

Коллизия разных критериев определения налогового резидентства юридических лиц

Аннотация. В статье на основе анализа Модельной конвенции ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал и Комментариев к ней рассматриваются вопросы критериев определения налогового резидентства юридических лиц и подходы для разрешения ситуаций двойного налогового резидентства. Автор рассматривает особенности двух основных подходов к решению данной проблемы и раскрывает их особенности: места эффективного управления и контроля и взаимосогласительной процедуры (*mutual agreement*).

Ключевые слова: налоги и налогообложение, налоговое резидентство, налоговые резиденты, двойное налогообложение, Модельная конвенция ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал, Комментарии к Модельной конвенции ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал, критерии налогового резидентства, избежание двойного налогообложения, взаимосогласительная процедура, место эффективного управления и контроля.

DOI: 10.17803/1994-1471.2017.80.7.147-151

Налоги были и остаются основным источником формирования доходной части бюджета, поэтому все государства заинтересованы в увеличении количества налогоплательщиков. М. Ленг (M. Lang) отмечал, что «для распространения своей налоговой юрисдикции на тот или иной субъект (лицо) или объект (доход) налогообложения государство должно обосновать свои налоговые притязания, т.е. оно должно доказать наличие “легитимизирующей” связи (*legitimate link*) между этим субъектом или объектом и самим государством»¹. В целях обоснования такой связи была разработана теория экономической связи, или экономической привязанности.

В зависимости от критерия экономической связи, лежащего в основе определения налоговой юрисдикции государств, выделяют два вида налоговых юрисдикций:

1. Если критерием связи является связь между государством и лицом (субъектом налогообложения), то говорят о налоговой юрисдикции по резидентству или же о государстве резидентства (*residence country*).
2. Если критерием выступает связь между государством и полученным доходом (объектом налогообложения), говорят о налоговой юрисдикции по источнику получения дохода или о государстве — источнике дохода (*source country*). В таких случаях государство облагает налогом доход, полученный в этом государстве, независимо от того, является ли получившее его лицо резидентом или нерезидентом данного государства.

В большинстве государств правовое регулирование взаимоотношений между государством и налогоплательщиком строится на принципе резидентства. Таким образом, нало-

¹ Lang M. Introduction to the Law of Double Taxation Conventions. Wien : Linde Verlag, 2010, P. 23.

говое резидентство и критерии его определения имеют огромное значение. И если в отношении физических лиц основными факторами при определении налогового резидентства являются время фактического нахождения в том или ином государстве или политико-правовая связь с данным государством (гражданство/подданство), то для юридических лиц (организаций) применяют несколько подходов к определению резидентства.

Согласно п. 1 ст. 246.2 Налогового кодекса РФ налоговыми резидентами Российской Федерации признаются следующие организации:

- 1) российские организации;
- 2) иностранные организации, признаваемые налоговыми резидентами Российской Федерации в соответствии с международным договором по вопросам налогообложения, — для целей применения этого международного договора;
- 3) иностранные организации, местом фактического управления которыми является Российская Федерация, если иное не предусмотрено международным договором по вопросам налогообложения.

Существуют и иные подходы к определению резидентства организаций. В международной практике используются три основных критерия:

- 1) место центрального управления и контроля (*common law test for corporate residence*), согласно которому резидентство определяется в соответствии с тем, где именно директора компании осуществляют свои полномочия (при условии, что осуществление ими полномочий приводит к возникновению центрального управления и контроля);
- 2) место инкорпорации (*place of incorporation*), в соответствии с которым резидентство определяется по месту государственной регистрации и выдачи соответствующего документа;
- 3) место эффективного управления и контроля (*place of effective management*), в соответствии с которым резидентство определяется по месту, где осуществляется ключевое управление и принимаются решения, связанные с торговой деятельностью компании, которые значимы для ведения хозяйствен-

ной деятельности всей организации. Место эффективного управления обычно находится там, где принимают свои решения члены высшего руководящего звена и высшие органы компании (например, совет директоров), где должны определяться действия, необходимые для всего предприятия в целом.

Анализ перечисленных подходов к определению налогового резидентства позволяет сделать вывод о том, что в случаях, когда государства применяют различные подходы к определению налогового резидентства, возможно возникновение коллизий, когда одна и та же организация будет признаваться налоговым резидентом в двух государствах. Для разрешения ситуаций двойного налогового резидентства используют два основных подхода.

1. Современный подход ОЭСР к разрешению ситуаций двойного налогового резидентства компаний (*residence tie-breaker rule*)

Круг лиц, на которые распространяют свое действие двусторонние соглашения об избежании двойного налогообложения, основанные на Модельной конвенции по налогам на доход и капитал Организации экономического сотрудничества и развития (далее — Модельная конвенция ОЭСР), устанавливается в ст. 1 и 4 данной Конвенции². Статья 1 «Persons covered» устанавливает, что Модельная конвенция ОЭСР применяется к резидентам одного или обоих договаривающихся государств, а в п. 1 ст. 4 устанавливается механизм признания лица резидентом договаривающегося государства, который вытекает из определения понятия «резидент», данного в Модельной конвенции ОЭСР:

«В целях настоящей Конвенции термин “резидент Договаривающегося государства” означает любое лицо, которое, согласно законодательству этого Государства, подлежит в нем обложению налогом по причине его domicilio, резидентства, места управления или иного критерия аналогичного характера. При этом данный термин не включает в себя тех лиц, которые подлежат налогообложению в данном Государстве исключительно по причине происхождения дохода из источника в этом Государстве или нахождения в нем капитала».

² OECD Model Double Taxation Convention on Income and Capital 2014 // URL: <http://www.oecd.org/tax/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf> (дата обращения: 27.11.2016).

В Комментариях к Модельной конвенции ОЭСР подчеркивается, что данное определение относится к способам определения резидентства, предусмотренным национальным правом договаривающихся государств³. Таким образом, ни Модельная конвенция ОЭСР, ни основанные на ней двусторонние международные соглашения об избежании двойного налогообложения сами по себе не определяют, какие конкретно лица подпадают под действие этих соглашений. В них 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.

При столкновении различных критериев определения резидентства юридических лиц, применяемых в государствах — участниках международных налоговых соглашений, может возникнуть ситуация двойного налогового резидентства компаний и, как следствие, их двойного налогообложения. Двойное резидентство означает, что данное лицо считается резидентом обоих договаривающихся государств. Пункт 3 ст. 4 Модельной конвенции ОЭСР содержит положение, призванное устранить эту проблему:

«Если в соответствии с положениями пункта 1 настоящей статьи лицо, не являющееся физическим, признается резидентом обоих Договаривающихся государств, то в таком случае оно считается резидентом только того Договаривающегося государства, в котором находится место его эффективного управления и контроля».

В международном частном праве коллизионные нормы определяют, право какого государства должно применяться в правоотноше-

ниях, осложненных иностранным элементом. Если использовать аналогию со структурой коллизионной нормы, применяемой в международном частном праве⁴, то объемом (правовым вопросом) нормы, содержащейся в п. 3 ст. 4 Модельной конвенции ОЭСР, является налоговое резидентство юридического лица, а ее привязкой (критерием, определяющим применимый национальный закон) — преимущественный критерий места эффективного управления и контроля, используемый для разрешения коллизии, возникающей при столкновении национальных способов определения резидентства юридического лица. В международной практике данная норма получила название «residence tie-breaker rule»⁵.

2. Взаимосогласительная процедура как альтернативный подход к разрешению ситуаций двойного налогового резидентства компаний

В 2008 г. в Комментариях к Модельной конвенции ОЭСР⁶ была введена альтернатива критерию места эффективного управления и контроля — взаимосогласительная процедура (mutual agreement). Причем данное нововведение появилось только в тексте Комментариев, в то время как текст самой Модельной конвенции ОЭСР остался неизменным. Это означает, что основным критерием разрешения коллизии остается критерий места эффективного управления и контроля.

Согласно п. 24.1 Комментариев к ст. 14 Модельной конвенции ОЭСР некоторые государства считают, что случаи двойного резидентства лиц, не являющихся физическими, сравнительно редки и в связи с этим каждый такой случай должен рассматриваться индивидуально. Индивидуальный подход к каждому случаю также является лучшим способом преодоления сложностей, возникающих при определении места эффективного управления и контроля юридического лица, которые могут возникнуть, например, при использовании современных коммуникационных технологий. Для таких стран предусмотрена возмож-

³ OECD Model Convention (2010). Commentary to art. 4. Section II. Paragraph 1. P. 8.

⁴ Международное частное право : учебник : в 2 т. / отв. ред. С. Н. Лебедев, Е. В. Кабатова. М. : Статут, 2015. Т. 2 : Особенная часть. С. 218.

⁵ См., например: *Plakhin Y. The Place of Effective Management as a Tie-Breaker Criterion in Dual Residence in Tax Treaty and EC Law / ed. by M. Hofstätter, P. Plansky. Wien : Linde Verlag, 2009.*

⁶ OECD Model Convention (2008). Commentary to art. 4. Section II. Paragraph 3. P. 24.1.

ность урегулирования вопроса резидентства юридического лица компетентными государственными органами, например путем замены основного коллизионного правила пунктом следующего содержания:

«Если в соответствии с положениями пункта 1 статьи 4 лицо, не являющееся физическим, признается резидентом обоих Договаривающихся государств, то в таком случае компетентные органы власти Договаривающихся государств должны с помощью взаимосогласительной процедуры стремиться определить, какое из Договаривающихся государств будет считаться государством резидентства юридического лица в целях применения соглашения. При этом необходимо учитывать место эффективного управления и контроля компании, место ее инкорпорации, фактического присутствия, а также любой другой имеющий отношение к данной ситуации критерий. При отсутствии такой договоренности данное лицо не может иметь право на какую-либо льготу или освобождение от уплаты налога, предусмотренного настоящей Конвенцией, кроме того объема льгот, который в данной ситуации может быть согласован компетентными органами Договаривающихся государств»⁷.

При использовании взаимосогласительной процедуры Комментарии рекомендуют компетентным органам учитывать разные факторы:

- 1) обычное место проведения встреч совета директоров или аналогичного органа;
- 2) место, где главный исполнительный директор (chief executive officer) и иные члены высшего руководящего звена (senior executives) обычно осуществляют свои функции;
- 3) место, где члены высшего руководящего звена осуществляют повседневное управление (day-to-day management);
- 4) место нахождения штаб-квартиры компании;
- 5) законодательство какой страны определяет юридический статус лица;
- 6) место хранения бухгалтерских документов⁸.

Закрепление в Комментариях к Модельной конвенции ОЭСР альтернативной коллизионной взаимосогласительной процедуры стало новым направлением налоговой политики ОЭСР применительно к разрешению ситуаций двойного налогового резидентства компаний. Необходимость реагирования на усложняющиеся условия трансграничной хозяйственной деятельности и управления побудила ОЭСР признать, что место фактического управления не может рассматриваться как единственный и оптимальный коллизионный критерий. С другой стороны, заслуживает внимание и позиция, в соответствии с которой процедура взаимного согласия не является разработкой ОЭСР, а ее включение в текст Комментариев лишь отражает те положения, которые все чаще закрепляются в двусторонних соглашениях⁹.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Международное частное право : учебник : в 2 т. / отв. ред. С. Н. Лебедев, Е. В. Кабатова. — М. : Статут, 2015. — Т. 2 : Особенная часть.
2. Lang M. Introduction to the Law of Double Taxation Conventions. — Wien : Linde Verlag, 2010.
3. Plakhin Y. The Place of Effective Management as a Tie-Breaker Criterion in Dual Residence in Tax Treaty and EC Law / ed. by M. Hofstatter, P. Plansky. — Wien : Linde Verlag, 2009.
4. Sasseville J. The Meaning of «Place of Effective Management» // Residence of Companies under Tax Treaties & EC Law / ed. by Prof. G. Maisto. — Amsterdam : IBFD, 2009.

Материал поступил в редакцию 27 ноября 2016 г.

⁷ OECD Model Convention (2008). Commentary to art. 4. Section II. Paragraph 3. P. 24.1.

⁸ OECD Model Convention (2008). Commentary to art. 4. Section II. Paragraph 3. P. 24.1.

⁹ Sasseville J. The Meaning of «Place of Effective Management» // Residence of Companies under Tax Treaties & EC Law / ed. by Prof. G. Maisto. Amsterdam : IBFD, 2009. P. 296.

CONFLICT OF DIFFERENT CRITERIA FOR DETERMINING THE TAX RESIDENCE OF LEGAL PERSONS

GUZNOVA Yelizaveta Alexeyevna — Student of the Faculty of International Law at the Moscow State Institute of International Relations of the Ministry of Foreign Affairs of the Russian Federation

lvetka_g@mail.ru

119454, Russia, Moscow, Vernadskogo Av., 76

Review. *Taking OECD Model Convention and the Commentary to the OECD Model Convention as an example the article considers criteria for determining tax residency of legal persons and approaches to situations of double tax residency. The author examines the features of two main approaches to the problem and reveals their features: the place of effective management and control and mutual agreement procedure.*

Keywords: *tax and taxation, tax residence, tax residents, double taxation, OECD Model Convention, the Commentary to the OECD Model Convention, the OECD tax residency criteria, double taxation avoidance, mutual agreement procedure, place of effective management and control.*