

Российский и международные подходы к определению понятия налогового резидентства

Аннотация. В статье рассматриваются российский и международные подходы к определению налогового резидентства, а также критерии, положенные в основу определения налогового резидентства организаций. Анализируются последние изменения в российской налоговой законодательстве, связанные с определением резидентства организаций. Дается сравнительно-правовой анализ российского и международных подходов к определению налогового резидентства организаций.

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: 10.17803/1994-1471.2017.76.3.094-099

Право государства взимать налоги является неотъемлемым элементом его суверенитета. Налоговые притязания государства по отношению к тем или иным лицам, а также на доходы, полученные такими лицами, являются следствием налогового (или фискального) суверенитета государств¹.

А. А. Шахмаматьев раскрывает понятие налогового суверенитета через установление его соотношения с налоговой юрисдикцией государств. Так, налоговый суверенитет государства является абсолютным и распространяется на всю его территорию. Вне своей территории государство обладает налоговой юрисдикцией

¹ Орлов М. Ю. Налог и фискальный суверенитет государства // Публично-правовые исследования. 2006. Т. 1. С. 387.

* 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 РФ lvetka_g@mail.ru

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

в отношении лиц или объектов в случаях, если это предусмотрено международным договором или же если эти лица и объекты каким-либо образом связаны с территорией данного государства².

Для распространения своей налоговой юрисдикции на тот или иной субъект (лицо) или объект (доход) налогообложения государство должно обосновать свои налоговые притязания, то есть оно должно доказать наличие «легитимизирующей» связи (legitimate link) между этими субъектом или объектом и самим государством³. В целях обоснования такой связи была разработана теория экономической связи, или «экономической привязанности».

По словам А. А. Шахматыева, эта теория возникла «как обоснование отказа от концепции тотального привлечения государством всех лиц, находящихся на его фискальной территории (или связанных с ней) к исполнению налоговой обязанности в отношении всех полученных такими лицами доходов, имеющегося у них имущества и т.д.»⁴. 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. В случаях, когда критерием выступает связь между государством и полученным доходом (объектом налогообложения), то 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 самом 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. Согласно Комментариям к Модельной конвенции Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), важность концепции резидентства объясняется следующим образом: «Концепция «резидент договаривающегося государства» имеет многие функции и является значимой в трех ситуациях: (а) при определении круга лиц, к которым применяется конвенция, (б) при разрешении случаев двойного налогообложения как результата двойного резидентства и (в) при разрешении случаев двойного налогообложения, как результата налогообложения и в стране резидентства, и в стране источника или местонахождения (situs)»⁵.

На основе принципа резидентства все налогоплательщики конкретного государства подразделяются на две категории: резидентов и нерезидентов. Основное различие между этими двумя группами состоит в том, что резиденты платят налоги 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.

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 применяют 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 находятся⁶.

² Шахматыев А. А. Международное налоговое право // Международные отношения. 2014. С. 8.

³ Lang M. Introduction to the Law of Double Taxation Conventions. Wien: Linde Verlag Wein Ges.m.b.H., 2010, С. 23.

⁴ Шахматыев А. А. Международное налоговое право. С. 73.

⁵ OECD Model Convention (2010). Commentary to art. 4. Section I, Paragraph 1.

⁶ Гидирим В. А. Принцип резидентства корпораций в международном налоговом праве // NB: Международное право. 2013. № 1. С. 123—170. DOI: 10.7256/2306-9899.2013.1.427.

За последние двадцать лет в России было проведено немало реформ, касающихся налоговой системы, ведь законодатель старался отвечать условиям стремительно развивающегося общества с рыночной экономикой. 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 относятся и институт резидентства юридических лиц, который был закреплен в российском законодательстве только в 2015 г.⁷

А. А. Шахматев рассматривает понятие «резидентство» в двух значениях. Узкое значение отражает буквальное смысловое содержание данного понятия, т.е. устойчивые отношения лица с государством (его налоговой территорией), позволяющие считать его налоговым резидентом данного государства. В широком значении данная категория выступает как правовой институт, включающий систему критериев, которые применяются в установленном порядке и создают легальную и легитимную основу правил идентификации и формализации связей (политических, экономических, юридических, социальных) лица с государством. Наличие таких связей является основанием признания данного лица резидентом этого государства и возложения на него соответствующего объема налоговых обязанностей⁸.

По мнению А. П. Балакиной, резидентство — это правовая связь государства с физическими лицами и организациями, основанная на том или ином отношении последних к территории данного государства, устанавливаемая в целях налогообложения⁹.

Международный налоговый глоссарий IBFD определяет понятие «резидентство» следующим образом. Резидентство — это юридический статус лица в отношении какой-либо отдельной страны, с точки зрения обоснования

обложения налогом мирового дохода данного лица. В случае физических лиц такой статус обычно определяется на основе фактов и обстоятельств, в особенности по отношению к тому, что касается персональной привязанности к затронутой стране, например количество дней, проведенных в стране, наличие персональных экономических связей со страной и т.д. В случае лиц, иных, чем физические лица, существуют два общепринятых подхода, один из них основан на формальных критериях, таких, как место инкорпорации или государственной регистрации, а второй исходит из содержательных критериев, таких, как местонахождение места управления, центрального управления и контроля, головного офиса или основного места осуществления бизнеса. Многие страны применяют одновременно оба критерия, таким образом, компания будет считаться резидентом в тех случаях, когда она либо инкорпорирована, либо место ее эффективного управления и контроля находится в рассматриваемой стране. Принцип резидентства, применяемый в соглашениях об избежании двойного налогообложения, основывается на национальном определении резидентства каждого из договаривающихся государств, как минимум в той части, которая создает налоговые обязательства по отношению к мировому доходу (или неограниченную налоговую обязанность) и основано на таких критериях, как domicilio, резидентство, место управления и т.п.¹⁰

Модельная конвенция ОЭСР предусматривает определение понятия «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 domicilio, резидентства, места управления или любого иного аналогичного критерия. В случаях, когда лицо, не являющееся физическим, считается резидентом обоих договаривающихся государств, то, согласно

⁷ 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) // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

⁸ Шахматев А. А. Международное налоговое право. С. 21.

⁹ Балакина А. П. Гражданство и резидентство как элементы правового статуса налогоплательщика // Финансовое право. 2004. № 5. С. 20.

¹⁰ IBFD International Tax Glossary. 6th Ed. 2009.

Модельной конвенции оно должно считаться резидентом того договаривающегося государства, в котором находится его место эффективного управления и контроля¹¹. Таким образом, резидентство в целях Модельной Конвенции ОЭСР означает личную привязанность к государству, которая приводит к возникновению полной налоговой ответственности¹².

В Комментариях к Модельной конвенции ОЭСР еще раз подчеркивается, что данное определение относится к способам определения резидентства, предусмотренным национальным правом договаривающихся государств¹³. 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.

В Типовом соглашении между Российской Федерацией об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество¹⁴ (далее — Типовое соглашение) содержится определение, аналогичное определению в п.1 ст.4 Модельной конвенции ОЭСР. Определение, содержащееся в п.1 ст.4 Типового соглашения, гласит, что термин «резидент Договаривающегося Государства» означает любое лицо, которое в соответствии с законодательством этого Договаривающегося Государства подлежит в нем налогообложению на основании его местожительства, постоянного местопребывания, места управления, места регистрации или любого другого критерия аналогичного характера.

В российском законодательстве отсутствует легальное определение понятия «резидентство юридических лиц», а до недавнего времени понятие «резидент» в российском налоговом праве было закреплено только в отношении физических лиц¹⁵. В соответствии со ст. 207 НК РФ физические лица являются налоговыми резидентами, если фактически находятся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Период нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на периоды его выезда за пределы территории Российской Федерации для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения, а также для исполнения трудовых или иных обязанностей, связанных с выполнением работ (оказанием услуг) на морских месторождениях углеводородного сырья. Независимо от фактического времени нахождения в Российской Федерации налоговыми резидентами Российской Федерации признаются российские военнослужащие, проходящие службу за границей, а также сотрудники органов государственной власти и органов местного самоуправления, командированные на работу за пределы Российской Федерации.

Согласно п. 1 ст. 246.2 НК 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.

¹¹ OECD Model Convention (2014). Art. 4. Section I, Paragraph 1, 3.

¹² John F. Avery Jones 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.

¹³ OECD Model Convention (2010). Commentary to art. 4. Section II, Paragraph 1, p. 8.

¹⁴ Постановление Правительства РФ от 24.02.2010 № 84 (ред. от 26.04.2014) «О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество».

¹⁵ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая).

Следует отметить, что понятие «налоговое резидентство» не имеет четкой дефиниции ни в российском законодательстве, ни в Модельной конвенции ОЭСР или в Комментариях к ней. А. А. Шахмаметьев отмечает, что сформулировать определение данного понятия можно, обратившись непосредственно к связанным с рассматриваемой категорией понятиям «резидент» и «нерезидент» (либо иным аналогичным), которые, как правило, определяются либо через перечисление входящих в их состав субъектов, либо через набор критериев, служащих основанием для отбора¹⁶.

В международной практике используется три основных критерия для определения налогового резидентства компании (организации):

- 1) место центрального управления и контроля (common law test for corporate residence);
- 2) место инкорпорации (place of incorporation);
- 3) место эффективного управления и контроля (place of effective management).

Таким образом, понятие «налоговое резидентство» не имеет четкой дефиниции ни в российском законодательстве, ни в Модельной конвенции ОЭСР или в Комментариях к ней. Определение налогового резидентства дается либо путем перечисления субъектов, относящихся к налоговым резидентам, либо путем определения и применения критериев, позволяющих определить отнесение субъекта к налоговым резидентам.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Балакина А. П. Гражданство и резидентство как элементы правового статуса налогоплательщика // Финансовое право. 2004. — № 5.
2. Гидирим В. А. Принцип резидентства корпораций в международном налоговом праве // Международное право. — 2013. — № 1. — DOI: 10.7256/2306-9899.2013.1.427.
3. Орлов М. Ю. Налог и фискальный суверенитет государства // Публично-правовые исследования. — 2006. — Т. 1.
4. Шахмаметьев А. А. Международное налоговое право // Международные отношения. — 2014.
5. Шахмаметьев А. А. Налоговое резидентство иностранных организаций: теория и практика правового регулирования // Государство и право. — 2009.
6. Lang M. Introduction to the Law of Double Taxation Conventions. — Wien : Linde Verlag Wein Ges.m.b.H., 2010.
7. John F. Avery Jones et al. The Origins of Concepts and Expressions Used in the OECD Model and their Adoption by States // Bulletin — Tax Treaty Monitor. — 2006. — June.
8. Maisto G. (ed.). Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law, EC and International Tax Law Series. — Vol. 5. — Amsterdam: IBFD, 2009.
9. IBFD International Tax Glossary. — 6th Ed. — 2009.

Материал поступил в редакцию 27 ноября 2016 г.

¹⁶ Шахмаметьев А. А. Налоговое резидентство иностранных организаций: теория и практика правового регулирования // Государство и право. 2009. № 8. С. 46.

RUSSIAN AND INTERNATIONAL APPROACHES TO THE DEFINITION OF TAX RESIDENCY

ROZHDESTVENSKAYA Tatyana Eduardovna, Doctor of Law, Professor of the Department of Financial Law at the Kutafin Moscow State Law University (MSAL)
tatiana_rojd@mail.ru
125993, Russia, Moscow, ul. Sadovaya-Kudrinskaya, d. 9

GUZNOVA Elizaveta Alekseevna, Student of the Faculty of International Law of the MGIMO University of the Ministry of Foreign Affairs of the Russian Federation
lvetka_g@mail.ru
119454, Russia, Moscow, pr. Vernadskogo, d. 76

Review. *The article discusses Russian and international approaches to determining tax residency, as well as the criteria underlying the definition of tax residency of organizations. The authors examine recent changes in the Russian tax legislation related to determining the residency of organizations. The paper provides comparative law analysis of Russian and international approaches to determining tax residency of organizations.*

Keywords: *taxes, taxation, tax sovereignty, tax residency of organizations, tax resident, tax non-resident, tax residency criteria, Model Convention for Economic Co-operation and Development (OECD), Commentary to the Model OECD.*

REFERENCES (TRANSLITERATION)

1. *Balakina A. P. Grazhdanstvo i rezidentstvo kak jelementy pravovogo statusa nalogoplatel'shhika // Finansovoe pravo. 2004. — № 5.*
2. *Gidirim V. A. Princip rezidentstva korporacij v mezhdunarodnom nalogovom prave // Mezhdunarodnoe pravo. — 2013. — № 1. — DOI: 10.7256/2306-9899.2013.1.427.*
3. *Orlov M. Ju. Nalog i fiskal'nyj suverenitet gosudarstva // Publichno-pravovye issledovanija. — 2006. — T. 1.*
4. *Shahmamet'ev A. A. Mezhdunarodnoe nalogovoe pravo // Mezhdunarodnye otnoshenija. — 2014.*
5. *Shahmamet'ev A. A. Nalogovoe rezidentstvo inostrannyh organizacij: teorija i praktika pravovogo regulirovanija // Gosudarstvo i pravo. — 2009.*