

Основные критерии определения налогового резидентства организаций: международные подходы

Аннотация. Настоящая статья посвящена изучению особенностей определения налогового резидентства, сложившихся в международной практике. В статье на основании анализа судебных дел рассматриваются основные критерии определения налогового резидентства, в частности критерии: места центрального управления и контроля (*common law test for corporate residence*); места инкорпорации (*place of incorporation*); места эффективного управления и контроля (*place of effective management*).

Ключевые слова: налоги, налогообложение, налоговый суверенитет, налоговое резидентство организаций, налоговый резидент, налоговый нерезидент, критерии налогового резидентства, Модельная конвенция Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), Комментарии к Модельной конвенции ОЭСР.

DOI: 10.17803/1994-1471.2017.78.5.190-197

Налоги являются неотъемлемой частью функционирования государства. Роль налогов колоссальна. В теории права налоги рассматриваются в качестве важнейшего признака, отличающего государство от предшествующей ему родовой организации общества, наряду с наличием у государства особой организации публичной власти и иными признаками. Налоги являются основным источником доходов государственного бюджета (до 95 % доходов федерального бюджета в Российской Федерации формируются за счет налоговых отчислений).

Особое значение имеет определение круга налогоплательщиков и плательщиков сборов, т.е. организаций и физических лиц, на которых в соответствии с действующим законодательством возложена обязанность уплачивать налоги и/или сборы. Особое значение при определении круга налогоплательщиков имеет принцип резидентства, в соответствии с которым по общему правилу все налогоплательщики конкретного государства подразделяются на две категории: резидентов и нерезидентов. Основное различие между этими двумя группами состоит в том, что резиденты платят на-

© Рождественская Т. Э., Гузнова Е. А., 2017

* Рождественская Татьяна Эдуардовна, доктор юридических наук, профессор кафедры финансового права Московского государственного юридического университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА)
tatiana_rojd@mail.ru

125993, Россия, г. Москва, ул. Садовая-Кудринская, д. 9

** Гузнова Елизавета Алексеевна, студентка международно-правового факультета МГИМО МИД России
lvetka_g@mail.ru

119454, Россия, г. Москва, пр. Вернадского, 76

логи в данном государстве со всех доходов, получаемых ими как на территории данного государства, так и за его пределами (так называемый мировой доход, *worldwide income*), а нерезиденты — только налоги с доходов, полученных от источника в данном государстве.

Начиная с 90-х гг. XX в. в России было проведено немало реформ, касающихся налоговой системы. Однако в связи со сравнительно недавним переходом к рыночной экономике многие институты налогового права были закреплены в нашем законодательстве значительно позднее, чем, например, во многих государствах — членах Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР). К таким институтам относится и институт резидентства юридических лиц, который был закреплен в российском законодательстве только в 2015 г.¹

Именно поэтому изучение опыта иных государств имеет огромное значение. И как раз одним из основных вопросов, встающих перед законодателем, является определение понятия резидентства и критериев, на основании которых резидентство определяется.

В налоговом законодательстве и правоприменительной практике зарубежных стран институт налогового резидентства нашел закрепление как в отношении налогоплательщиков — физических лиц, так и в отношении налогоплательщиков — юридических лиц.

При этом в большинстве стран мира применяются налоговую систему, в которой присутствует комбинация принципов резидентства и источника («*residence and source*» taxation systems). В этих системах налогообложению подлежат мировые доходы и имущество резидентов государства, независимо от того, где они находятся.²

Большое значение для определения подходов к понятию «налоговый резидент» имеет Модельная конвенция ОЭСР, в соответствии с которой вводится понятие «резидент договаривающегося государства» только в целях

самой Конвенции. Согласно Модельной конвенции резидент договаривающегося государства — это лицо, которое по законам этого государства подлежит в нем обложению налогом по причине его *домиция, резидентства, места управления или любого иного аналогичного критерия*. В случаях, когда лицо, не являющееся физическим, считается резидентом обоих договаривающихся государств, согласно Модельной конвенции оно должно считаться резидентом того договаривающегося государства, в котором находится *его место эффективного управления и контроля*³. Таким образом, резидентство в целях Модельной конвенции ОЭСР означает личную привязанность к государству, которая приводит к возникновению полной налоговой ответственности⁴.

