки шедулярной системы не лишают ее привлекательности в глазах зарубежного законодателя. Так, при формировании в первой половине XX в. общегосударственного подоходного налогообложения Германия отказалась от глобального подхода и перешла к организации подоходного налогообложения по шедулярной системе и сохраняет ее принципиальные черты и поныне.

Вместе с тем необходимо учитывать, что глобальный и шедулярный подходы к определению дохода как объекта налогообложения в чистом виде не применяются в современных налоговых системах. В настоящее время можно говорить о сочетании элементов глобального и шедулярного подходов при преобладающем значении одного из подходов.

Так, законодательства Австралии, Канады и США, для которых основным является глобальный подход, содержат многочисленные положения, которые отражают шедулярный подход. Например, в последние годы в законодательстве о подоходном налогообложении физических лиц в США, для которого в целом характерно применение глобального

¹⁵ Подробнее см.: *Hugh J. A., Brian J. A. Comparative Income Taxation. A Structural Analysis.* 3rd ed. P. 197–198.

¹⁶ *Stephen D. History of Taxation and Taxes in England from the earliest times to the present day.* Vol. 3. Direct Taxes and Stamp Duties. London, 1884. P. 355.

подхода, получили закрепление элементы шедулярного подхода. В частности, в целях установления ограничений по учету расходов были выделены отдельные категории доходов, в рамках налогообложения которых могут быть учтены только те расходы, которые непосредственно связаны с извлечением соответствующего дохода: подобные ограничения введены в отношении доходов от «пассивной» деятельности (деятельности, направленной на извлечение прибыли и не требующей от налогоплательщика значительных временных затрат), доходов от инвестиций, от прироста капитала.¹⁷

В свою очередь, европейские государства, для которых характерно применение преимущественно шедулярного подхода (например, Великобритания, Германия, Франция, Италия, Испания), включают в свое налоговое законодательство положения, которые вводят отдельные элементы глобального подхода. Так, при сохранении шедулярного определения дохода обычно применяются единые правила учета расходов для целей налогообложения (в том числе позволяющие учитывать расходы независимо от того, в связи с извлечением какого из видов дохода они возникли) и единая налоговая ставка либо единая шкала прогрессивных налоговых ставок.

Вместе с тем необходимо отметить, что вследствие смешения элементов глобального и шедулярного подходов в современном законодательстве зарубежных стран порой налогообложение, в основе которого лежит глобальное определение дохода, больше похоже на шедулярное, чем подоходное налогообложение, основой которого является шедулярный подход к определению дохода. В связи с этим обстоятельством дифференциация подходов к налогообложению дохода на глобальный и шедулярный имеет значение в первую очередь для понимания основ подоходного налогообложения соответствующего государства, но не позволит однозначно предугадать законодательное решение в отношении налогообложения того или иного дохода.

Основное различие между странами, применяющими шедулярную систему, касается двух аспектов: группировки доходов по видам и определения так называемых «иных доходов», традиционно включаемых в одну из групп доходов. Подходы к группировке расходов могут значительно различаться, вместе с тем общим для всех государств, применяющих шедулярный подход, является выделение в отдельные группы доходов от трудовой деятельности и доходов от ведения бизнеса.

Что касается второго обозначенного различия, то при определении того, что же подразумевает законодатель под понятием «иные доходы», ключевое значение приобретает используемая в государстве концепция дохода.

Основные концепции дохода в налоговом праве зарубежных стран. Как было указано выше, в современной зарубежной юридической литературе выделяют три основные концепции дохода: источника, прироста и траста.¹⁸

Концепция источника (*source concept*) основана на классическом экономическом подходе, формирование которого происходило в то время, когда земледелие являлось основным источником дохода. В соответствии с концепцией источника доход должен носить периодический характер и иметь определенный источник. В рамках данной концепции из налогообложения исключаются выплаты, которые не имеют периодического характера либо в отношении которых невозможно определить источник, например

¹⁷ Подробнее см.: *Repetti J. R. The United States // Comparative Income Taxation. A Structural Analysis. 3rd ed. Kluwer Law International, 2010. P. 181.*

¹⁸ *Thuronyi V. Comparative Tax Law. Kluwer Law International. P. 235–240.*

доходы от азартных игр, компенсационные выплаты в связи со вредом здоровью, подарки. Концепция источника применяется в таких государствах, как США, Великобритания, Австралия, Канада, Франция, Германия, Италия, Испания.

