
НАЛОГОВОЕ РЕЗИДЕНТСТВО ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ: КАКИМ ЕМУ БЫТЬ В РОССИИ?

Владимир Еременок*

В настоящее время продолжается дискуссия о необходимости введения в российское налоговое законодательство мер, направленных на предотвращение ухода и избежания национального налогообложения российскими хозяйствующими субъектами. Одной из таких мер является установление и расширение правил определения налогового резидентства юридических лиц. Автор анализирует современное состояние проблемы в России и перспективы ее решения в свете зарубежного правового опыта.

Принцип резидентства (постоянного местопребывания) лежит в основе налогового регулирования экономических взаимоотношений государства и налогоплательщиков, подразделяя последних на резидентов и нерезидентов. Налоговые резиденты платят налог с так называемого мирового дохода, то есть с доходов, полученных как на территории данного государства, так и за его пределами (несут полную налоговую обязанность), а налоговые нерезиденты – только с доходов, полученных из источников в данном государстве (несут ограниченную налоговую обязанность) [3. С. 117-121; 13. Р. 15-16; 24].

Налоговый кодекс Российской Федерации [4] использует понятие «налоговый резидент» только в отношении физических лиц [4. Ст. 207] и не дает определение понятию «организация (юридическое лицо) – налоговый резидент Российской Федерации», хотя и использует понятие «налоговый резидент» применительно к российским и иностранным организациям в ряде статей [4. Ст. 105.14, ст. 105.15, ст. 105.20, пп. 6 п. 1 ст. 208, пп. 2 п. 1 ст. 277, п. 1 ст. 278.2]. Определение налогоплательщиков российского налога на прибыль организаций посредством конструкции «российские/иностранная организации» соответствует распространённому в ряде зарубежных стран критерию определения налогового резид-

дентства по месту инкорпорации (учреждения) юридического лица.

Вместе с тем использование только одного критерия инкорпорации организацией открывает возможности для налогового планирования и избежания инкорпорированными компаниями национальных налогов. В целях противодействия использованию иностранных компаний для избежания национального налогообложения Организация экономического сотрудничества (ОЭСР) рекомендовала пересмотреть национальные правила налогового резидентства компаний и закрепить критерии управления и резидентства участников компании [19. Para. 162-163]. В настоящее время Российская Федерация не является полноправным участником ОЭСР. Однако нормы и правила ОЭСР могут учитываться при подготовке предложений по изменению законодательства Российской Федерации [8].

В основных направлениях налоговой политики Российской Федерации неоднократно [5, 6, 7] ставилась задача внести в налоговое законодательство понятие «резидентство юридических лиц», поскольку используемое в Налоговом кодексе Российской Федерации понятие «российские организации» является очень узким и не учитывает экономическую связь как между организацией и её учредителями, так и между

* Еременок Владимир Владимирович, аспирант кафедры административного и финансового права МГИМО(У) МИД России

организацией и её дочерними компаниями. По аналогии с рекомендациями ОЭСР критерий инкорпорации («российские организации» в терминологии Налогового кодекса Российской Федерации) предлагается дополнить критерием места управления и критерием резидентства участников юридического лица, владеющих в нем контрольным пакетом (критерий контроля), что позволит не допустить использование одного из следующих способов минимизации или избежания российского налогообложения при структурировании хозяйственной деятельности через иностранные налоговые юрисдикции.

Первый. Учрежденное в иностранном государстве юридическое лицо не осуществляет реальную хозяйственную деятельность в государстве инкорпорации, но фактически управляется с территории Российской Федерации (например, в России принимаются решения единоличного органа управления, проводятся заседания правления или совета директоров).

Второй. Иностранное юридическое лицо учреждается налоговыми резидентами России в стране с более низкими ставками налогообложения прибыли, чем в Российской Федерации. При этом доля российских участников иностранного юридического лица позволяет им контролировать данную организацию.

