

А. И. Погорлецкий

КОНВЕРГЕНЦИЯ НАЦИОНАЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ СИСТЕМ

Расширение взаимосвязей между национальными налоговыми системами различных стран и их медленная, но непрерывная конвергенция, понимаемая нами, прежде всего, как сближение основных принципов налогообложения и подходов к формированию национальной налоговой политики, в условиях развития процесса глобализации мировой экономики осуществлялись непрерывно. Если придерживаться принятой в отечественной научной литературе периодизации глобализационного процесса, взяв за точку отсчета конец XIX в.,¹ то волны глобализации, характерные для XIX–XX вв.,² коррелируются с этапами совершенствования межгосударственного сотрудничества в налоговой сфере. Более того, данная конвергенция национальных налоговых систем на базе соответствующего межгосударственного сотрудничества изначально была в некотором роде прогрессивнее глобализационных процессов, поскольку ее вектор всегда был направлен вперед, в то время как в мировой экономике в XX в. наряду с интеграционными процессами отмечалась и «эпоха системной дезинтеграции», связанная с мировыми войнами и противостоянием двух альтернативных хозяйственных систем (с 1914 г. до конца 1980-х годов).³

Принимая во внимание специфику развития глобализации в современной мировой экономике, учитывая и соответствующие глобализационные волны, и «черный период дезинтеграции», мы можем выделить четыре основных временных этапа развития межгосударственного сотрудничества (конвергенции национальных налоговых систем) в налоговой сфере:

- 1) вторая половина XIX в. – 1913 г. (до начала Первой мировой войны);
- 2) межвоенное двадцатилетие (1919–1939 г.) и период ведения Второй мировой войны;
- 3) вторая половина 1940-х годов (после окончания Второй мировой войны) – середина 1990-х годов;
- 4) вторая половина 1990-х годов по настоящее время.

В таблице представлены данные, отражающие взаимосвязь между этапами глобализации и развитием межгосударственного сотрудничества в налоговой сфере в наглядной сравнительной форме. Остановимся подробнее на характеристике каждого из выделенных нами этапов. При этом нужно особо отметить тот факт, что, несмотря на формальный налоговый суверенитет, изначально свойственный каждой стране как субъекту межгосударственных отношений, координация национальных налоговых политик в мире осуществлялась, начиная с середины XIX в., непрерывно и по нарастающей. Каждому из известных этапов (каждой волне) глобализации была присуща своя специфика межгосударственного сотрудничества в налоговой области, позволяющая говорить о конвергенции национальных налоговых систем на протяжении всего рассматриваемого периода.

ПОГОРЛЕЦКИЙ

Александр Игоревич

– канд. экон. наук, доцент кафедры мировой экономики СПбГУ. Окончил отделение политической экономии (1993) и аспирантуру (1996) экономического факультета СПбГУ, с 1997 г. работает на факультете. Сфера научных интересов – международное налогообложение, экономика зарубежных стран.

Этапы глобализации и развития межгосударственного сотрудничества в налоговой сфере

