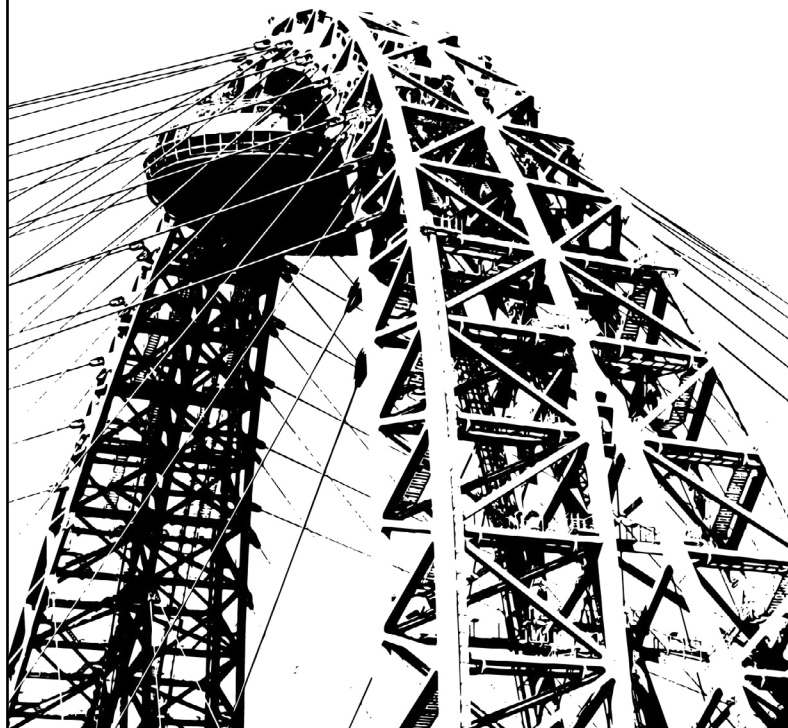


А. И. Савицкий

Международное налоговое право

Общая часть



А. И. Савицкий

Международное налоговое право

Общая часть

*Электронное учебное издание
для магистратуры*

Первое издание

*Екатеринбург
Савицкий А. И.*

2018 г.

A. I. Savitskiy

International Tax Law

General Issues

Electronic Textbook for Master Students

Fisrt Edition

Yekaterinburg

Savitskiy A. I.

2018

УДК 341.1/8

ББК 67.412.1

С13

Савицкий, Андрей Иванович

С13 Международное налоговое право: Общая часть : электронное учебное издание / Савицкий А. И. — Екатеринбург, 2018. — 366 с.

ISBN 978-5-600-02239-3

В электронном учебном издании кандидата юридических наук А. И. Савицкого изложен курс международного налогового права (общая часть), преподаваемого в магистратуре Уральского государственного юридического университета; представлена система международного налогового права, субъекты и источники международного налогового права; понятие международного двойного налогообложения и причины его возникновения; способы устранения (смягчения) международного двойного налогообложения; описаны основные формы межгосударственного сотрудничества в этой сфере; освещены основные проблемы злоупотребления правами в области международного налогообложения и способы борьбы с ним; раскрыты основы режима недискриминации.

Книга адресована студентам юридических и экономических вузов, а также может быть полезна преподавателям, практикующим юристам и иным лицам, интересующимся вопросами международного налогообложения.

УДК 341.1/8

ББК 67.412.1

Электронное учебное издание

Савицкий Андрей Иванович

Международное налоговое право: Общая часть

Электронная версия опубликована 01 сентября 2018 г. в сети Интернет по адресу: <https://taxcourse.ru/moodle/mod/book/view.php?id=606&chapterid=204>.

ISBN 978-5-600-02239-3

© Савицкий А. И., 2018

УДК 341.1/8

ББК 67.412.1

S13

Savitskiy, Andrey Ivanovich

S13 International Tax Law: General Issues : Electronic Textbook / Savitskiy A. I. — Yekaterinburg, 2018.—366 p.