Как отмечалось в Основных направлениях налоговой политики на 2008-2010 годы, каждый из критериев места управления и резидентства участников юридического лица может являться конкретизацией и уточнением другого, так как высшие органы управления, состоящие из числа участников юридического лица, обычно имеют местонахождение в том государстве, резидентами которого являются основные (с точки зрения доли в капитале организации) участники. Поэтому предлагаемое расширение определения юридического лица как налогового резидента России позволит исключить возможность для такого способа уклонения от налогообложения.

Применение критериев управления и контроля в зарубежной практике

Критерий места управления при определении налогового резидентства компаний применяется во многих зарубежных странах. Для закрепления критерия места управления в национальных законодательствах используются разные термины. В Великобритании – это критерий цен-

трального управления и контроля (Central management and control), установленный в деле *De Beers Consolidated Mines, Limited v. Howe (Surveyor of Taxes)*. Статья 10 Положения «О налогах и платежах» Германии (Abgabenordnung 1977) говорит о центре главного управления коммерческой деятельностью (Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung). В Италии согласно пункту 3 статьи 73 указа Президента 917/1986 – это место управления (sede dell'amministrazione). Налоговое законодательство Бельгии закрепляет, что это главное (управленческое) отделение (voornaamste (bestuurs) inrichting) и место расположения руководства или администрации (zetel van bestuur of beheer, principal établissement (d'administration), siege de direction ou d'administration) [16. P. 102]. При этом правоприменительная практика трактует критерий места управления как место, в котором осуществляется фактическое руководство компанией. Английская судебная практика выработала устойчивое правило, что местонахождение центрального управления и контроля должно определяться исключительно путем анализа фактических обстоятельств дела, а не только через толкование положений устава и иных внутренних документов компании [15, 22, 26, 29]. Согласно немецкой судебной практике, место управления находится там, где фактически формируется руководящая воля, необходимая для управления предпринимательской деятельностью. При этом определяющим будет не то место, где исполняются управленческие указания, а то место, где такие указания даются [27. S. 450-451]. Таким образом, приоритет фактических обстоятельств дела над юридическими при установлении налогового резидентства компаний означает, что правоприменительная практика использует доктрину преваляирования существа над формой.

Концепция места фактического управления нашла закрепление в соглашениях об избежании двойного налогообложения для разрешения проблемы двойного резидентства лиц, не являющихся физическими. В Комментариях к статье 4 Модельной конвенции ОЭСР отмечается, что местом фактического управления является то место, где по существу (in substance) принимаются ключевые управленческие и коммерческие решения, необходимые для управления бизнесом компании в целом. Для определения места фактического управления необходимо исследовать все факты и обстоятельства, имеющие отношения к делу. Отмечается,

что у компании может быть несколько мест управления, но в каждый момент времени у нее может быть только одно место фактического управления [14. Para. 24].

Следует заметить, что английский термин «place of effective management», и в частности прилагательное «effective», в терминологии российских соглашений об избежании двойного налогообложения получают разные варианты перевода на русский язык. *Первый* – «место эффективного управления» (Конвенция с Королевством Испания от 16.12.1998 [2] и др.). *Второй* – «место эффективного руководства» (Конвенция с Итальянской Республикой от 09.04.1996 [1]). *Третий* – «государство, в котором расположен фактический руководящий орган» (Соглашение с Федеративной Республикой Германия от 29.05.1996 [11] и др.). *Четвертый* – «место фактического управления» (Протокол от 24.09.2011 к Соглашению со Швейцарской Конфедерацией от 15.11.1995 [10]). *Пятый* – «фактическое место управления» (Типовое соглашение между Российской Федерацией и иностранными государствами об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество [9]). Учитывая то, что в национальной правоприменительной практике зарубежных стран критерий места управления получил такую качественную характеристику, как *фактическое* содержание, представляется, что в контексте установления места управления критерий «place of effective management» следует переводиться именно как место фактического управления. Заметим, что при переводе данного термина на немецкий язык акцент делается именно на прилагательное «фактический» – Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung [27. S. 447-454].