В Комментариях к Модельной конвенции ОЭСР еще раз подчеркивается, что данное определение относится к способам определения резидентства, предусмотренным национальным правом договаривающихся государств⁵. При этом как в Модельной конвенции, так и в двусторонних международных соглашениях об избежании двойного налогообложения содержится лишь *открытый перечень возможных критериев*, по которым договаривающиеся государства могут определить налоговое резидентство конкретного лица. Отсюда можно сделать вывод о том, что, используя отсылку к национальному законодательству при определении резидентства компаний, Модельная конвенция ОЭСР предлагает использовать механизм коллизионного регулирования в международных налоговых соглашениях.

Анализ международной практики позволяет сделать вывод о том, что существуют три основных подхода к определению резидентства, в которых используются соответственно три критерия:

— место центрального управления и контроля (*common law test for corporate residence*);

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 29.12.2014) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2015) // СПС «КонсультантПлюс».

² Гидирим В. А. Принцип резидентства корпораций в международном налоговом праве // *ВВ: Международное право*. 2013. № 1. С. 123—170.

³ OECD Model Convention (2014). Art. 4. Section I. Paragraph 1, 3.

⁴ John F., Avery J. et al. The Origins of Concepts and Expressions Used in the OECD Model and their Adoption by States // *Bulletin — Tax Treaty Monitor*. June 2006. P. 230.

⁵ OECD Model Convention (2010). Commentary to art. 4. Section II. Paragraph 1. P. 8.

- место инкорпорации (place of incorporation);
- место эффективного управления и контроля (place of effective management).

1. Место центрального управления и контроля (common law test for corporate residence).

Критерий центрального управления и контроля, который также называют «критерием определения компаний по общему праву», широко применялся в Великобритании. В настоящее время данный критерий используется в Великобритании только по отношению к офшорным компаниям и компаниям — нерезидентам этой страны⁶, он также широко распространен в странах, имеющих с ней исторические связи (например, в Канаде)⁷.

Данный критерий относится к высшему уровню управления компанией. В широком понимании при использовании данного критерия необходимо ответить на два вопроса:

- 1) где именно директора компании осуществляют свои полномочия;
- 2) действительно ли осуществление полномочий директоров приводит к возникновению центрального управления и контроля.

При этом если полномочия директоров и принятие существенных решений осуществляется менеджером или контролирующим акционером, то в таком случае именно их деятельность и их резидентство являются значимыми при определении резидентства компании.

Применительно к данному принципу существует несколько способов или тестов определения места центрального управления и контроля, основными из которых являются:

- 1) тест «места проведения заседаний директоров»;
- 2) тест «фактического места принятия решений»;
- 3) тест «узурпации власти» (тест направления руководящих указаний и инструкций директорам).

Тест «места проведения заседаний директоров». Основные положения данного способа были сформулированы в британском деле «De

Beers Consolidated Mines Ltd. v. Howe (Surveyor of Taxes)»⁸ одним из судей, лордом Лоренбурном: «При применении концепции резидентства к компаниям, на мой взгляд, нам следует применять аналогию с индивидуумом. Компания не может есть или спать, но она может иметь дом и осуществлять хозяйственную деятельность. Следовательно, нам необходимо определить, где компания на самом деле имеет дом и ведет свою деятельность. ...Компания является резидентом того государства, где осуществляется ее реальная деятельность, ...а реальная деятельность осуществляется там, где в действительности осуществляется центральное управление и контроль. ...Этот вопрос является исключительно вопросом факта, и его решение зависит не от того, что написано в том или ином постановлении или уставе, но от детального изучения бизнеса и торговой деятельности компании»⁹.