ISBN 978-5-600-02239-3

The Electronic Textbook of Andrey Savitskiy, PhD, presents the course of "International Tax Law: General Issues" being taught at the master courses of the Ural State Law University; the Textbook gives an outline of the International Tax Law system, the subjects and sources of International Tax Law; the concept of international double taxation and causes thereof; describes the double taxation reliefs and other instruments to overcome a multiple taxation; it explains the main instruments of international assistance on tax matters; the Textbook highlights the problems of tax abuse and measures to combat improper use of double taxation conventions; it also discloses the essence of non-discrimination in the international taxation.

This Textbook is addressed to master students of law and economic schools, it also could be useful for legal practitioners and other persons who are interested in the international taxation.

УДК 341.1/8

ББК 67.412.1

Electronic Textbook

Andrey Ivanovich Savitskiy

International Tax Law: General Issues

Online version released in the Internet as of September 1st, 2018, URL: <https://taxcourse.ru/moodle/mod/book/view.php?id=606&chapterid=204>.

ISBN 978-5-600-02239-3

© Savitskiy A. I, 2018

Международное налоговое право

Общая часть

Савицкий, Андрей Иванович

© Савицкий Андрей Иванович, 2018.

Все права защищены. Ни одна из частей настоящей публикации не может быть воспроизведена, храниться в поисковой системе или передаваться в любой форме или любыми средствами, электронными, механическими, копировальными, записывающими или иным образом без предварительного разрешения автора или в соответствии с положениями применимого законодательства об интеллектуальных правах или в соответствии с условиями любой лицензии, разрешающей ограниченное копирование.

Издание, верстка, дизайн, фото (на обложке), графика:
Савицкий Андрей Иванович

Замечания, пожелания и предложения направляйте по адресу: copyright@taxcourse.ru.

Фото автора на концевой странице — Жгарев О. С.

Шрифты: Merriweather, © Eben Sorkin. Sorkin Type Co.

ISBN: 978-5-600-02239-3

International Tax Law

General Issues

Andrey Ivanovich Savitskiy

© **Andrey I. Savitskiy, 2018.**

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording, or otherwise, without the prior permission of the author, or in accordance with the provisions of applicable intellectual property laws or under the terms of any license authorizing limited copying.

Edition, design, photo (front cover), graphics: by Andrey I. Savitskiy

Send your remarks, suggestions and proposals to email: copyright@taxcourse.ru.

Photo of the author on the last page — Oleg S. Zhgarev.

Types: Merriweather, © by Eben Sorkin. Sorkin Type Co.

ISBN: 978-5-600-02239-3

Оглавление

Предисловие	19
ГЛАВА 1.....	23
Понятие, предмет, система и нормы международного налогового права	23
Лекция 0. Первые соглашения об избежании двойного налогообложения.....	24
Лекция №1.1. Понятие, предмет и система международного налогового права	29
Понятие международного налогового права....	29
Предмет международного налогового права ...	32
"Иностраннный элемент" в международном налоговом праве.....	34
Система международного налогового права	37
Лекция №1.2. Международные налоговые правоотношения.....	39
Понятие и виды международных налоговых правоотношений.....	39
Виды правоотношений	39
Объект международных налоговых правоотношений.....	40
Субъекты международных налоговых правоотношений.....	41
Содержание международных налоговых правоотношений.....	41
Юридические факты (составы) в международном налоговом праве.....	42
Лекция №1.3. Цель, задачи и функции международного налогового права	45
Цель и задачи международного налогового права	45
Функции международного налогового права	47
Лекция №1.4. Соотношение норм международного налогового права.....	48
Понятие нормы международного налогового права	48

Нормы трансграничного налогового права	49
Нормы межгосударственного и транснационального налогового права.....	52
Соотношение норм трансграничного налогового права между собой	56
Соотношение норм трансграничного и международного налогового права	59
Вопросы для самопроверки	63
ГЛАВА 2	64
Источники международного налогового права	64
Лекция №2.1. Источники международного налогового права: понятие и классификация	65
Понятие источников международного налогового права	65
Классификация источников международного налогового права.....	66
Лекция №2.2. Внутригосударственные источники	67
Классификация внутригосударственных источников трансграничного налогового права	67
Квази-нормативные решения Конституционного Суда РФ.....	69
Нормативные правовые акты Федерального Собрания РФ	76
Квази-нормативные решения Верховного Суда РФ и Высшего Арбитражного Суда РФ.....	77
Нормативные правовые акты Правительства РФ, Минфина РФ и ФНС РФ.....	81
Лекция №2.3. Межгосударственные и транснациональные источники.....	84
Классификация источников межгосударственного и транснационального налогового права.....	84
Общепризнанные нормы и принципы международного права	86
Международные договоры	87
Международно-правовой обычай	88
Акты международных организаций и конференций	89