Критерий контроля означает, что национальность большинства участников (акционеров) или место их резидентства позволяют определить налоговое резидентство контролируемой ими компании [25. P. 57]. Так, резидентом Австралии согласно статье 6 Закона «О подоходном налоге» 1936 года является компания, которая не инкорпорирована в Австралии, но осуществляет предпринимательскую деятельность в Австралии, а право голоса (voting power) в такой компании контролируется акционерами, которые являются резидентами Австралии [20].

Согласно судебной практике термин «право голоса» включает не только право-

мочия акционеров, но и право голоса исполнительного директора, которое он осуществляет на общем собрании акционеров [21]. Таким образом, даже если все акционеры компании являются резидентами Австралии, компания может оставаться нерезидентом в Австралии, если исполнительному директору-нерезиденту принадлежит более половины прав голоса на общем собрании [17. P. 328].

Термин «контроль» применительно к праву голоса в толковании судов означает фактический контроль права голоса (actual control of voting power), а не просто номинальное владение таким правом [12, 18, 28]. Таким образом, контроль права голоса должен быть продемонстрирован на общем собрании акционеров, поэтому критерий контроля не выполняется, если контролирующей акционер-резидент воздерживается от голосования на общем собрании акционеров. Не выполняется критерий и в том случае, если такой акционер осуществляет бенефициарный контроль (beneficial control), а фактический контроль остается за нерезидентом-доверительным собственником или номинальным держателем. Косвенные формы контроля, такие как соглашения акционеров о голосовании (voting agreements), также не соответствуют требованиям фактического контроля. Таким образом, для соответствия критерию контроля права голоса акционеры-резиденты должны иметь фактический контроль над более чем 50 % голосов [17. P. 328].

Судебной практикой также выработана концепция косвенного фактического контроля (indirect actual control): компания А, которая посредством своего права голоса в общих собраниях компании В контролирует эту компанию, контролирует также компанию С, если компании В принадлежит большинство голосов при голосовании на общих собраниях компании С [23].

* * *

Зарубежный опыт показывает, что применение критериев налогового резидентства юридических лиц является актуальной проблемой налоговой практики. Установление этих правил в России станет важной мерой против избежания российского налогообложения. Отметим, что новые критерии резидентства предполагалось [5] ввести в действие с 1 января 2009 г., однако законопроект с указанными изменениями до сих пор не разработан и не принят.

Литература:

1. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Итальянской Республики от 09.04.1996 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал и предотвращении уклонения от налогообложения» // Собрание законодательства Российской Федерации. 15.02.1999. № 7. Ст. 881.
2. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Испания от 16.12.1998 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал» // Собрание законодательства Российской Федерации. 27.11.2000. № 48. Ст. 4633.
3. Кучеров И.И. Международное налоговое право (Академический курс). М., 2007. – 452 с.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 23.07.2013) // Собрание законодательства Российской Федерации. 03.08.1998. № 31. Ст. 3824. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 23.07.2013) // Собрание законодательства Российской Федерации. 07.08.2000. № 32. Ст. 3340.
5. Основные направления налоговой политики в Российской Федерации на 2008-2010 годы // <http://www.minfin.ru>.
6. Основные направления налоговой политики в Российской Федерации на 2013 год и на плановый период 2014-2015 гг. // <http://www.minfin.ru>.
7. Основные направления налоговой политики в Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015-2016 гг. // <http://www.minfin.ru>.
8. Положение о Правительственной комиссии по экономическому развитию и интеграции (Раздел II, часть 5, пункт 3, подпункт м) // Собрание законодательства Российской Федерации. 18.01.2010. № 3. Ст. 303.
9. Постановление Правительства Российской Федерации от 24.02.2010 № 84 «О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество» // Собрание законодательства Российской Федерации. 08.03.2010. № 10. Ст. 1078.
10. Соглашение между Российской Федерацией и Швейцарской Конфедерацией от 15.11.1995 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» (в ред. 24.09.2011) // Бюллетень международных договоров. 1997. № 9; Там же. 2013. № 7.
11. Соглашение между Российской Федерацией и Федеративной Республикой Германия от 29.05.1996 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» // Собрание законодательства Российской Федерации. 23.02.1998. № 8. Ст. 913.
12. *Adelaide Motors Ltd v. Federal Commissioner of Taxation* (1942) 66 CLR. // Справочная правовая система Westlaw // www.westlaw.co.uk.
13. Arnold B., McIntyre M. *International Tax Primer*. The Hague. Kluwer Law International, 2002.
14. *Commentary on Article 4 of the OECD Model Tax Convention*. OECD. July 2010.
15. *De Beers Consolidated Mines, Limited v. Howe (Surveyor of Taxes)* [1906] Appeal Cases 455-460. // СПС Westlaw.
16. De Broe L. *Corporate Tax Residence in Civil Law Jurisdictions* // *Residence of Companies under Tax Treaties & EC Law*. Edited by Prof. G. Maisto. Amsterdam. IBFD, 2009.
17. Dirkis M. *Australia* // *Residence of Companies under Tax Treaties & EC Law*. Edited by Prof. G. Maisto. Amsterdam. IBFD, 2009.
18. *Federal Commissioner of Taxation v. Commonwealth Aluminium Corp Ltd* (1980) 143 CLR. // СПС Westlaw.
19. *Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue*. OECD. 1998.
20. *Income Tax Assessment Act 1936. Section 6 (1) (b)*. // СПС Westlaw.
21. *Kolotex Hosiery (Australia) Pty Ltd v. Federal Commissioner of Taxation* (1975) 132 CLR 535. // СПС Westlaw.
22. *Laerstate BV v. The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* [2009] UK First-Tier Tribunal 209 (TC); [2009] SFTD. 551 TC. // СПС Westlaw.
23. *Mendes v. Commissioner of Probate Duties (Vic)* (1967) 122 CLR. // СПС Westlaw.
24. *OECD Glossary of Tax Terms (Residence, Residence Principle of Taxation, Resident)* // <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#R>.
25. *The Fiscal Residence of Companies* // *Cahiers de droit fiscal international*. Vol. 72a. International Fiscal Association, 1987.
26. *Unit Construction Co. Ltd. Appellant; v. Bullock (Inspector of Taxes) Respondent* [1960] Appeal Cases 351-375. // СПС Westlaw.
27. *Vogel/Lehner Doppelbesteuerungsabkommen. Kommentar*. 5. Auflage. Verlag C.H. Beck München. 2008.

28. West Australian Tanners and Fellmongers Ltd v. Federal Commissioner of Taxation (1945) 70 CLR. // СПС Westlaw.
 29. Wood v. Holden (Inspector of Taxes) [2006] Court of Appeal Civil Division 26. // СПС Westlaw.

TAX RESIDENCE OF LEGAL ENTITIES: ITS PERSPECTIVE IN RUSSIA

There is an ongoing debate about the necessity of introduction into Russian tax legislation of anti-avoidance and anti-evasion measures. One of such measures is the establishment and expansion of corporate tax residence rules. The author analyzes the current state of the issue in Russia and

prospects for its solution in the light of foreign legal experience.

Vladimir Eremenok
 Research Student, Department of
 Administrative and Financial Law,
 MGIMO (University) under the Ministry
 for Foreign Affairs of Russia

Ключевые слова:

налоговое резидентство юридических лиц, Организация экономического сотрудничества и развития, критерий места управления, критерий контроля, доктрина преобладание существа над формой.