В данном деле «De Beers» являлась компанией, зарегистрированной и инкорпорированной в ЮАР. Ее головной офис также находился в ЮАР. Акционеры данной компании осуществляли как плановые, так и внеплановые собрания в ЮАР. Но собрания совета директоров «De Beers» осуществлялись как в ЮАР, так и в Лондоне (Великобритания), при том что большинство членов совета имело постоянное место жительства в Великобритании. И с точки зрения устава компании, и исходя из фактических обстоятельств дела именно решения собраний совета, проводившихся в Лондоне, имели преимущественное значение. Исходя из этого, суд Палаты лордов согласился с мнением налоговых органов Великобритании в том, что «De Beers» является резидентом Великобритании в целях налогообложения именно потому, что деятельность компании контролировалась и управлялась директорами в Лондоне, в связи с этим мировой доход компании подлежит обложению налогом в Великобритании.

Тест «фактического места принятия решений». В деле «Unit Construction v. Bullock (Inspector of Taxes)»¹⁰ британская материнская

⁶ Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law, EC and International / Maisto G. (ed.) // Tax Law Series. Vol. 5. Amsterdam : IBFD, 2009. Pp. 826—827.

⁷ Гудирим В. А. Указ. соч.

⁸ De Beers Consolidated Mines Ltd. v. Howe [1906] AC 455.

⁹ De Beers Consolidated Mines Ltd. v. Howe [1906] AC 455. P. 212—213.

¹⁰ Unit Construction Co. Ltd. Appellant v. Bullock (Inspector of Taxes) Respondent [1960] Appeal Cases 351.

компания имела три дочерние компании в Кении. Все дочерние компании были зарегистрированы и осуществляли торговую деятельность в Кении. Согласно уставам дочерних компаний полномочия по контролю и управлению принадлежали советам директоров в Кении, и все заседания советов по факту проходили именно в этой стране. Однако полномочия директоров дочерних компаний были номинальными, все значимые решения, касающиеся деятельности дочерних компаний, по существу, принимались советом директоров материнской компании в Великобритании.

В данном деле, суд Палаты лордов отменил аргумент нижестоящих судов о том, что «только предусмотренный уставом, и, следовательно, полномочный орган управления и контроля имеет значение при определении резидентства компании». Судья Палаты лордов Вискоунт Симондс заявил: «Хозяйственная деятельность компании не является менее управляемой в Лондоне лишь потому, что она должна управляться в Кении. Резидентство компании определяют значимые факты, а не положения ее устава, несмотря на то, что последние являются императивными. ... Таким образом, я прихожу к выводу о том, что именно фактическое место управления, а не то место, в котором должно осуществляться управление, определяет резидентство компании»¹¹.

В данном деле центральное управление и контроль за деятельностью дочерних компаний фактически осуществлялись в Великобритании, в то время как советы директоров дочерних компаний просто «проштамповывали» (rubber-stamped) решения, принятые советом директоров материнской компании в Великобритании.

Тест «узурпации власти» (тест направления руководящих указаний и инструкций директорам). Вопрос о разграничении между простым влиянием на принятие решений советом директоров компании и фактическим узурпированием полномочий совета директоров рассматривался в недавнем деле «Wood v. Holden (Inspector of Taxes)»¹².

В данном деле речь шла о налоговой схеме, созданной с целью избежания налогообложения, одним из элементов которой была датская компания «Eulalia», которая управлялась единственным директором, голландской компанией ABN AMRO. «Eulalia» совершила крупную сделку по купле-продаже акций (контрагентом являлась компания — резидент Британских Виргинских островов), но какой-либо иной деятельности она не осуществляла. Доходы от отчуждения акций принадлежали супругам Вуд, резидентам и налогоплательщикам Великобритании. Налоговые органы Великобритании пришли к выводу о том, что продажа акций через «Eulalia» была осуществлена с целью избежания британского налогообложения, при том что фактически «Eulalia» должна рассматриваться как резидент Великобритании, поскольку ее единственный директор получал указания о том, что ему делать, от супругов Вуд из Великобритании, и, соответственно, именно в Великобритании осуществлялись центральное управление и контроль.