№ эта-па	Временной период	Специфика процесса глобализации	Специфика процесса межгосударст-венного налогового сотрудничества
I	Вторая половина XIX в. – 1913 г. (начало Первой мировой войны)	Начало глобализации мировых рынков, развития международного инвестиционного сотрудничества и транснационализации деятельности компаний	Начало сотрудничества стран в вопросах предотвращения между-народного двойного налогообложения доходов и имущества. С 1843 г. – заключение первых международных налоговых соглашений. Интенсифи-кация процесса подписания налоговых соглашений после введения в начале XX в. подоходного налогообложения
II	Межвоен-ное двадца-тилетие (1919–1939 гг.) и период ведения Второй мировой войны (до 1945 г.)	Деление мировой экономики на две подсистемы после Октябрьской революции 1917 г. в России. Во второй половине 1920-х годов – период бурного экономического развития в Северной Америке, Европе и Азии. С начала 1930-х до конца 1940-х годов – «черные годы» дезинтеграции (период военного противостояния государств антигитлеровской коалиции и стран оси Берлин – Рим – Токио). Начало «холодной войны» между Западом и Востоком	Создание в 1920 г. Финансового комитета Лиги Наций. Подготовка первых модельных налоговых кон-венций. Развитие процесса между-народного налогового сотрудничества на протяжении всего периода, в том числе во время Второй мировой войны (подписание Мексиканской (1943 г.) и Лондонской (1945 г.) модельных нало-говых конвенций)
III	Конец 1940-х – середина 1990-х годов	Бурное развитие транснационального бизнеса и рост трудовых миграций населения. Начало образования интеграционных группировок (ЕЭС/ЕС, НАФТА и др.) и экспансии стран-налоговых гаваней. Крушение мировой социалистической системы на рубеже 1980–1990-х годов	Подготовка Модельных налоговых конвенций ОЭСР (1963 и 1977 гг.) и ООН (1980 г.). Подписание Много-стороннего налогового соглашения стран Совета Экономической Взаимо-помощи (1977–1978 гг.). Начало разви-тия процесса европейской налоговой гармонизации (координации)
IV	С конца 1990-х годов по настоящее время	Начало эпохи информационной и финансовой глобализации системы мирохозяйственных связей. Бурное развитие цифровых технологий и электронной коммерции	С 1998 г. – начало международной координации налогообложения сделок в области электронной коммерции. Межгосударственное сотрудничество в борьбе с губительной налоговой конкуренцией. Начало гармонизации прямых налогов в ЕС

В рамках временных границ выделенного нами *первого этапа* характерны такие тенденции, как начало глобализации мировых рынков, развитие международного инвестиционного сотрудничества и транснационализация деятельности компаний. Данному периоду экономического развития была свойственна как внешнеэкономическая экспансия национальных экономик ведущих стран мира на подконтрольные им колониальные территории, так и бурное развитие международных экономических отношений между метрополиями, двигателем которых стала международная конкуренция в борьбе за сырьевые рынки и рынки сбыта готовой продукции.⁴ Именно в результате внешне-

экономической экспансии национальных компаний, а также по мере роста возможностей граждан получать доходы из иностранных источников и обладать имуществом за рубежом (как движимым, так и недвижимым) национальные правительства впервые в истории начали проявлять интерес к налогообложению зарубежных доходов и имущества своих граждан и компаний.⁵

Подобная экстерриториальная экспансия национальных налоговых администраций неизбежно повлекла за собой международное двойное налогообложение, когда на один и тот же доход (или имущество) физического или юридического лица налоговые претензии предъявлялись одновременно несколькими суверенными фискальными юрисдикциями.⁶ Для устранения бремени двойного налогообложения податных субъектов, имеющих зарубежное имущество или же ведущих внешнеэкономическую деятельность (ВЭД), а также с целью информационного взаимодействия национальных налоговых служб были предприняты первые международные контакты в налоговой области, формальной правовой основой которых стали нормы конвенционного права – международные налоговые соглашения.

Первое международное налоговое соглашение было подписано в 1843 г. между Францией и Бельгией.⁷ Оно касалось сотрудничества налоговых служб обеих стран в вопросах налогообложения наследуемого имущества граждан, полученного из-за рубежа.⁸ Прочие налоговые конвенции XIX в. (Бельгия – Нидерланды и Бельгия – Люксембург (обе заключены в 1845 г.); Великобритания – швейцарский кантон Во* (1872 г.); Пруссия – Австро-Венгрия (1899 г.)) также были подписаны с целью административного сотрудничества договаривающихся сторон в сфере обмена информацией и налогообложения имущества, передаваемого по наследству из-за рубежа.⁹

Вместе с тем первые налоговые соглашения, основной задачей которых было не административное сотрудничество национальных налоговых служб, а именно предотвращение международного двойного налогообложения доходов и капиталов граждан и компаний, появились только в начале XX в., когда индивидуальные подоходные налоги и налоги на прибыль корпораций стали неотъемлемой частью национальных налоговых систем. С 1899 по 1919 г. в мире были подписаны 24 налоговые конвенции, причем только одна из них касалась вопросов взаимной административной помощи в налоговых вопросах.¹⁰