Keywords:

tax residence of legal entities, The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), place of management test, control test, substance over form doctrine.

References:

1. Konventsiia mezhdru Pravitel'stvom Rossiiskoi Federatsii i Pravitel'stvom Ital'ianskoi Respubliki ot 09.04.1996 «Ob izbezhanii dvojnogo nalogooblozheniia v otnoshenii nalogov na dokhody i kapital i predotvrashchenii ukloneniia ot nalogooblozheniia» [Convention between the Government of the Italian Republic and the Government of the Russian Federation for the Avoidance of Double Taxation with Respect to Taxes on Income and on Capital and the Prevention of Fiscal Evasion] // Sobranie zakonodatel'stva Rossiiskoi Federatsii [Legislation Bulletin of the Russian Federation]. 15.02.1999. № 7. St. 881.
2. Konventsiia mezhdru Pravitel'stvom Rossiiskoi Federatsii i Pravitel'stvom Korolevstva Ispaniia ot 16.12.1998 «Ob izbezhanii dvojnogo nalogooblozheniia i predotvrashchenii ukloneniia ot uplaty nalogov v otnoshenii nalogov na dokhody i kapital» [Convention between the Government of the Russian Federation and the Government of The Kingdom of Spain for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital] // Sobranie zakonodatel'stva Rossiiskoi Federatsii [Legislation Bulletin of the Russian Federation]. 27.11.2000. № 48. St. 4633.
3. Kucherov, I.I. Mezhdunarodnoe nalogovoe pravo (Akademicheskii kurs): uchebnik [International Tax Law: Academic course book]. Moscow, 2007. – 452 s.
4. Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii (chast' pervaiia) [Tax Code of the Russian Federation (Part 1)] ot 31.07.1998 № 146-FZ (red. ot 23.07.2013) // Sobranie zakonodatel'stva Rossiiskoi Federatsii [Legislation Bulletin of the Russian Federation]. 03.08.1998. № 31. St. 3824. Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii (chast' vtoraiia) [Tax Code of the Russian Federation (Part 2)] ot 05.08.2000 № 117-FZ (red. ot 23.07.2013) // Sobranie zakonodatel'stva Rossiiskoi Federatsii [Legislation Bulletin of the Russian Federation]. 07.08.2000. № 32. St. 3340.
5. Osnovnye napravleniia nalogovoi politiki v Rossiiskoi Federatsii na 2008-2010 gody [General Directions of Tax Policy in the Russian Federation 2008-2010] // <http://www.minfin.ru>.
6. Osnovnye napravleniia nalogovoi politiki v Rossiiskoi Federatsii na 2013 god i na planovyi period 2014-2015 gg [General Directions of Tax Policy in the Russian Federation 2013-2015] // <http://www.minfin.ru>.
7. Osnovnye napravleniia nalogovoi politiki v Rossiiskoi Federatsii na 2014 god i na planovyi period 2015-2016 gg [General Directions of Tax Policy in the Russian Federation 2014-2016] // <http://www.minfin.ru>.
8. Polozhenie o Pravitel'stvennoi komissii po ekonomicheskomu razvitiuu i integratsii (Razdel II, chast' 5, punkt 3, podpunkt m) [Regulation on Governmental Commission on Economic Development and Integration] // Sobranie zakonodatel'stva Rossiiskoi Federatsii [Legislation Bulletin of the Russian Federation]. 18.01.2010. № 3. St. 303.
9. Postanovlenie Pravitel'stva Rossiiskoi Federatsii ot 24.02.2010 № 84 «O zakliuchenii mezhdgosudarstvennykh soglashenii ob izbezhanii dvojnogo nalogooblozheniia i o predotvrashchenii ukloneniia ot uplaty nalogov na dokhody i imushchestvo [Decree of the Government of the Russian Federation on entering into intergovernmental agreements on avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and on capital] // Sobranie zakonodatel'stva Rossiiskoi Federatsii [Legislation Bulletin of the Russian Federation]. 08.03.2010. № 10. St. 1078.