<i>Акты международных (наднациональных) судов</i>	89
<i>Международные источники межгосударственного и транснационального налогового права</i>	90
<i>Международные налоговые договоры</i>	91
<i>Соглашения об избежании двойного налогообложения</i>	92
<i>Международные неналоговые договоры</i>	97
<i>Наднациональные источники</i>	99
Лекция №2.4. Принципы международного налогового права	102
<i>Виды принципов международного налогового права</i>	102
<i>Универсальные принципы международного публичного (в т.ч. налогового) права</i>	103
<i>Специальные принципы международного (экономического, инвестиционного, налогового) права</i>	104
<i>Экономические принципы</i>	104
<i>Налогово-правовые принципы и принципы построения налоговых систем</i>	105
Лекция №2.5. "Мягкое право" в международном налоговом праве	107
<i>Понятие "мягкого права" в международном налоговом праве</i>	107
<i>Международные и национальные модельные акты</i>	109
<i>История Модельной конвенции ОЭСР</i>	112
<i>История Типовой конвенции ООН</i>	115
<i>Статус Типовой конвенции ООН</i>	118
<i>Статус Комментариев к Модельным конвенциям</i>	121
<i>Статус Комментариев к Модельной конвенции ОЭСР в судебной практике России</i>	124
<i>Статус Комментариев к Типовой конвенции ООН в судебной практике России</i>	126
Лекция №2.6. Судебный прецедент и судебная практика	127

Судебный прецедент в трансграничном налоговом праве.....	127
Судебная практика в области международного налогообложения.....	130
Вопросы для самопроверки	132
ГЛАВА 3	133
Субъекты международного налогового права	133
Лекция №3.1. Субъекты международного налогового права: понятие, виды, правовой статус.....	134
Субъекты международного налогового права: понятие и виды.....	134
Субъекты трансграничного налогового права	137
Налоговое резидентство как ключевой статус частных лиц	139
Применение налоговых соглашений к частным лицам	142
Лекция №3.2. Корпоративные субъекты.....	145
Компании в международном налогообложении	145
Налоговое резидентство организаций в России	148
Критерии налогового резидентства компаний за рубежом	151
Лекция №3.3. Некорпоративные субъекты ..	154
Некорпоративные субъекты в международном налогообложении.....	154
Партнёрства	155
Трасты.....	158
Лекция №3.4. Физические лица.....	159
Физические лица в международном налогообложении.....	159
Физические лица в трансграничном налоговом праве России	160
Налогообложение физических лиц за рубежом	163
Вопросы для самопроверки	167

ГЛАВА 4.....168**Международное двойное налогообложение.****Неналогообложение.....168**

Лекция №4.1. Международное двойное налогообложение: понятие, виды.....	169
Понятие двойного налогообложения.....	169
Виды двойного налогообложения.....	170
Международное экономическое двойное налогообложение.....	171
Международное юридическое двойное налогообложение.....	173
Разграничение юридического и экономического двойного налогообложения	174
Сходство субъекта налога (налогоплательщика)	175
Сходство объекта налога (экономического основания)	175
Сходство (сопоставимость) взимаемых налогов.....	176
Сходство периода времени налогообложения	176
Лекция №4.2. Причины возникновения международного двойного налогообложения.....	177
Причины возникновения международного двойного налогообложения.....	177
Конфликт принципов резидентства	178
Конфликт принципов источника (территориальности)	178
Конфликт принципов резидентства и источника (территориальности)	179
Треугольная (треугольная) ситуация.....	179
Транзит	180
Лекция 4.3. Причины возникновения международного двойного неналогообложения.....	180
Лекция №4.4. Налоговая юрисдикция и принципы построения налоговой системы	183
Суверенитет государства	183
Налоговая юрисдикция.....	185