Концепция прироста (*accretion concept*) применяется в США и предполагает признание доходом любого прироста к благосостоянию. Эта концепция не закреплена в законе и развивалась в административной и судебной практике. Ключевым решением, в котором была сформулирована данная концепция, стало решение по делу *Commissioner v. Glenshaw Glass Co.*, рассмотренному Верховным Судом США в 1955 г.¹⁹

В указанном деле перед судом был поставлен вопрос о том, можно ли признать налогооблагаемым доходом суммы выплат, полученных налогоплательщиком в качестве компенсаций за неправомерные действия иных лиц, в частности, за нарушение антимонопольного законодательства. Суд указал, что правовая природа сумм, полученных от правонарушителей в качестве наказания за их неправомерное поведение, не влияет на признание данных сумм доходами лица. Доходом является любой осознаваемый бесспорный прирост к благосостоянию, в отношении которого налогоплательщик обладает полным хозяйственным господством. При этом для налогообложения рассматриваемых сумм не имеет правового значения, какова правовая природа полученных налогоплательщиком сумм, например, носят ли они компенсационный или карательный характер.

Концепция траста (*trust concept*) непосредственно связана с существованием института траста (доверительной собственности) в странах Британского Содружества и предполагает наличие определенных ограничений по признанию полученных доверительным управляющим сумм доходами для целей налогообложения в связи с необходимостью сохранения неизменным корпуса траста. Отметим, что в юридической литературе существуют споры: заимствовало ли налоговое право понятие дохода из права доверительного управления либо понятие дохода развивалось одновременно в налоговом праве и праве доверительного управления по схожей модели.²⁰

Концепция траста возникла в первоначальной форме в Англии в XII–XIII вв., и ее появление было связано с необходимостью преодоления разного рода ограничений и запретов на отчуждение земель и с особенностями наследственного права (земля могла перейти в собственность лишь наследника по закону).

Существование отношений доверительной собственности (траста) по англо-американскому праву состоит в том, что одно лицо — учредитель доверительной собственности, являющееся собственником имущества, передает свое имущество другому лицу — доверительному управляющему для управления в интересах указанного им лица — бенефициара. При этом собственник имущества может назначить в качестве бенефициара себя либо доверительного управляющего. Доверительный управляющий выступает в правоотношениях, связанных с переданным в траст имуществом, от своего имени как собственник имущества. При этом он отчитывается перед бенефициаром и обязан передать ему все выгоды, полученные от использования имущества.²¹

¹⁹ 348 U.S. 426, 431 (1955). — С решением можно ознакомиться на сайте [supreme.justia.com: http://supreme.justia.com/us/348/426/case.html](http://supreme.justia.com/us/348/426/case.html) (дата обращения к ресурсу: 10.12.2011).

²⁰ *Thuronyi V. Comparative Tax Law*. Kluwer Law International. P. 238.

²¹ Подробнее о доверительной собственности в англо-американском праве см.: *Брагинский М. И., Витрянский В. В. Договорное право. Книга третья*. М., 2003. С. 821–829.

Особенности понимания дохода в праве доверительного управления обусловлены проблемой передачи доходов бенефициару при сохранении неизменным общего корпуса траста. Если доверительный управляющий распоряжается переданным в доверительное управление имуществом, например, продает объект недвижимости для целей дальнейшего инвестирования полученных от продажи средств в иное имущество, то сделка, в рамках которой продается имущество, не рассматривается как образующая доход. Иной подход привел бы к тому, что средства, поступившие доверительному управляющему от продажи объекта недвижимости, были бы признаны доходом и подлежали бы передаче бенефициару, что привело бы к уменьшению корпуса траста.

В завершение характеристики основных концепций дохода необходимо отметить, что рассмотренные концепции не являются взаимоисключающими и зачастую несколько концепций одновременно используются в законодательстве и правоприменительной практике соответствующего государства. Например, в Австралии, Великобритании и Канаде одновременно применяются концепции источника и траста.²²

Таким образом, мы видим, что в зарубежных государствах применяются весьма разнообразные подходы к определению дохода как объекта налогообложения и к организации подоходного налогообложения в целом. Вряд ли возможно обнаружить два государства, законодательство которых одинаковым образом решает все вопросы, возникающие в рамках подоходного налогообложения. Вместе с тем выделение при рассмотрении дохода как объекта налогообложения структурных подходов (глобального, шедулярного) и концепций дохода (источника, прироста, траста) может быть использовано при выборе государств, опыт правового регулирования подоходного налогообложения которых представляет наибольший интерес. В настоящее время российский законодатель идет по пути применения шедулярного структурного подхода в части организации подоходного налогообложения и определения объекта соответствующих налогов. Вопрос о концепции дохода в российском налоговом праве требует отдельного изучения, поскольку действующее правовое регулирование не позволяет однозначно говорить о явно выраженном закреплении в российском праве одной из рассмотренных концепций дохода.

Статья поступила в редакцию 21 декабря 2012 г.

²² *Thuronyi V. Comparative Tax Law. Kluwer Law International. P. 240.*