При рассмотрении данного дела Апелляционный суд сформулировал следующее утверждение: «При определении, где находится центральное управление и контроль компании, инкорпорированной за пределами Великобритании, важно различать случаи, когда:

- 1) управление и контроль над компанией осуществляется ее собственными уставными органами (советом директоров или общим собранием);
- 2) функции таких уставных органов «узурпированы» — в том смысле, что управление и контроль над организацией осуществляется независимо от уставных органов или без обращения к ним»¹³.

Таким образом, Апелляционный суд пришел к выводу о том, что дочерняя компания становится резидентом юрисдикции ее материнской компании только в том случае, если полномочия совета директоров дочерней компании были узурпированы директорами материнской компании, и директора дочерней компании просто «проштамповывают» решения

¹¹ Unit Construction Co. Ltd. Appellant v. Bullock (Inspector of Taxes) Respondent [1960] Appeal Cases 363.

¹² Wood & Anor v Inspector of Taxes Rev 1 [2006] EWCA Civ 26. URL: <http://www.bailii.org/ew/cases/EWCA/Civ/2006/26.html>.

¹³ Wood & Anor v Inspector of Taxes Rev 1 [2006] EWCA Civ 26. P. 27.

совета директоров материнской компании. При этом если директора дочерней компании действительно обдумывают решения, которые они должны принять, то, даже если эти решения совпадают с решениями материнской компании, дочерняя компания будет резидентом той страны, где проходят встречи ее совета директоров.

2. Место инкорпорации (place of incorporation). Данный способ определения налогового резидентства является первоочередным во многих странах. В разных странах определение понятия «инкорпорация» может иметь различные значения, однако во всех случаях оно сводится к какой-либо форме государственной регистрации и выдачи соответствующего документа¹⁴.

Первым делом, в котором резидентство компании определялось на основе данного критерия, стало дело «Attorney-General v. Alexander»¹⁵, рассмотренное в судах Великобритании.

В данном деле «Imperial Ottoman Bank», инкорпорированный в Турции, выполнял функции турецкого центрального банка, но при этом занимался коммерческой деятельностью и финансировался частными лицами из Парижа и Лондона. Согласно документам, регулирующим его деятельность, местом нахождения банка являлся Стамбул. Также банк обладал правом открывать представительства и филиалы, один из которых был открыт в Лондоне. Все сотрудники администрации банка в Стамбуле назначались специальным комитетом из 10 английских и 10 французских представителей, которые проводили регулярные встречи в Париже и Лондоне. Данный комитет осуществлял общее руководство банком, наблюдение и контроль за его деятельностью. Английские директора также осуществляли руководство лондонским подразделением банка, на базе которого по факту проводились как очередные, так и внеочередные собрания акционеров, на которых утверждался годовой отчет о деятельности руководящего комитета, финансовая отчетность, а также выбирались члены руководящего комитета.

На основании вышесказанного, налоговые органы Великобритании решили, что банк является резидентом Великобритании, поэтому его мировой доход должен облагаться налогом именно в этой стране.

Рассмотрев данное дело, Суд по делам Казначейства пришел к выводу о том, что банк не является резидентом Великобритании. Председательствующий судья Келли заявил: «Как мне представляется, убедительно закреплено в тексте документов, которые мы можем назвать уставом,... Местом нахождения банка является Константинополь (Стамбул); с разрешения правительства он может открывать столько филиалов и представительств, сколько посчитает необходимым ... Таким образом, если эта компания должна быть названа резидентом где-либо, то я полагаю, что она должна быть резидентом в Константинополе, только там, где расположено место ее нахождения согласно четким формулировкам устава. Филиалы и представительства, которые компания открывает в Лондоне, Париже или где-либо еще, не являются банками как таковыми, а только лишь подразделениями этого банка, место нахождения которого расположено в Константинополе»¹⁶.

Таким образом, суд определил резидентство компании на основании положений ее устава, не принимая во внимание место ее фактического управления.