Принцип территориальности (источника)...	186
Принцип территориальности (источника) в Российской Федерации.....	188
Вопросы для самопроверки	193
ГЛАВА 5	195
Способы устранения (смягчения) международного двойного налогообложения	195
Лекция №5.1. Внутригосударственные способы устранения (смягчения) международного двойного налогообложения	197
Концепции нейтральности налогообложения	197
Нейтральность экспорта капитала.....	198
Нейтральность импорта капитала.....	198
Внутригосударственные способы устранения (смягчения) международного двойного налогообложения в России	198
Устранение конфликта принципов резидентства (двойного резидентства)	199
Устранение конфликта принципов источника (двойного источника)	200
Устранение конфликта принципов источника и резидентства	200
Метод освобождения	201
Освобождение по НДС	201
Освобождение по налогу на прибыль организаций.....	204
Непризнание организации налогоплательщиком по налогу на прибыль организаций	204
Освобождение от исполнения обязанности налогоплательщика.....	204
Освобождение определённых доходов от налогообложения	205
Освобождение доходов от предпринимательской деятельности иностранных организаций	205
Обнуление налоговой ставки.....	206
Освобождение по налогам на имущество ..	208
Налоговый зачёт (кредит).....	209

Налоговый зачёт (кредит) в России.....	210
Налоговый зачёт (кредит) по НДСЛ.....	211
Налоговый зачёт (кредит) по налогу на прибыль организаций.....	212
Налоговый зачёт (кредит) по налогу на имущество организаций.....	214
Вычет иностранных налогов в качестве расходов.....	216
Лекция №5.2. Международные способы устранения (смягчения) международного двойного налогообложения	218
Виды международных способов устранения (смягчения) двойного налогообложения	218
Устранение двойного резидентства.....	220
"Распределительные" правила налоговых соглашений = "Distributive rules"	222
Метод освобождения = Exemption method	225
Метод зачёта (кредита) = Foreign tax credit method.....	228
Налоговый сберегающий зачёт = Tax sparing credit	231
Устранение международного экономического двойного налогообложения	233
Вопросы для самопроверки	236
ГЛАВА 6	237
Межгосударственное сотрудничество в области налогообложения	237
Лекция №6.1. Обмен информацией в международном налоговом праве.....	238
Правовые инструменты, регламентирующие обмен информацией.....	239
Принципы обмена налоговой информацией	242
Виды обмена налоговой информацией.....	243
Обмен информацией по запросу.....	243
Автоматический обмен информацией	244
Единые стандарты автоматического обмена налоговой информацией	247

Спонтанный обмен налоговой информацией.	248
Статья 26 "Обмен информацией" Модельной конвенции ОЭСР.....	250
Анализ статьи 26 "Обмен информацией" российских налоговых соглашений.....	252
Лекция №6.2. Взаимосогласительная процедура и налоговый арбитраж.....	256
<i>Предназначение взаимосогласительной процедуры</i>	256
<i>История появления статьи 25 и современное состояние</i>	257
<i>Отличие ст. 25 Модельной конвенции ОЭСР от ст. 25 Типовой конвенции ООН.....</i>	260
<i>Налоговый арбитраж.....</i>	262
Лекция №6.3. Помощь во взыскании налогов	264
<i>Правовые инструменты, регламентирующие помощь во взыскании налогов</i>	264
<i>Статья 27 "Помощь во взыскании налогов" Модельной конвенции ОЭСР.....</i>	265
<i>Анализ статьи 27 "Помощь во взыскании налогов" налоговых соглашений России</i>	268
<i>Вопросы для самопроверки</i>	269
ГЛАВА 7	270
Борьба с уклонением и обходом налогообложения	270
<i>Лекция №7.1. Понятие "уклонения", "обхода" и "злоупотребления" и способы борьбы с ними в области международного налогообложения..</i>	271
<i>Понятие "уклонения", "обхода" и "злоупотребления" в сфере налогообложения.....</i>	271
<i>Виды способов борьбы с уклонением и обходом налогообложения.....</i>	275
<i>Лекция №7.2. Общие международные правила (GAAR)</i>	276
<i>Толкование положений налоговых соглашений</i>	277
<i>Лекция №7.3. Специальные международные правила (SAAR).....</i>	278

