

Лига Наций
Двойное налогообложение и уклонение от налогов
Доклад и Решения, представленные на рассмотрение Финансовому Комитету Лиги Наций
Специальными Экспертами
Документ F.212 Лиги Наций
(ЖЕНЕВА, 07.02.1925)
Извлечение
Перевод: Печёнкин Юрий, 2010 год

Часть II. Двойное налогообложение

I. ИССЛЕДОВАНИЯ, ПРОВЕДЕННЫЕ ПЕРЕД ИЛИ ОДНОВРЕМЕННО С НАШИМ СОБСТВЕННЫМ ИССЛЕДОВАНИЕМ

Некоторые труды, выполненные вне Финансового Комитета Лиги Наций, стали для нас большим подспорьем в нашей работе.

Прежде всего, мы можем упомянуть обсуждения проблемы двойного налогообложения, которые состоялись на некоторых конгрессах Института Международного Права, и, в частности, решения о налогах на наследование, принятые в 1922 году на Тридцатом конгрессе в Гренобле.

2-ого июля 1923 года Экономический Комитет Лиги Наций получил одобрение Совета Лиги Наций на ряд рекомендаций, которые затем были сообщены всем государствам-членам Лиги Наций. Цель этих рекомендаций состояла в том, чтобы обеспечить применение части Статьи 23 Статута Лиги Наций (справедливый режим торговли), и, среди других вопросов, эти рекомендации упоминали налоговый режим иностранных компаний и граждан. Мы обратили особое внимание на Статью 3, связанную с принципом, которому обычно следуют при взимании налогов с иностранных предприятий, учрежденных в стране, и на результаты наблюдений, которые Экономический Комитет Лиги Наций изложил по поводу этой статьи, передавая свои наблюдения Финансовому Комитету Лиги Наций. Этот вопрос относится к двойному налогообложению и мы полностью поддерживаем рекомендации, которые были предложены государствам-членам Лиги Наций.

Подкомитет Лиги Наций по Портам и Морскому Судоходству, в свою очередь являющийся подсекцией Совещательного Комитета по Связи и Транспорту Лиги Наций, предложил нам заслушать его представителей во время нашей четвертой сессии в Женеве.

В октябре 1924 года, эти представители раскрыли нам взгляды Подкомитета Лиги Наций по Портам и Морскому Судоходству на двойное налогообложение индустрии судоходства, которые являются практически такими же, как взгляды Международной Палаты Судоходства.

Международная Торговая Палата была не *(далее идет неразборчивый текст - прим. переводчика)*. В 1921 году Лондонский Конгресс Международной Торговой Палаты принял четыре основных принципа. Специальная комиссия, заранее образованная в Лондоне для составления отчета по проблеме двойного налогообложения, продолжила ее работу под председательством профессора Сайлинга (Нидерланды). Она пыталась свести

принципы, утвержденные на Лондонском Конгрессе Международной Торговой Палаты, в некоторое количество правил, которые могли бы быть реализованы в реальной практике. Специальная комиссия обосновала ее предложения о новых элементах, которые могли быть введены в налоговое законодательство разных стран, и приняла во внимание мнения, собранные Генеральным секретарем Международной Торговой Палаты после консультаций с разными национальными комиссиями. 20-ого декабря 1922 года "Комиссия по двойному налогообложению" Международной Торговой Палаты составила первую серию решений и представила их на рассмотрение Конгресса в Риме. После дальнейших консультаций эти рекомендации были переработаны 22.11.1923 и окончательно доработаны 01.03.1924.

Изучая проблему двойного налогообложения, Международная Торговая Палата поддерживала тесную связь с Лигой Наций и в марте 1923 года она сообщила Финансовому Комитету Лиги Наций принципы, утвержденные Лондонским Конгрессом. Секретарь нашего Комитета был приглашен присутствовать на сессиях Комиссии Международной Торговой Палаты в 1923 и 1924 годах. В заключение - факт особой важности - в апреле 1924 года во время нашей третьей сессии Международная Торговая Палата направила к нам делегацию, состоявшую из М. Клементела, ее президента и основателя, Сэра Алджернона Фирта (Великобритания) и господина Робинсона (Соединенные Штаты), которым ассистировали господин МакКаллок и господин Рукер, представлявшие Генеральный Секретариат Международной Торговой Палаты. Эта делегация разъяснила нам точки зрения Международной Торговой Палаты и прокомментировала решения, принятые ею в марте 1924 года. Впоследствии Международная Торговая Палата направила нам заметки, которые она получила от разных национальных комиссий, излагающие некоторые четко выраженные случаи двойного налогообложения, которые мы исследовали на наших четвертой и пятой сессиях.