Как можно заметить, межгосударственное сотрудничество в налоговой области, целью которого являлось регулирование взаимоотношений между национальными налоговыми администрациями и физическими и юридическими лицами – субъектами внешнеэкономических операций, началось заметно раньше появления системы межгосударственного регулирования сферы международных экономических отношений. Если для первой волны глобализации, завершившейся с началом Первой мировой войны, было характерно саморегулирование процессов, происходящих в системе мирохозяйственных связей (действие механизмов рыночной конкуренции и рыночного ценообразования без вмешательства со стороны государственных и межгосударственных институтов, отсутствие соответствующих международных организаций**), то в сфере международного налогообложения акцент изначально был сделан не на саморегулирующий потенциал рынка, а на упреждающее использование возможностей государственного регулирования на уровне

* Кантоны и полукантоны, образующие Швейцарскую Конфедерацию, обладают достаточно объемным фискальным суверенитетом от центрального правительства страны, что позволяло им, как субъектам Конфедерации, в XIX в. заключать собственные международные соглашения в налоговой сфере.

** Нужно отметить, что первая международная организация, целью которой стало межгосударственное сотрудничество в соответствующих ее компетенции вопросах, – Красный Крест – была создана в 1864 г., т. е. после того, как началось межгосударственное взаимодействие в фискальных вопросах (1843 г.).

двухстороннего сотрудничества заинтересованных правительств. Формализованной основой регулирования налоговых отношений на межгосударственном уровне стали официальные двухсторонние соглашения (конвенции) между странами по налоговым вопросам.

Второй этап развития межгосударственного сотрудничества в налоговой сфере приходится на период, в рамках которого в мировой экономике наметились дезинтеграционные тенденции. Начало Первой мировой войны раскололо единую в начале XX в. систему мирохозяйственных связей на две альтернативные подсистемы – мировое социалистическое и мировое капиталистическое хозяйства, экономические контакты между которыми по идеологическим соображениям сводились к минимуму. Кроме того, несмотря на относительно успешные для многих ведущих стран мира «золотые 1920-е годы»,* глобальная рецессия 1929–1933 гг. вовлекла мир в «темную долину» (dark valley),¹¹ привела к новой фрагментации мировой экономики, выделив в качестве очередной обособленной экономической группировки страны оси Берлин – Рим – Токио и оккупированные ими государства. В условиях ведения Второй мировой войны наметилось временное экономическое сближение стран антигитлеровской коалиции, принадлежащих к альтернативным социально-экономическим системам (с одной стороны, Великобритания и США, с другой – Советский Союз), которое прекратилось в 1945 г. после совместной победы союзников над Германией и Японией.

Экономические институты межгосударственного регулирования системы мирохозяйственных связей на данном этапе развития мировой экономики пока еще не получили приоритета, хотя политическая организационная база глобального межгосударственного сотрудничества уже была создана в 1919 г. в виде Лиги Наций. Примечательно, что в рамках данного этапа расширение межгосударственного взаимодействия в налоговых вопросах опять на шаг опережало объективный ход событий в мировой экономике. Очевидно, что фискальные интересы национальных правительств превзошли стремления к стимулированию развития международного экономического сотрудничества как на двухстороннем уровне, так и по линии международных организаций.

В 1920 г. начал свою работу Финансовый комитет Лиги Наций, основной задачей которого стало решение проблемы международного двойного налогообложения.¹² Финансовый комитет уже к 1923 г. подготовил модельные налоговые конвенции, рекомендованные к подписанию для стран, входящих в Лигу Наций.** Эти конвенции касались вопросов избежания двойного налогообложения доходов и капиталов, налогов на наследство, а также вопросов административной и юридической помощи в сфере сбора налогов.¹³ Кроме того, Финансовый комитет Лиги Наций провел существенную работу над унификацией принципов и категорий международного налогообложения. Приняв за основу *доктрину экономической привязанности* (doctrine of economic allegiance) немецкого финансиста Г. Шанца,¹⁴ в соответствии с которой страна-источник дохода получала законные права на налогообложение физических или юридических лиц – нерезидентов, находящихся на ее территории, Финансовый комитет Лиги Наций предложил свои критерии определения места налогообложения, так называемого *налогооблагаемого*

* Конечно, 1920-е годы являлись «золотыми» далеко не для всех ведущих стран мира. Советская Россия и Германия в первой половине 1920-х годов перенесли настоящий экономический кризис, спровоцированный разрушительными последствиями Первой мировой войны, революционными событиями и оккупацией. Тем не менее вторая половина 1920-х годов оказалась довольно успешной и для двух вышеназванных стран, экономика которых именно в этот период начала набирать обороты.