Бенефициарный собственник ("Beneficial owner").....	279
"Артистические компании" (Star company)....	284
Лекция №7.4. Общие внутригосударственные правила.....	287
Законодательство.....	287
Судебные доктрины.....	290
Лекция №7.5. Специальные внутригосударственные правила.....	293
Контролируемые иностранные компании (КИК).....	296
Правовая форма КИК.....	298
Контролирующее лицо.....	298
Форма и содержание контроля над КИК.....	299
Юрисдикционный и транзакционный подходы.....	300
Порядок определения дохода КИК.....	301
Вопросы для самопроверки.....	303
ГЛАВА 8.....	304
Режим недискриминации в международном налоговом праве.....	304
Лекция №8.1. Понятие и виды налоговой дискриминации.....	305
Виды налоговой дискриминации.....	307
Структура налоговой дискриминации.....	309
Субъектная сфера дискриминации.....	309
Объектная сфера дискриминации.....	315
Лекция №8.2. Режим недискриминации в налоговых соглашениях.....	319
Недискриминация в налоговых соглашениях....	319
Цель и механизм действия статьи 24 "Недискриминация".....	320
Структура статьи 24 "Недискриминация" и запрещённые формы налоговой дискриминации.....	321
Субъектная сфера действия статьи 24 "Недискриминация" и запрещённые основания дискриминации.....	323
Взаимодействие статьи 24 "Недискриминация" и	

внутреннего законодательства.....	325
Лекция №8.3. Режим недискриминации в иных международных договорах.....	327
Запрет налоговой дискриминации в праве ВТО	327
Практика Органа по разрешению споров ВТО в сфере налоговой дискриминации	330
Запрет налоговой дискриминации в наднациональном праве Европейского союза .	333
Практика Суда ЕС по делам о налоговой дискриминации.....	334
Запрет налоговой дискриминации в международном гуманитарном праве	339
Вопросы для самопроверки	341
Глоссарий	342
Зеркальный заём = <i>Back-to-back loan</i>	342
Злоупотребление правом = <i>Abuse of law</i>	343
Избежание = <i>Avoidance</i>	344
Источник дохода = <i>Source of income</i>	345
Конduitная компания = <i>Conduit company</i>	346
Контролируемая иностранная компания (КИК) = <i>Controlled foreign company (CFC)</i>	347
Круговая схема = <i>Round tripping</i>	347
Международное налогообложение = <i>International taxation</i>	348
Меры против обхода налогообложения = <i>Anti-avoidance</i>	348
Метод освобождения = <i>Tax exemption method</i>	349
Модельная налоговая конвенция = <i>Model tax treaty</i>	350
Налог на выезд = <i>Departure tax</i>	351
Налоговая нейтральность = <i>Fiscal neutrality</i> ..	352
Налоговый сберегающий кредит = <i>Tax sparing credit</i>	352
Ограничение преимуществ по налоговому соглашению = <i>Limitations on benefits provision</i>	353
Оффшорная компания = <i>Offshore company</i>	353

Платежеспособность = Ability to pay.....	354
Подлежит налогообложению = Subject to tax ..	355
Постоянное представительство = Permanent establishment	355
Предварительные решения = Advance ruling ...	357
Преодоление (нарушение) международного договора= Treaty override	357
Принцип "вытянутой руки" = Arm's length principle	358
Приоритет существа над формой = Substance over form.....	358
Прирост капитала = Capital gain	359
Притворная сделка = Sham transaction.....	359
Противоуклонительные меры = Anti-evasion measures.....	360
Резидентство = Residence.....	361
Сила притяжения = Force of attraction rule.....	362
Трипти шоппинг = Treaty shopping	363
Уклонение от уплаты налогов = Tax evasion...	363
Фиксированное место предпринимательской деятельности = Fixed place of business	364
Фиктивная компания = Letter-box company	365
Экономическая собственность = Economic Ownership	365
Экономическое содержание = Economic Substance	365
Об авторе	366

Предисловие

Настоящее электронное учебное пособие подготовлено в соответствии с рабочей программой дисциплины "Международное налоговое право: Общая часть" направления магистерской подготовки: "Налоговое, международное налоговое, финансовое право" Института права и предпринимательства Уральского государственного юридического университета на основании федерального государственного образовательного стандарта высшего профессионального образования по направлению подготовки 030900 "Юриспруденция" (квалификация (степень) "магистр"), утвержденного приказом Министерства образования и науки РФ от 14 декабря 2010 г. № 1763.