Ниже приводятся основные положения решений, принятых Международной Торговой Палатой.

Решение I, которое касается всех прямых налогов без исключения, утверждает принцип, по которому:

"Для избежания двойного налогообложения лучшим средством было бы признание места пребывания основанием налога на доходы". Однако Специальная комиссия Международной Торговой Палаты признает, что не предполагает, что использование этого принципа полностью устранил все налогообложение по источнику, например, такого дохода, как доход, полученный от недвижимости или от торговых или промышленных предприятий.

"Комиссия считает, что во всех случаях, без исключения, где налогообложение по источнику не может быть устранено, должно проводиться различие между налогами, затрагивающими доход по его источнику, и налогами, которые затрагивают налогоплательщика по причине его места пребывания и взимаются с его общего дохода." Она считает необходимым, чтобы страна источника ограничилась в налогообложении доходов, полученных на его территории, налогом с источника, одновременно строго лимитируя такое налогообложение.

"Из вышесказанного следует, что страна источника не имеет права требовать от налогоплательщика-нерезидента деклараций, включающих какую-либо часть его дохода, вне зависимости от того, каково происхождение такой части дохода."

Международная Торговая Палата рекомендует принять одну из систем освобождения от налога, но не указывает на систему, которая, по ее мнению, является наиболее предпочтительной. Она выражает надежду, что

государства придут к соглашению в отношении дефиниции налогового места пребывания и что будет заключаться больше двухсторонних конвенций.

В Решении II содержится пожелание о применении принципа взаимного освобождения от налога к индустрии судоходства, а в Решении III выражено мнение о том, что налоги на наследование должны быть преобразованы в налоги на доходы.

Итальянская национальная комиссия сделала оговорку. Она не согласилась с основным принципом признания постоянного места пребывания как основания для всего налогообложения. Итальянская национальная комиссия предположила, что, несмотря на возможность применения критерия места пребывания в отношении личных налогов, он неприменим в отношении реальных налогов, по отношению к которым является более правильным и справедливым применение налогообложения по источнику дохода.

Кроме этой работы, которая продолжается организациями, не связанными с Финансовым Комитетом Лиги Наций, мы прежде, чем начать заниматься проблемой двойного налогообложения, воспользовались результатами исследований, предпринятых и законченных специальной комиссией экономистов. В эту комиссию входили:

М. Бруинс, профессор Коммерческого Университета, Роттердам;

М. Эйноди, профессор Туринского Университета;

господин Селигмен, профессор Колумбийского Университета (Нью Йорк);

Сэр Джосая Стэмп, Кавалер Ордена большого креста Британской империи, профессор Лондонского Университета.

Когда в 1921 году Финансовый Комитет Лиги Наций получил указание изучить проблему двойного налогообложения, он решил рассмотреть это обширное поле исследования, прежде всего, с теоретической и научной точки зрения. Нас соответственно попросили рассмотреть административные и технические аспекты этой проблемы.

В течение 1921 и 1922 годов экономисты обсуждали тему двойного налогообложения путем переписки. Затем, в марте 1923 года, они встретились в Женеве и составили доклад - очень весомый экономический анализ, который в соответствии с программой Финансового Комитета Лиги Наций был передан нам и служил основой для нашей работы. Этот компетентный доклад стал для нас неоценимым и мы желаем выразить нашу глубокую признательность авторам и присоединиться к благодарностям, официально переданным им Финансовым Комитетом и Советом Лиги Наций. Нам представляется необходимым сделать обзор этого документа.

Его первая часть раскрывает экономические последствия двойного налогообложения, касающиеся, как справедливого распределения фискального бремени, так и влияние двойного налогообложения на экономические связи и свободное движение капитала. Она подтверждает, характеризует и развивает выводы, содержащиеся в записке "анонимного автора", сообщенной в 1921 году Финансовому Комитету Лиги Наций его британским членом, сэром Базилем Блакеттом. В ее чистой или крайней форме, по этой доктрине "инвестор заставляет принимающую страну вернуться к налогу, возложенному ею на ее собственных инвесторов".

Четыре экономиста подробно исследуют обстоятельства, которые ограничивают эту теорию, и, следовательно, подлежат изменению. Они рассматривают следующие вопросы: безграмотность инвесторов, инвестирование в существующие предприятия, инвестирование в странах и случаях, в которых налог налагается по прогрессивной

шкале, случаи, в которых первоначальный налог меньше, чем разница между ставками процентов, существующими в двух странах, ограничения из-за подвижности капитала и влияние предложения капитала на состояние рынка, и т.д.

