

Международное налоговое право

К ВОПРОСУ О ФОРМИРОВАНИИ МЕЖДУНАРОДНОГО НАЛОГОВОГО ПРАВА В МЕЖДУНАРОДНОМ ОБЩЕНИИ ГОСУДАРСТВ

К. Г. Б о р и с о в *

Международное общение государств мирового сообщества развивается как административными распоряжениями, так и законодательными постановлениями и в особенности международными соглашениями.

Как отмечал профессор Ф. Мартенс, “международное общение возникло вследствие создания государствами необходимости взаимной помощи и содействия для достижения общими силами полного развития своих сил и удовлетворения разумных потребностей. Цель государства — всестороннее развитие сил и способностей своих подданных — заставляет его искать в области международных отношений средства для удовлетворения духовных и материальных интересов своего народа, не находясь внутри его территории”¹. Для достижения этой цели государство действует не только в пределах международного общения, но даже за его пределами. Одной из главных функций государства является формирование государственного бюджета страны за счет внутреннего и внешнего налогообложения. После принятия Конституции Российской Федерации 1993 г., провозгласившей равенство всех форм собственности, при главенствующей частной собственности, возросло значение налогообложения для формирования бюджета государства. Отсюда возросла роль и значение международного партнерства и сотрудничества в области международного налогового планирования.

Таким образом, международное общение представляет *свободную деятельность государств в области международных связей* для достижения ими жизненных своих целей в пределах, подвластных международному праву². Как отмечает П.Н. Бирюков в своем курсе международного права, одним из важных направлений международного

*Профессор МГИМО (У) МИД РФ. Подробнее об авторе см. № 3 нашего журнала за 1994 г.

сотрудничества в сфере экономического развития является взаимоотношение государств по вопросам налогообложения³. Сейчас в мире действует уже свыше тысячи международных соглашений, регулирующих вопросы налогообложения. Налоговое обложение является одной из главных проблем *гармонизации* экономических позиций интеграционных процессов мирового сообщества. Так, действие Римского договора 1967 года направлено на *унификацию* налоговых систем стран—членов Союза с точки зрения методики и механизма взимания налогов, размеров налогообложения и др.⁴

К числу международных налоговых соглашений относятся договоры об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов, договоры об устранении двойного налогообложения доходов, договоры об обмене информацией и сотрудничестве в борьбе с нарушениями налогового законодательства, договоры о налогообложении доходов от международных перевозок, договоры, содержащие “налоговые” нормы (о поощрении и защите капиталовложений; о защите авторских и смежных прав; о дипломатических, консульских и иных представительствах) и ряд других. Отсюда в международном праве сложилась *система норм и принципов сотрудничества и партнерства в области международного налогообложения, а также защиты интересов хозяйствующих субъектов, ведущих внешнеэкономическую деятельность в других государствах*⁵.

Международной сферой действия налогового права являются межгосударственные взаимоотношения и внешнеэкономические контракты. К числу источников международного налогового права относятся национальное законодательство страны, а также международные налоговые соглашения, заключенные между государствами, международными организациями и прецедент.

Практикой международного общения выделяются три группы международных договоров по налоговому вопросу:

а) *Акты, устанавливающие общие принципы налогового обложения*, которые не подлежат непосредственному применению, но содержащиеся в них принципы регулируются во внутреннем законодательстве. Сюда относятся: Заключительный Акт Совещания по безопасности и сотрудничеству в Европе 1975 года, Европейская социальная хартия 1961 года и др.;

б) *собственно налоговые соглашения*. Это общие, специальные, по оказанию административной помощи по налоговым вопросам;

в) *соглашения по вопросам межгосударственным взаимоотношений* в различных сферах экономики и политики, которые, помимо прочего, рассматривают налоговые проблемы (соглашения о дружбе и сотрудничестве государств, торговые соглашения, соглашения о правовой помощи и др.)⁶.

В международном налоговом праве сложились определенные стандарты и специальные принципы международных налоговых правоотношений. К ним относятся:

- *налоговый суверенитет* — право любого государства устанавливать любые налоги на любые источники доходов, так или иначе связанные с этим государством, проводить любую налоговую политику в своих национальных границах;

- *налоговая юрисдикция* — территория, внутри которой действуют соответствующие налоговые законы⁷;

- *резидентство* — резиденты данной юрисдикции облагаются налогами на все свои доходы из всех источников, включая и зарубежные источники доходов;

- *налоговый домициль* — совокупность определенных признаков, необходимых для признания лица налогоплательщиком; в случае отсутствия налогового домициля лицо признается нерезидентом. Следует отметить, что при наличии признаков налогового домициля лицо становится резидентом данной юрисдикции;

- *постоянное представительство* — по отношению к нерезидентам, имеющим на территории иностранного государства постоянное представительство, применяется такой же порядок обложения всех доходов, полученных в данном государстве, как и порядок, действующий для резидентов, место деятельности которых расположено в одном государстве, через которое осуществляются коммерческие операции, а получение доходов находится в другом государстве;

- *принцип территориальности* — налогообложению подлежат все доходы лиц, возникшие в данной юрисдикции вне зависимости от национальной принадлежности и резидентства лица. Налогообложение на основе резидентства на условиях принципа территориальности приводит к двойному юридическому налогообложению;

- *двойное юридическое (международное) налогообложение* возникает в тех случаях, когда один и тот же налогоплательщик облагается сопоставимыми налогами в отношении одного и того же объекта обложения в двух или более юрисдикциях за один и тот же период времени;

- налогообложение доходов от внешнеэкономических операций на международных рынках в глобальной электронной экономике.