Электронное издание освещает ключевые вопросы общей части международного налогового права, такие как: понятие, предмет и система международного налогового права, источники международного налогового права, правовой статус частных субъектов международного налогового права, понятие, виды и причины возникновения международного двойного налогообложения и неналогообложения, способы его устранения (смягчения) на внутригосударственном и международном уровнях, основы международного сотрудничества по налоговым делам, национальные и международные средства борьбы с обходом налогообложения и злоупотреблением правом, основы режима недискриминации в международном налогообложении.

Учебное издание содержит не только необходимый теоретический материал, но также снабжено

гиперссылками на дополнительную литературу и источники для самостоятельного освоения вопросов курса. Пособие позволяет студентам самостоятельно изучить первоисточники, основные нормативные правовые акты, международные договоры и вспомогательные интерпретационные акты, содержит ссылки на актуальную национальную и международную судебную практику. Также помощь в изучении предмета окажут вопросы для самопроверки и Глоссарий международного налогообложения.

В рамках учебной дисциплины "Международное налоговое право: Общая часть" осуществляется подготовка студентов к следующим видам профессиональной деятельности:

1. экспертно–консультационная и
2. научно–исследовательская.

Целью освоения учебной дисциплины является: формирование у обучаемого системных знаний о теоретических и практических аспектах правового регулирования налоговых отношений, осложненных иностранным элементом (международных налоговых отношений), способности проводить качественный анализ правовых норм и правоприменительной практики, выработка навыков составления презентаций, процессуальных документов, аналитических отчётов и иных материалов на основе проведённого анализа.

В ходе освоения дисциплины "Международное налоговое право: Общая часть" студент готовится к выполнению следующих профессиональных задач:

- экспертно-консультационная деятельность: квалифицированное толкование нормативных правовых актов;
- научно-исследовательская деятельность: квалифицированное проведение научных исследований в области права.

Выпускник должен обладать следующими общекультурными компетенциями (ОК):

- способностью совершенствовать и развивать свой интеллектуальный и общекультурный уровень (ОК-3);
- способностью свободно пользоваться русским и иностранным языками как средством делового общения (ОК-4);
- компетентным использованием на практике приобретенных умений и навыков в организации исследовательских работ, в управлении коллективом (ОК-5).

Выпускник должен обладать следующими профессиональными компетенциями (ПК):

в экспертно-консультационной деятельности:

- способностью квалифицированно толковать нормативные правовые акты (ПК-7);

в научно-исследовательской деятельности:

- способностью квалифицированно проводить научные исследования в области права (ПК-11).

ГЛАВА 1

Понятие, предмет, система и нормы международного налогового права

В результате изучения Главы 1 студент должен

Знать:

основную информацию о появлении первых соглашений об избежании двойного налогообложения; понятие, предмет и систему международного налогового права; понятие и виды "иностранного элемента" в международном налоговом праве; понятие и виды международных налоговых правоотношений и их структуру (объекты, субъекты, содержание), юридические факты в международных налоговых правоотношениях; цели, задачи и функции международного налогового права; понятие и виды норм международного налогового права; основы соотношения различных видов норм международного налогового права между собой и с нормами иных отраслей.

Уметь:

идентифицировать международные налоговые отношения и налоговые отношения, осложненные иностранным элементом; выявлять юридические факты (составы) в международных налоговых правоотношениях; классифицировать нормы международного налогового права и проводить соотношение норм международного налогового права между собой и нормами иных отраслей.

Владеть:

понятийным аппаратом в рамках главы; навыками толкования и применения норм международного налогового права; классификацией иностранного элемента, юридических фактов и норм международного налогового права.

Лекция 0. Первые соглашения об избежании двойного налогообложения

Вряд ли у феномена международного налогового права можно легко проследить родословную, как, собственно, у многих институтов и отраслей международного права. Это продукт и результат усилий множества государств, международных организаций, наднациональных образований, государственных деятелей, учёных и практиков.