** Как с учетом данных модельных налоговых конвенций, рекомендованных Лигой Наций, так и без обращения к ним в период с 1921 по 1925 г. в мире были подписаны 22 международных налоговых соглашения, сильно отличавшихся друг от друга по своему содержанию.

присутствия в пределах данной фискальной юрисдикции (taxable situs),¹⁵ предполагающего создание *постоянного представительства* (permanent establishment) юридического лица – иностранного налогового резидента в стране-источнике доходов.¹⁶

Нужно отметить, что, несмотря на усиление дезинтеграционных процессов в мировой экономике в период, последовавший за экономическим кризисом 1929 г., сотрудничество между странами в налоговых вопросах продолжалось.* Межгосударственные контакты в рамках Финансового комитета Лиги Наций (как на уровне встреч правительственных экспертов стран-членов, так и в виде проводимых международных налоговых конференций) продолжали осуществляться и в 1929–1945 гг.** В результате к моменту образования ООН в наследство от Финансового комитета Лиги Наций остались две доработанные в соответствии с пожеланиями стран-членов Модельные налоговые конвенции об избежании двойного налогообложения доходов и капитала – Мексиканская (1943 г.) и Лондонская (1946 г.). Основное отличие данных конвенций состояло в разнице американского и европейского подходов к проблеме международного двойного налогообложения.¹⁷

Третий этап развития процесса глобализации был отмечен неизменным повышением активности транснационального бизнеса, ростом трудовых миграций населения между странами и континентами. Для этого этапа характерны зарождение и развитие международной экономической интеграции, образование самого продвинутого регионального интеграционного сообщества – Европейского Союза (вначале как Европейского Экономического Сообщества, ЕЭС (1957 г.), а с 1993 г. – в современном качестве), в рамках которого осуществляются программы координации (гармонизации) национальных налоговых политик стран-членов. Кроме того, характерное для этого этапа политическое, экономическое и военное противостояние двух доминировавших альтернативных моделей хозяйствования – административно-командной социалистической экономики советского образца и рыночного капиталистического хозяйства – завершилось крушением мирового социализма и превращением мировой экономики в однородную систему, которая уже была для нее свойственна в самом начале XX в. Высокий уровень налогообложения в ведущих странах мира в период 1960–1980-х годов (время расширения государственного вмешательства в экономику и существенного повышения расходов на социальные программы) стимулировал появление низконалоговых юрисдикций (стран-налоговых гаваней) и рост их экспансии в конкуренции за возможность привлечения зарубежных капиталов и инвестиций.

Интересно, что в рамках этого этапа развитие межгосударственного взаимодействия в налоговой сфере постепенно приходит в соответствие с объективными хозяйственными процессами в мировой экономике. Международное сотрудничество в налоговой сфере перестает опережать естественный ход событий, и в целом ряде случаев межгосударственная налоговая политика постепенно становится логичным продолжением глобализационных процессов. Развитие внешнеэкономических отношений как в регионе развитых экономик мира, так и между развитыми и развивающимися государствами активизировало процесс подписания международных налоговых соглашений, а также стандартизировало их форму благодаря продолжению работы международных организаций над модельными налоговыми конвенциями.

В 1947 г. Финансовый комитет Лиги Наций преобразовался в Фискальный комитет ООН, в деятельности которого в 1951–1954 гг. активно участвовали страны Восточного блока (СССР и его союзники).¹⁸ Однако в 1954 г. Фискальный комитет ООН был

* В частности, в период 1922–1939 гг. между странами Центральной и Северной Европы были подписаны 69 соглашений об избежании международного двойного налогообложения.

** В 1929–1945 гг. по линии Финансового комитета Лиги Наций состоялось в общей сложности десять межправительственных встреч и обсуждений проблем международного налогообложения.

расформирован, а на его базе в 1956 г. создан Комитет по фискальным вопросам Организации европейского экономического сотрудничества (позднее ставшей Организацией экономического сотрудничества и развития – ОЭСР), в рамках которого происходило налоговое взаимодействие ведущих капиталистических стран. Комитет по фискальным вопросам ОЭСР продолжил работу над координацией национальных налоговых политик стран-членов данной организации, в частности над совершенствованием модельных налоговых конвенций.¹⁹ В 1963 г. ОЭСР опубликовал *Модельную конвенцию по избежанию двойного налогообложения доходов и капитала* (OECD Double Taxation Convention on Income and Capital), которая была пересмотрена в 1977 г. («The 1977 Model»)²⁰ Отличительными особенностями Модельной налоговой конвенции ОЭСР (МНК ОЭСР; на сегодняшний день действует ее редакция от 28 января 2003 г. – модифицированная версия 1977 г.²¹) являются акценты на доминирование принципа резидентства в международном налогообложении, на решение вопросов недискриминации налогоплательщиков-субъектов ВЭД, а также на взаимный информационный обмен договаривающихся сторон в налоговой сфере.

Однако МНК ОЭСР, которая предполагает передачу большей части прав на налогообложение доходов и имущества физических и юридических лиц от страны-источника зарубежных доходов в пользу юрисдикции резидентства субъектов ВЭД, не отвечает интересам развивающихся государств, большая часть из которых заинтересована в налогообложении доходов у источника их образования, а не в стране резидентства конечного получателя. Поэтому деятельность Комитета по фискальным вопросам ОЭСР оказалась недостаточной для того, чтобы подготовить формальную основу для налогового сотрудничества между развитыми и развивающимися странами (соответственно экспортерами и импортерами капитала).

Работу над подготовкой модельной налоговой конвенции, рекомендованной для подписания между развитыми и развивающимися государствами, взяла на себя ООН. Модельная налоговая конвенция ООН (МНК ООН) была впервые опубликована в 1980 г.²² и последний раз обновлена в 2001 г.²³

МНК ООН базируется на расширенной концепции налоговой базы страны-источника доходов, что предполагает классификацию практически всех видов активности на иностранной фискальной территории как деятельности, приводящей к образованию постоянного представительства.²⁴ Кроме того, не предполагается снижение налогов на доходы, извлекаемые иностранными резидентами из пассивных источников. И если для устранения бремени международного двойного налогообложения МНК ОЭСР в равной степени использует методы налоговых освобождений и налоговых кредитов, то МНК ООН метод налоговых освобождений исключает, отводя весь приоритет налоговым кредитам, применяемым страной резидентства экспортеров капитала.*

Еще одной отличительной чертой МНК ООН является ее меньший акцент на вопросы борьбы с уклонением от налогообложения (избежания уплаты налогов), информационной и административной взаимопомощи национальных налоговых администраций. В остальном МНК ООН построена по стандартной схеме международных налоговых соглашений, она содержит те же самые разделы, что и МНК ОЭСР.

* Нужно отметить, что устранение международного двойного налогообложения для развивающихся стран имеет меньшее значение, чем для развитых, поскольку резиденты первых имеют достаточно скромное налогооблагаемое присутствие за рубежом. Следовательно, основополагающие принципы МНК ОЭСР здесь не годятся на том основании, что в отношениях развитых и развивающихся стран отсутствует взаимный интерес в устранении международного двойного налогообложения. Вместе с тем фундаментальной значимостью международных налоговых соглашений для развивающихся стран является стимулирование притока инвестиций из-за рубежа (данные соглашения служат гарантией стабильности налогового режима принимающей страны).

Интересно, что если по линии таких организаций, как ОЭСР и ООН, межгосударственное сотрудничество в налоговой сфере вплоть до 1990-х годов сводилось к разработке модельных налоговых конвенций, рекомендованных для двухсторонних отношений заинтересованных государств, то в рамках интеграционной группировки стран Восточного блока – Совета Экономической Взаимопомощи (СЭВ) – впервые в мировой практике были разработаны, а затем и заключены многосторонние налоговые соглашения об устранении двойного налогообложения доходов и имущества физических (1977 г.) и юридических лиц (1978 г.).²⁵ В области налогового взаимодействия группировка стран СЭВ, таким образом, оказалась даже более передовой, чем Европейское Экономическое Сообщество.*

Кроме того, на период 1950–1990-х годов приходится процесс зарождения и развития европейской налоговой координации (гармонизации),²⁶ который вывел межгосударственное сотрудничество в налоговой сфере на новый уровень, способствовал началу реальной конвергенции налоговых систем стран-членов ЕЭС, а затем и государств, входящих в Европейский Союз.

Четвертый этап глобализации начался на рубеже XX–XXI вв. Отличительной чертой данного этапа является становление глобальной информационной экономики, своеобразной всемирной виртуальной юрисдикции Интернет, ядро которой составляют информационно-коммуникационные технологии (ИКТ). Развитие ИКТ способствовало бурному росту электронной коммерции, увеличению доходов от дистанционных продаж цифровых продуктов. Одновременно происходящие в мировой экономике процессы информационной и финансовой глобализации, опирающиеся на ИКТ и движущие вперед Интернет-экономику, пожалуй, впервые с середины XIX в. переломили тенденцию опережающего развития межгосударственного сотрудничества в налоговой области.

Если в ходе первых трех этапов глобализации динамику событий в сфере межгосударственного налогового взаимодействия определяли государственные институты, отчасти немного опережавшие естественное развитие интеграционного взаимодействия на уровне частных субъектов ВЭД,** то с началом информационной глобализации государственным институтам уже приходится наверстывать свое некоторое отставание от бизнес-процессов, которые стали носить заметно больший интеграционный характер, чем в предшествующие периоды. Теперь координация национальных налоговых политик направлена на регулирование сферы электронной коммерции,*** на предотвращение губительной налоговой конкуренции в результате злоупотребления налогоплательщиками механизмами международной налоговой оптимизации. Для решения подобных задач с 1998 г. в рамках ОЭСР разрабатываются проекты по налогообложению операций электронной коммерции,²⁷ а также реализуются программы по борьбе с губительной налоговой конкуренцией, инициируемой странами-налоговыми гаванями.²⁸

* Впрочем, в настоящее время Многостороннее налоговое соглашение действует между странами Северной Европы (Nordic Multilateral Convention). Его заключили между собой Дания, Финляндия, Исландия, Норвегия, Швеция и Фарерские острова.

** Как следует из нашего анализа, межгосударственное сотрудничество в налоговой сфере и в конце XIX в., и вплоть до 1990-х годов XX в. отличалось более высокой степенью развитости, чем общий характер государственного и межгосударственного регулирования международных экономических отношений той эпохи. Межгосударственная координация в фискальной сфере на протяжении первых трех из выделенных нами этапов неизменно оказывалась впереди интеграционных процессов на уровне частных хозяйствующих субъектов, опережая характер интернационализации и глобализации бизнеса, по крайней мере, до конца 1970-х годов.

*** Так, развитие электронной коммерции затрудняет определение налогового резидентства юридических лиц, а также усложняет классификацию постоянного представительства дистанционного продавца цифровых продуктов в зарубежной стране-источнике доходов.

Для стран Европейского Союза по-прежнему актуален процесс гармонизации национальных налоговых систем государств-членов ЕС, на развитие которого в достаточно сильной степени влияет как информационная, так и финансовая глобализация (соответственно, необходима координация усилий стран ЕС в сфере налогообложения электронных транзакций, а также в области налогообложения доходов от банковских сбережений – первый в мировой практике пример подлинной межгосударственной гармонизации прямых налогов).²⁹ Кроме того, расширение ЕС в мае 2004 г. до 25 государств поставило в новом ракурсе вопрос о конвергенции национальных налоговых систем стран-членов данного интеграционного сообщества, на которую в равной степени оказывают влияние и международная налоговая конкуренция, и международная налоговая координация.³⁰

Очевидно, что на новом этапе глобализации системы мирохозяйственных связей конвергенция налоговых систем ведущих стран мира перешла на качественно новый уровень своего развития, причем в XXI в. межгосударственное сотрудничество в налоговой сфере во все большей степени влияет на формирование национальной налоговой политики.

¹ См., напр.: Кузык Б. Н., Яковец Ю. В. Россия-2050: стратегия инновационного прорыва. М., 2004. С. 322–323; Семенов Ю. И. Философия истории. «Современные тетради». М., 2003.

² См., напр.: Rajan R., Bird G. Economic Globalization: How Far and How Much Further? // World Economics. 2001. Vol. 2. N 3. July – September.

³ См.: Черный Л. С. Глобализация: прошлое или будущее? Трансформация рыночных хозяйственно-экономических систем. М., 2003. С. 319–323.

⁴ На примере Германии это показано в работе: Погорлецкий А. И. Экономика и экономическая политика Германии в XX веке. СПб., 2001. С. 46–50.

⁵ См.: O'Leary A. The Principles of International Tax: A Multinational Perspective. [S.l.], [s.a.]. P. 1.

⁶ См.: Double imposition. Bâle, 1990. P. 5.

⁷ Налоги и налоговые взаимоотношения европейских стран. М., 1992. С. 37.

⁸ Cartou L. Droit fiscal international et européen. Paris, 1986. P. 120.

⁹ Pires M. International Juridical Double Taxation of Income. Deventer; Boston, 1989. P. 95.

¹⁰ Cartou L. Droit fiscal international et européen. Paris, 1986. P. 120.

¹¹ См.: Delong B. In Praise of Historical Economics // World Economics. 2002. Vol. 3. N 1. January – March.

¹² Pires M. International Juridical Double Taxation of Income. P. 96–98.

¹³ См.: Report on Double Taxation Submitted to the Financial Committee by Bruins, Einaudi, Seligman and Stamp // League of Nations, Economic and Financial Committee. Doc. E.F.S.73.F.19. 1923. April 5.

¹⁴ Schanz G. Zur Frage der Steuerpflicht // Finanzarchiv. 1892. Vol. 9 II. P. 365; см. также: Van den Tempel A. Relief from Double Taxation. Amsterdam, 1967. P. 31.

¹⁵ Harris P. Corporate Shareholder Income Taxation and Allocating Taxing Rights between Countries: A Comparison of Imputation Systems. Amsterdam, 1996. P. 276.

¹⁶ Van den Tempel A. Op. cit. P. 38.

¹⁷ Подробнее см.: Chrétien M. Le rôle des Organisations Internationales dans le règlement des questions d'impôts entre des divers États // Recueil des cours d'Académie de Droit. 1954. Vol. II.

¹⁸ Pires M. International Juridical Double Taxation of Income. P. 99.

¹⁹ Van den Tempel A. Relief from Double Taxation. P. 8.

²⁰ Baker P. Double Taxation Agreements and International Tax Law. London, 1991. P. 1. Различия между Модельными налоговыми конвенциями ОЭСР 1963 и 1977 гг. см.: 1963 and 1977 OECD Model Income Tax Treaties and Commentaries. Deventer, 1987.

²¹ См.: Articles of the Model Convention 'with Respect to Taxes on Income and on Capital' // www.oecd.org/dataoecd/52/34/1914467.pdf

²² См.: Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement. New York, 1980.

²³ См.: United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York, 2001.

²⁴ См.: Double Treaties between Industrialised and Developing Countries: OECD and UN Models, a Comparison. Deventer, 1992. P. 6.

²⁵ Кашин В. А. Международные налоговые соглашения. М., 1983. С. 7.

²⁶ См., напр.: Погорлецкий А. И. Внешние факторы формирования национальной налоговой политики. СПб., 2004. С. 96–118.

²⁷ См., напр.: Погорлецкий А. И. Электронная коммерция и гармонизация налоговых систем в мировой экономике // Финансовый мир. Вып. 1. М., 2002.

²⁸ См., напр.: Погорлецкий А. И. Налоговая конкуренция в современной системе мирохозяйственных связей // Финансовый мир. Вып. 2. М., 2004.

²⁹ Подробнее см.: Погорлецкий А. И. Внешние факторы формирования национальной налоговой политики. С. 108–118, 130–131.

³⁰ См.: Погорлецкий А. И. Налоговые аспекты расширения Европейского Союза // Вестн. С.-Петерб. ун-та. 2005. Сер. 5. Вып. 1. С. 30–39.

Статья поступила в редакцию 24 марта 2005 г.