В настоящее время критерий места инкорпорации закреплён в Законе о финансах 1988 г.¹⁷ следующим образом: «Компания, инкорпорированная в Великобритании, считается резидентом Великобритании в целях применения налоговых законов». Таким образом, судебная практика и законодательство Великобритании пошли по пути распространения резидентской налоговой юрисдикции на максимальное количество компаний, имеющих с Великобританией ту (место центрального управления и контроля) или иную (место инкорпорации) связь.

Долгое время в законодательстве России не было установлено понятия «налоговое резидентство юридических лиц». Вместо этого для определения лиц — налогоплательщиков

¹⁴ Гидирим В. А. Указ. соч.

¹⁵ Attorney-General v. Alexander (1874) LR 10 Exch 20.

¹⁶ Attorney-General v. Alexander (1874) Law Reports 10 Exchequer Cases 20, 30.

¹⁷ Finance Act 1988. URL: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1988/39/enacted>.

налога на прибыль в России использовалась конструкция «российские организации — иностранные организации» (п. 1 ст. 246 НК РФ). Фактически, данная конструкция соответствует рассмотренному здесь критерию места инкорпорации для определения резидентства юридических лиц. Однако в настоящее время в Налоговый кодекс РФ также включен критерий места управления для иностранных организаций (п. 1 ст. 246.2).

3. Место эффективного управления и контроля (place of effective management). Данный критерий существовал в Модельной конвенции ОЭСР¹⁸ в качестве самостоятельного правила вплоть до 2000 г. Он был введен в целях урегулирования коллизий, связанных с резидентством компаний, если такая компания является резидентством нескольких государств¹⁹.

Однако в Комментариях к Модельной конвенции ОЭСР²⁰ в 2000 г. было внесено изменение, касающееся места эффективного управления. Согласно Комментариям, местом эффективного управления и контроля является местом, где осуществляется ключевое управление и принимаются решения, связанные с торговой деятельностью компании, которые, по существу, являются значимыми для ведения хозяйственной деятельности всей организации. Место эффективного управления обычно находится там, где принимают свои решения члены высшего руководящего звена и высшие органы компании (совет директоров), где должны определяться действия, необходимые для всего предприятия в целом. Данный критерий был введен Модельной конвенцией ОЭСР в качестве наиболее предпочтительного критерия для определения резидентства лиц иных, чем индивиды.

Для более четкого понимания представленного выше определения места эффективного управления необходимо точнее определить основные понятия, используемые в данном определении:

- 1) «ключевой» («key») — важный, значимый, основной, определяющий, стратегический;
- 2) «эффективный» («effective») — приводящий к желаемому или подразумеваемому результату, даже если намерение не было

выражено прямо. В контексте определения места эффективного управления и контроля термин «эффективный» должен пониматься в значении французского понятия «effective», которое означает «действительный, подлинный, фактический» (англ. «real»);

- 3) «ключевое управление и решения, связанные с торговой деятельностью компании» («key management and commercial decisions») — это решения, связанные с глобальной стратегией и политикой деятельности компании, принимаемые ее членами высшего руководящего звена и высшими органами (senior management / key management personnels);
- 4) в целях данного определения термин «члены высшего руководящего звена и высшие органы компании» («senior management / key management personnels») включает в себя руководителей компании и сотрудников, занимающих в ней ключевые руководящие посты, которые в целом ответственны за осуществление ключевого управления и принятие решений, связанных с торговой деятельностью компании. Членами высшего руководящего звена и высшими органами компании могут являться совет директоров, генеральный директор, единоличный исполнительный орган, исполнительный директор, финансовый директор, главный бухгалтер, операционный директор, главы различных подразделений и департаментов (например, начальники отдела продаж и отдела маркетинга) и т.д.

Следует отметить, что данный перечень членов высшего руководящего звена и высших органов компании является приблизительным, точный перечень данных лиц, а также их конкретные наименования и степень влияния на осуществление ключевого управления и принятие решений, связанные с торговой деятельностью компании, будут зависеть от государства, в котором осуществляется их деятельность, а также от конкретной компании. При этом для определения места эффективного управления и контроля следует учитывать все имеющие отношение к данному делу факты, в том числе,

¹⁸ OECD Model Double Taxation Convention on Income and Capital 2000.