Вторая часть доклада касается общих принципов, которые определяют международную компетенцию в вопросе налогообложения. Авторы воспроизводят основные положения существующих налоговых теорий (теория стоимости и теория выгоды) и теорию национальной принадлежности и разрабатывают современную доктрину “экономической связи”, по которой “часть общей суммы, уплаченной лицом, в соответствии с его способностью к уплате налога, должна доходить до каждого из конкурирующих правительств соответственно экономической выгоде этого лица от каждого из этих правительств”.

Затем они анализируют экономическую связь и принимаются за выделение тех четырех вопросов, на которые необходимо ответить, чтобы установить наличие экономической связи между налогоплательщиком и государством:

1. На какой территории физически или экономически образуется доход?
2. На какой территории фактически находятся конечные результаты процесса получения дохода?
3. На какой территории возникает право распоряжения этим доходом?
4. На какой территории расходуется, потребляется или иным способом используется доход?

Обсуждение приводит к выводу, что самыми важными являются первый и четвертый вопросы, то есть источник дохода и постоянное место пребывания собственника, который потребляет доход.

Кроме того, авторы последовательно рассматривают различные источники дохода (недвижимое имущество, предприятия, движимое имущество с постоянным размещением, движимое имущество без постоянного размещения, ипотечные кредиты, доли, облигации, государственные ценные бумаги, обычные торговые кредиты и профессиональные заработки). Они приводят таблицу, в которой ими превосходно выделена экономическую связь с источником дохода и постоянным местом пребывания его получателя. По их мнению, источник является более важным для тех, кто получает доход от земли, торговых, промышленных и сельскохозяйственных предприятий и так далее, а также, насколько это касается налога на капитал, от ипотечных кредитов. Постоянное место пребывания, наоборот, является более важным для тех, кто получает доход от движимого имущества, оборотных ценных бумаг любого вида, обычных кредитов и личного заработка, а также, насколько это касается налога на доходы, от ипотечных кредитов.

Третья часть доклада посвящена применению этих принципов и развивает четыре общих метода, посредством которых можно избегать двойного налогообложения.

По первому методу, который может быть назван “методом полного вычета”, применяемому в Соединенных Штатах, страна постоянного места пребывания вычитает из налога, подлежащего уплате ее резидентами, весь налог, уплаченный ими с их дохода за границей.

Второй метод является полной противоположностью первого: страна источника освобождает всех нерезидентов от налогов, взимаемых с дохода, полученного от источников в пределах его границ.

Третий метод заключается в разделении налога и распределении предоставляемого освобождения от налога между двумя государствами. Этот метод - система, которая была опробована в Британской империи между Великобританией и доминионами.

И наконец, четвертый метод, который может быть назван методом закрепления дохода, заключается в особом и полном закреплении отдельных групп доходов за заинтересованными странами, с тем, чтобы после проведения этого разделения каждая страна, независимо от другой, облагала бы налогом ту часть дохода, которая закреплена за ней.

В заключение авторы указывают преимущества и недостатки каждой из этих четырех систем и завершают тем, что "с нетерпением ожидают окончательной эволюции в направлении второго метода всех национальных взглядов на единообразные действия".

Мы не можем завершить этот обзор более ранних трудов, которые помогли нам в нашей задаче, не сославшись на разные заметки, представлявшие на рассмотрение Экономической и Юридической Секциями Лиги Наций, и особенно, на подробное исследование разных методов освобождений от налогов, которое была выполнено М. Леоном-Дюфуа, Секретарем Финансового Комитета Лиги Наций. Это исследование снабжено множеством графиков, которые дают ясное представление о реальном функционировании разных систем и мы воспроизводим некоторые из этих графиков в качестве приложения.

2. НЕКОТОРЫЕ ПОПЫТКИ РЕШИТЬ ПРОБЛЕМУ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ, КОТОРЫЕ БЫЛИ ПРЕДПРИНЯТЫ РАНЕЕ

Итак, мы знали точки зрения некоторых комиссий экспертов и мнение торгово-промышленного сообщества, представляемого Международной Торговой Палатой, и имели доклад четырех экономистов - прочную основу для нашей работы. Кроме того, мы могли учитывать попытки преодолеть препятствия двойного налогообложения, предпринятые в законодательстве или в международных соглашениях (особенно в течение последних двадцати лет).

Некоторые положения внутреннего законодательства государств предназначены для того, чтобы предотвращать двойное налогообложение в целом или частично. Мы можем привести четыре примера:

Начиная с 1906 года, в Бельгии закон предусмотрел снижение налоговой ставки в отношении прибыли, полученной за границей, которое может достигать до трех четвертей общей налоговой ставки. Закон от 29-ого октября 1919 года, касающийся налогов на доходы, разрешает вычитание из дохода, подлежащего налогообложению, той его части, которая была уже обложена налогом другим государством, и вычитание из налога, подлежащего уплате, налога, уплаченного с части дохода. Наконец, налог на сверхдоходы, как правило, не взимается с иностранцев, которые не были резидентами страны, по крайней мере, в течение шести месяцев. Что касается налогов на наследование, то Закон от 10-ого августа 1923 года разрешает вычитание из налога на наследство, взимаемого в Бельгии, налогов на переход в порядке наследования, взимаемых за рубежом, в части недвижимого имущества, находящегося за границей, которое переходит к лицу, являющемуся резидентом Королевства Бельгии.

В Нидерландах с начала исчисляется налог, подлежащий уплате с общего дохода, включая доход, полученный за границей, а затем исчисляется налог с дохода, полученного за границей, так как если бы он подлежал взиманию

только с такого дохода. После этого вторая из полученных величин вычитается из первой. Реальная ставка налогообложения за границей не принимается во внимание.

В Швейцарии законодательство кантона Цюрих предусматривает, что доход, полученный от деятельности предприятия, находящегося за границей, будет подлежать налогообложению в размере одной третьей от обычного налога. Федеральный закон, касающийся военного налога, содержит схожее положение. Кантональные законы Базеля и Женевы также предоставляют освобождение от налогов доходам, полученным от деятельности предприятий, находящихся за границей.

В Соединенных Штатах налоги на доходы, происходящие из-за рубежа, уплаченные гражданином Соединенных Штатов за границей, вычитаются из налога, подлежащего уплате с общего дохода. Однако для такого вычета установлено максимальное значение. Это максимальное значение определяется посредством исчисления налога с части дохода, происходящей из-за рубежа (по американской налоговой ставке, применимой к общему доходу налогоплательщика).

Система, установленная между Великобританией и ее доминионами, по ее форме, является чем-то средним между национальным законом и действительным международным договором. Экономические, финансовые и политические связи между различными частями Британской империи не предотвратили бедствий двойного налогообложения, которое составило объект многочисленных докладов и исследований, но облегчили заключение соглашений об избежании двойного налогообложения. Эти соглашения приведены в записке сэра Базила Блакетта, члена Финансового Комитета Лиги Наций. В отношении дохода, облагаемого налогом, как в Соединенном Королевстве, так и в доминионе, осуществляется вычитание из ставки, действующей в Великобритании, ставки доминиона. Для этого вычета установлено максимальное значение (а именно, одна вторая от налоговой ставки в Соединенном Королевстве); заинтересованный доминион, который должен предоставить необходимый вычет, если общее освобождение от налога является равным низшей из двух налоговых ставок.

Теперь мы переходим к действующим международным соглашениям или конвенциям. Они уже довольно многочисленны. Эти конвенции и соглашения были собраны и их содержание было распространено Секретариатом.

Перед войной, Австро-Венгерская Империя заключила с рядом государств, составляющих Германскую Империю, некоторые конвенции, которые все еще действуют между Пруссией, Саксонией и т.д., и государствами, образовавшимися после распада Австро-Венгрии. Договор с Пруссией, который датируется 1899 годом, был принят как особый документ, включающий два договора, заключенные между Кантоном Базель-Таун и Пруссией и Великим Герцогством Баден и Пруссией.

После войны новые обстоятельства, обусловленные расчленением ряда европейских империй, увеличили трудности, проистекающие из конкурирующих притязаний различных государств. Одно за другим договоры были заключены некоторыми государствами, образовавшимися после распада Австро-Венгрии, между собой и соседними государствами. Мы можем упомянуть договоры, заключенные Германской Империей с Австрией и с Чехословакией в 1921 году, Австрией с Чехословакией в 1921 году, Венгрией с Чехословакией в 1922 году и с Румынией в 1923 году. В 1923 году Германский Рейх подписал конвенцию с семью швейцарскими кантонами.

Впрочем, мы должны должны сделать особое упоминание о Конвенции, подписанной в Риме 13-го июня 1921 года между Австрией, Венгрией, Италией, Польшей, Королевством сербов, хорватов и словенцев и Румынией. Этот документ является первым известным примером коллективного соглашения, устанавливающего общие принципы, подлежащие соблюдению большим количеством государств. Собственно говоря, некоторые из вышеупомянутых держав заключили двусторонние договоры, основанные на тех же самых принципах. В 1922 году Генуэзская Экономическая Конференция особо привлекла внимание всех наций к этой Конвенции.

1-ого марта 1924 года Чехословакия - единственное государство, образовавшееся после распада Австро-Венгрии, которое не подписало Римскую Конвенцию, подписала договор с Италией. Он является новейшим из известных договоров.