Развитие интеграционных процессов глобализации хозяйственной жизни повышает мобильность субъектов прав собственности в выборе юрисдикций своего местопребывания. Не случайно одним из главных факторов при принятии инвестиционных решений все в большей степени является налоговый климат страны⁸. Интеграция трех основных факторов производства — труд, земля и капитал, которые соответственно приносят доходы в трех основных формах заработной платы, ренты и прибыли — приводит к тому, что большая часть прибыли совместных предприятий образуется за пределами ее юрисдикции основного местонахождения. Одновременно с этим расширяется и совершенствуется система международных налоговых соглашений, ведется сотрудничество и партнерство между национальными налоговыми службами, предусматривается взаимный обмен информацией.

Таким образом происходит ужесточение не только национального законодательства, но и международных налоговых правил и стандартов, совершенствуется юридическая база, увеличиваются возможности отслеживания сделок хозяйствующих субъектов собственности, предусматривается взаимная выдача налоговых преступников, арест банковских счетов, подозреваемых в сокрытии налогов и др.

Отсюда главными целями международных налоговых соглашений является урегулирование двойного налогообложения, защита интересов

отечественных хозяйственных субъектов собственности, ведущих внешнеэкономическую деятельность в другом государстве, борьба каждой страны с различными способами уклонения от налогообложения и выработка процедуры урегулирования спорных вопросов. Сейчас в мире существует свыше тысячи международных соглашений, регулирующих вопросы налогообложения⁹. Существуют *общие и специальные* международные налоговые конвенции. **Общие** соглашения регулируют вопросы избежания двойного налогообложения доходов и капитала во всех сферах деятельности за рубежом. Модель международного налогового соглашения содержит статьи, регулирующие различные виды доходов, подлежащих налогообложению. Это в основном три вида доходов: доход от предпринимательской или коммерческой деятельности, доход от индивидуальной деятельности и доход от инвестиций¹⁰. **Специальные** соглашения действуют в конкретных областях предпринимательской деятельности (в сфере международных транспортных перевозок). Налоговые соглашения заключаются как правило на двусторонней договорной основе, но имеются примеры многосторонних налоговых соглашений. Такие соглашения действуют между странами Северной Европы, Бенилюкса, Британского Содружества Наций.

В мировой практике сформировались две основные модели *общих налоговых соглашений*: модель Организации Экономического Сотрудничества и Развития (ОЭСР) и модель Организации Объединенных Наций (ООН), служащие основой для заключения двусторонних международных налоговых соглашений.

Типовая модель ОЭСР 1977, 1979, 1984, 1995, 1996 годов рекомендуется для заключения двусторонних налоговых соглашений между странами с развитой экономикой. В основу налогообложения эта модель ставит принцип *резидентства*¹¹.

Для гарантии развивающимся странам доходов от налогообложения ООН разработала альтернативную модель типового налогового соглашения 1980 года.

Типовая модель ООН использует принцип *территориальности*, позволяющий облагать все доходы, образующиеся на территории развивающихся стран, а также применять более высокие, чем модели ОЭСР, ставки налогов на репатриацию прибыли¹².

Одновременно в рамках ООН подготовлены "Основы мирового налогового кодекса" 1993 года в рамках международного налогового планирования в мировой экономике. В нем определяются конкретные ставки налогов и акцизов, необлагаемого минимума, размера льгот и др. Основы состоят из 300 страниц, включают 591 статью и комментарии к ним. Кодекс имеет пять разделов: подоходный налог; акцизный налог; налог на добавочную стоимость; налог на недвижимость и статус налоговой администрации¹³.

Следует обратить внимание на то, что налоговое законодательство является одним из сложных по сравнению с другими институтами права. Как считал профессор В.И. Лисовский, "оно характеризуется неясностью и во многих случаях двусмысленным содержанием отдельных норм, имеет большое число дополнительных нормативных актов, правил, изъятий, что выгодно государственным органам фиска"¹⁴. В связи с этим

созданы корпорации адвокатов, специализирующиеся в налоговом законодательстве под углом интересов налогоплательщиков. Одновременно созданы международные организации по вопросам международного налогового права и системы налогообложения.

Международная налоговая ассоциация создана в 1933 году по инициативе финансовых, промышленных и торговых компаний. Учредителями этой ассоциации были налоговые и финансовые эксперты компаний, осуществляющих активные инвестиции в экономику мирового хозяйства. В 1974 году эта Ассоциация насчитывала более 2300 индивидуальных членов из 50 стран, в том числе из США, ФРГ, Италии, Нидерландов, Бельгии, Франции, Канады, Финляндии, Швейцарии, Швеции, Австралии, Японии и др.¹⁵

В 20 странах созданы национальные группы Ассоциации (почти во всех промышленно развитых государствах). Ассоциация имеет Устав, согласно которому членами могут быть частные лица, а также компании, корпорации, учреждения (включая и правительственные).

Международная налоговая ассоциация имеет консультативный статус (Б) при Экономическом и Социальном Совете Организации Объединенных Наций. Органы Ассоциации: общие собрания, созываемые ежегодно; Совет, избираемый на общих собраниях в количестве 30 членов и работающий в период между общими собраниями, во главе его стоит президент; Исполнительный комитет, работающий постоянно (в составе 6 членов); Секретариат, во главе которого стоит назначаемый Советом Генеральный секретарь, ведающий текущими делами Ассоциации. В тех странах, где имеются национальные группы, должен быть секретарь этой группы. Штаб-квартира Ассоциации и ее органов находится в Амстердаме. Официальные языки Ассоциации: английский, французский и немецкий. С 1938 по 1978 год Ассоциация провела около 160 международных конференций по налогам и налоговому праву, в том числе по проблемам налогообложения, доходов от инвестиций, от использования патентов, а также по вопросам налогового законодательства, затрагивающего международные экономические отношения. Особое внимание в работе Ассоциации уделяется вопросам двойного налогового обложения, а также уменьшению размера налогов на иностранные инвестиции. Ассоциация поддерживает регулярные связи с Международным институтом государственных финансов и Международной торговой палатой.

Международное бюро налоговой документации учреждено в 1939 году в составе Международной налоговой ассоциации и является ее автономной организацией. Бюро ведет работу по информации о национальных законах в области налогов и налогообложения в различных странах. Членами Бюро могут быть государственные учреждения, университеты, учебные институты, библиотеки, промышленные и финансовые компании.

Органы Бюро: директор-распорядитель, советник, пять секретарей, Консультативный комитет в составе крупных специалистов в области налогового права (10 членов). Средства Бюро складываются из членских взносов и доходов от изданий. Штаб-квартира Бюро находится в Амстердаме¹⁶.

Бюро издает: "Бюллетень международной налоговой документации"

— официальный орган Международной налоговой ассоциации. Бюллетень выходит 6 раз в год на английском, французском, немецком, итальянском и испанском языках.

В Бюллетене помещается информация о налоговой практике государств мира, о финансовом законодательстве, международных соглашениях по налоговым вопросам, рецензии на книги по этим проблемам; “Труды по международному налоговому праву” — ежегодник, издается на пяти языках; “Новости международной налоговой ассоциации” — издается ежемесячно, на английском языке; “Бюллетень по налоговой документации” — издается на английском языке, выходит два раза в месяц¹⁷.

Следует обратить внимание на Международный союз по налогообложению земельной собственности, основанный в 1926 году в Копенгагене. Этот союз в настоящее время имеет статус “Б” в Экономическом и Социальном Совете Организации Объединенных Наций.

¹ Мартенс Ф. Международное право цивилизованных народов. Т. II. — Санкт-Петербург, 1883. — С. 2.

² Там же.

³ Бирюков П.Н. Международное право. — М., 1998. — С. 335.

⁴ Налоговые системы зарубежных стран. — М., 1997. — С. 163.

⁵ Корецкий В.М. Международное хозяйственное право и “право иностранцев” (Fremden Redit). Избранные труды в двух книгах. Книга I. — Киев, 1989, с. 195; Лисовский В.И. Правовое регулирование международных экономических отношений. — М., 1984. — С. 184; Фомина О. Международное налоговое право: Понятие и основные принципы. — “Хозяйство и право”, 1995, № 5.

⁶ Сутырин С.Ф., Погорельский А.И. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике. — Санкт-Петербург, 1998. — С. 44.

⁷ ДERNBERG Р.Л. Международное налогообложение. — М., 1997. — С. 25.

⁸ Богатырев А.Г. Инвестиционное право. — М., 1990. — С. 29.

⁹ U.N. Treaty Series. Cumulative index. No 23, 24. 1999.

¹⁰ Договор между Российской Федерацией и Соединенными Штатами Америки от 17 июня 1992 года об избежании двойного налогообложения и предотвращения от уклонения налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал. — См. “Московский журнал международного права. № 1, 1993. — С. 177—201.

¹¹ Schaumburg. Internationales Steuerrecht. — Köln, 1998.

¹² Тостояненко Г.П., Федотова И.Г. Налоговое право США. Терминология. — М., 1996. — С. 31.

¹³ Бутаков Д.Д. Основы мирового налогового кодекса. — “Финансы”, 1996, № 8. — С. 23.

¹⁴ Лисовский В.И. Правовое регулирование международных экономических отношений. — М., 1984. — С. 184.

¹⁵ Там же.

¹⁶ Uandbuch der Verrechnungreise. С.Н. Beck. 1997.

¹⁷ “Steuerrecht”. Recht-Praxis. Nomos Textausgaben. — Baden-Baden. 1998.

Статья поступила в редакцию в январе 1999 г.