¹⁹ Triangular Cases, in Model Tax Convention: Four Related Studies (OECD 1992).

²⁰ OECD Model Convention (2000). Commentary to art. 4. Section III.

помимо всего прочего, место проведения заседания совета директоров, место, в котором обычно осуществляется руководящее управление, место осуществления деятельности главными должностными лицами, место ведения бухгалтерского учета и хранения архивов и т.д. Следует учитывать, что у компании может быть несколько мест управления, но только одно место эффективного управления и контроля²¹.

Таким образом, поскольку Модельная конвенция ОЭСР не содержит четкой дефиниции «налогового резидентства» и использует отсылку к национальному законодательству при

определении резидентства компаний, можно сделать вывод, что Модельная конвенция ОЭСР предлагает использовать механизм коллизионного регулирования в международных налоговых соглашениях. Анализ международной практики позволяет сделать вывод о том, что существуют три основных подхода к определению резидентства, в которых используются соответственно три критерия: место центрального управления и контроля (common law test for corporate residence); место инкорпорации (place of incorporation); место эффективного управления и контроля (place of effective management).

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Гидирим В. А. Принцип резидентства корпораций в международном налоговом праве // *ВВ: Международное право*. — 2013. — № 1.
2. John F. Avery J. et al. The Origins of Concepts and Expressions Used in the OECD Model and their Adoption by States // *Bulletin — Tax Treaty Monitor*. June 2006.
3. Lang M. Introduction to the Law of Double Taxation Conventions. — Wien : Linde Verlag Wein Ges.m.b.H., 2010.
4. Maisto G. (ed.), Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law // *EC and International Tax Law Series*. — Vol. 5. — Amsterdam : IBFD, 2009.
5. IBFD International Tax Glossary. — 6th ed. — 2009.

Материал поступил в редакцию 27 ноября 2016 г.

THE MAIN CRITERIA FOR DETERMINING TAX RESIDENCY OF ORGANIZATIONS: INTERNATIONAL APPROACH

ROZHDESTVENSKAYA Tatiana Eduardovna — Doctor of Law., Professor of the Department of Finance Law, Kutafin Moscow State Law University (MSAL)
tatiana_rojd@mail.ru
125993, Russia, Moscow, Sadovaya-Kudrinskaya Street, 9

GUZNOVA Elizaveta Alekseevna — Student of the Faculty of International Law, MGIMO
lvetka_g@mail.ru
119454, Russia, Moscow, Prospect Vernadskogo, 76

Review. *This article examines the characteristics of determining tax residency, prevailing in international practice. Based on the analysis of court cases the article explains the basic criteria for determining tax residency, in particular the following criteria: the place of the central management and control (the common law test for corporate residence); the place of incorporation (place of incorporation); the place of effective management and control (place of effective management).*

Keywords: *taxes, tax assessment, tax sovereignty, tax residency of organizations, tax resident, foreign person, tax residency criteria, the Model Convention of the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), Commentary to the OECD Model.*

²¹ OECD Model Convention (2010). Commentary to art. 4. Section III, p. 24.

REFERENCES (TRANSLITERATION)

1. *Gidirim V. A.* Princip rezidentstva korporacij v mezhdunarodnom nalogovom prave // NB: Mezhdunarodnoe pravo. — 2013. — № 1. DOI: 10.7256/2306-9899.2013.1.427.
2. *John F. Avery J. et al.* The Origins of Concepts and Expressions Used in the OECD Model and their Adoption by States // Bulletin — Tax Treaty Monitor. June 2006.
3. *Lang M.* Introduction to the Law of Double Taxation Conventions. — Wien : Linde Verlag Wein Ges.m.b.H., 2010.
4. *Maisto G.* (ed.), Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law // EC and International Tax Law Series. — Vol. 5. — Amsterdam : IBFD, 2009.
5. IBFD International Tax Glossary. — 6th ed. — 2009.