Кто-то видит "национальные" истоки международного налогообложения в истории конкретных государств. Так,

например, для России исторически первым договором, содержащим положения о налогообложении лиц, можно считать Русско-византийский договор 911 года. В нём содержалось положение "о русских, взимающих куплю", которая должна быть уплачена при продаже товаров на территории Киевской Руси, а также о свободной [видимо, в том числе, от сбооров — прим. А. С.] продаже товаров в некоторых случаях^[1].

В качестве другого яркого примера можно привести Кючук-Кайнарджийский мирный договор между Россией и Турцией от 10 июля 1774 года, который был принят после завершения русско-турецкой войны 1768-1774 годов. В Артикуле 8 данного договора говорится о том, что русские поданные на территории Турции освобождаются от уплаты налогов. Согласно части 8 Артикула 16 Договора установлен механизм взимания налогов Российской Империей с Турции: прежде всего, взимание налогов осуществляется раз в два года, взиматься могут только налоги, которые определены по ранее достигнутому соглашению, "без притеснения"^[2].

Другие в качестве точки отсчёта координат берут результаты деятельности международных организаций — первые Модельные конвенции Лиги Наций^[3], ОЭСР (ОЕЭС) и ООН.

1 История отечественного государства и права: Сборник документов. — Екатеринбург: Изд-во УрГЮА, 2003, С. 9.

2 Под стягом России: Сборник архивных документов. М.:— Русская книга, 1992. С. 16. На этом основании И. И. Кучеров полагает, что "... первые элементы международно-правового регулирования налоговых отношений присутствовали в договорах о мире...". Кучеров И. И. Международное налоговое право (Академический курс) : Учебник. — М.: ЗАО "ЮрИнфоР", 2007. С. 7.

3 Report on Double Taxation: Document E.F.S.73. F.19; April 5, 1923 // Legislative History of United States Tax Conventions Volume 4 Section

Джоан Хаттинг^[4], напротив, полагает, что появление первых Модельных конвенций Лиги Наций обязано соглашению об избежании двойного налогообложения граждан между Пруссией и Саксонией 16 апреля 1869 г.^[5] и Имперскому закону Северо-Германского Союза 19 мая 1870 г. "Об устранении двойного налогообложения в Северо-Германском Союзе"^[6].

Также необходимо отметить первые полноценные налоговые соглашения об избежании двойного налогообложения, заключённые Бельгией с Францией в 1843 г., Нидерландами в 1845 г.^[7] и Люксембургом в 1845 г., а также соглашения, заключённые между Австрией и Германией в 1869 г., Австрией и Пруссией в 1899 г.

Не менее интересной является Декларация, заключённая 27 августа 1872 г. между Великобританией и Кантоном Во (*Vaud*) Швейцарии, устраняющая

1: League of Nations. URL: http://www.taxtreatieshistory.org/data/pdf/league_of_nations_1923-04.pdf.

4 *Hattingh, Johann*. On the Origins of Model Tax Conventions: 19th Century German Tax Treaties and Laws Concerned with the Avoidance of Double Taxation (January 1, 2013). Studies in the History of Tax Law, vol 6, J. Tiley ed, (Hart: Oxford 2013), 31—79. URL: <https://ssrn.com/abstract=3007067>.

5 Übereinkommen zwischen Preußen und Sachsen wegen Beseitigung der doppelten Besteuerung der beiderseitigen Staatsangehörigen vom 16. April 1869. GS. 1870 S. 142—144. URL: http://reader.digitale-sammlungen.de/de/fs1/object/display/bsb10509579_00194.html.

6 (Nr. 465) Gesetz wegen Beseitigung der Doppelbesteuerung. Vom 13. Mai 1870. URL: https://commons.wikimedia.org/wiki/File:Norddeutsches_Bundesgesetzblatt_1870_014_119.jpg.

7 Overeenkomst inzake de wisseling van renvooiën tussen de Nederlandsche en Belgische administratie of 24 May 1845, re-published in Government Gazette No. 1997, 232.

двойное налогообложение в отношении "налогов на наследство"^[8].