10. Soglashenie mezhdru Rossiiskoi Federatsiei i Shveitsarskoi Konfederatsiei ot 15.11.1995 «Ob izbezhanii dvojnogo nalogooblozheniia v otnoshenii nalogov na dokhody i kapital» (v red. 24.09.2011) [Agreement between the Swiss Confederation and the Russian Federation for the Avoidance of Double Taxation with Respect to Taxes on Income and on Capital] // Biulleten' mezhdunarodnykh dogovorov [International Treaties Bulletin]. 1997. № 9. Tam zhe [In the same place]. 2013. № 7.
11. Soglashenie mezhdru Rossiiskoi Federatsii i Federativnoi Respublikoi Germaniia ot 29.05.1996 «Ob izbezhanii dvojnogo nalogooblozheniia v otnoshenii nalogov na dokhody i imushchestvo» [Convention between the Federal Republic of Germany and the Russian Federation for the Avoidance of Double Taxation with Respect to Taxes on Income and on Capital] // Sobranie zakonodatel'stva Rossiiskoi Federatsii [Legislation Bulletin of the Russian Federation]. 23.02.1998. № 8. St. 913.
12. Adelaide Motors Ltd v. Federal Commissioner of Taxation (1942) 66 CLR. // Spravochnaia pravovaia sistema [Enquiry Law System] Westlaw // www.westlaw.co.uk.
13. Arnold B., McIntyre M. International Tax Primer. 2nd edition. The Hague. Kluwer Law International, 2002.
14. Commentary on Article 4 of the OECD Model Tax Convention. OECD. July 2010.
15. De Beers Consolidated Mines, Limited v. Howe (Surveyor of Taxes) [1906] Appeal Cases 455-460. // SPS Westlaw.
16. De Broe L. Corporate Tax Residence in Civil Law Jurisdictions // Residence of Companies under Tax Treaties & EC Law. Edited by Prof. G. Maisto. Amsterdam. IBFD, 2009.
17. Dirkis M. Australia // Residence of Companies under Tax Treaties & EC Law. Edited by Prof. G. Maisto. Amsterdam. IBFD, 2009.
18. Federal Commissioner of Taxation v. Commonwealth Aluminium Corp Ltd (1980) 143 CLR. // SPS Westlaw.
19. Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue. OECD. 1998.
20. Income Tax Assessment Act 1936, section 6 (1) (b). // SPS Westlaw.
21. Kolotex Hosiery (Australia) Pty Ltd v. Federal Commissioner of Taxation (1975) 132 CLR 535. // SPS Westlaw.
22. Laerstate BV v. The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs [2009] UK First-Tier Tribunal 209 (TC); [2009] SFTD. 551 TC. // SPS Westlaw.
23. Mendes v. Commissioner of Probate Duties (Vic) (1967) 122 CLR. // SPS Westlaw.
24. OECD Glossary of Tax Terms (Residence, Residence Principle of Taxation, Resident) // <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#R>.
25. The Fiscal Residence of Companies // Cahiers de droit fiscal international [International Tax Law Collected Volumes]. Vol. 72a. International Fiscal Association, 1987.
26. Unit Construction Co. Ltd. Appellant; v. Bullock (Inspector of Taxes) Respondent [1960] Appeal Cases 351-375. // SPS Westlaw.
27. Vogel/Lehner Doppelbesteuerungsabkommen. Kommentar. 5. Auflage. [Double Tax Treaties. Commentary. 5th Edition]. Verlag C.H. Beck München. 2008.
28. West Australian Tanners and Fellmongers Ltd v. Federal Commissioner of Taxation (1945) 70 CLR. // SPS Westlaw.
29. Wood v. Holden (Inspector of Taxes) [2006] Court of Appeal Civil Division 26. // SPS Westlaw.