В XX веке первые соглашения об избежании двойного налогообложения были заключены:

- 31 декабря 1921 г. между Германией и Чехословакией^[9];
- 6 апреля 1922 г. между Австрией, Венгрией, Италией, Польшей, Румынией и Сербско-Хорватско-Словенским Королевством;
- 3 мая 1922 г. между Германией и Австрией;
- 18 февраля 1922 г. между Австрией и Чехословакией;
- 5 июля 1922 г. между Францией и Сааром [Земля];
- 13 июля 1923 г. между Венгрией и Чехословакией;
- 6 ноября 1923 г. между Германией и Венгрией;
- 1 марта 1924 г. между Италией и Чехословакией;
- 17 марта 1924 г. между [Вольным городом] Данциг и Польшей;
- 8 ноября 1924 г. между Австрией и Венгрией;
- 23 апреля 1925 г. между Польшей и Чехословакией;

8 Declaration relative to Succession or Legacy Duties on Property of British Subjects dying in the Canton of Vaud, or of Citizens of the Canton of Vaud dying in the British Dominions. URL: <http://www.austlii.edu.au/au/other/dfat/treaties/1901/104.html>.

9 Здесь и далее: Société des Nations, Double imposition et évation fiscale. Recueil des accords internationaux et des dispositions de droit interne tendant a éviter la double imposition et l'évasion fiscale. C. 345. M. 102. 1928. II. QUESTIONS ÉCONOMIQUES ET FINANCIÈRES. 1928. II. 45. C. 9. URL: https://biblio-archiv.unog.ch/Dateien/CouncilMSD/C-345-M-102-1928-II_FR.pdf.

- 31 октября 1925 г. между Германией и Италией^[10];
- 25 ноября 1925 г. между Италией и Венгрией;
- 14 апреля 1926 г. между Великобританией и Ирландией;
- 11 августа 1927 г. между Данией и Исландией;
- 24 октября 1927 между Австрией и Кантоном Швейцарии Санкт-Галлен;
- 25 апреля 1928 г. между Германией и Швецией;
- 23 марта 1939 г. между США и Швецией^[11];
- 1939 г. США и Францией^[12].

Стоит упомянуть и международные договоры, устраняющие двойное обложение налогами на наследство и дарение (11 февраля 1922 г. между Австрией и Чехословакией, 18 марта 1922 г. между Германией и Чехословакией, 23 мая 1922 г. между Австрией и Германией, 26 ноября 1923 г. между Германией и Венгрией, 8 ноября 1924 г. между Австрией и Венгрией, 23 апреля между Польшей и Чехословакией), на выигрыши, на прибыль предприятий, железнодорожных, водных и транспортных компаний и др.

10 Abkommen Zwischen Dem Deutschen Reiche Und Italien Zur Vermeidung Der Doppelbesteuerung Und Zur Regelung Anderer Fragen Auf Dem Gebiete Der Direkten Steuern, Geschlossen Zu Rom Den 31. Oktober 1925. FinanzArchiv / Public Finance Analysis, vol. 44, no. 1, 1927, pp. 298–304. JSTOR. URL: www.jstor.org/stable/40906732.

11 Agreement for the avoidance of double taxation and the establishment of rules of reciprocal administrative assistance in the case of income and other taxes. USA — Sweden. Done in Washington 23.03.1939. URL: <https://taxtreatylaw.com/income-tax-treaties/sweden/sweden-usa-income-and-capital-tax-treaty-1939>.

12 Vogel, Klaus. Double Tax Treaties and Their Interpretation. 4 Int'l Tax & Bus. Law. 1 (1986). C. 10. URL: <https://doi.org/10.15779/Z38ZP8K>.

Сейчас одно лишь можно сказать с достаточной долей уверенности — изначально выступая в качестве сугубо практического инструмента по устранению двойного налогообложения между конкретными государствами (территориями), международное налоговое право менее чем за 50 лет приобрело черты глобального права, заняв почётное место в международной повестке в одном ряду с вопросами войны и мира, проблемами окружающей среды и защиты прав человека, являясь одним из драйверов международной правовой доктрины и практики.

Лекция №1.1. Понятие, предмет и система международного налогового права

Понятие международного налогового права

В зависимости от взглядов на предмет и систему международного (публичного) права, соотношение международного права и национальной правовой системы (монистическая или дуалистическая концепции), место налогового права в системе национального права будет зависеть и определение международного налогового права.

В настоящем курсе под международным налоговым правом будет пониматься комплексное правовое образование, включающее две системы: