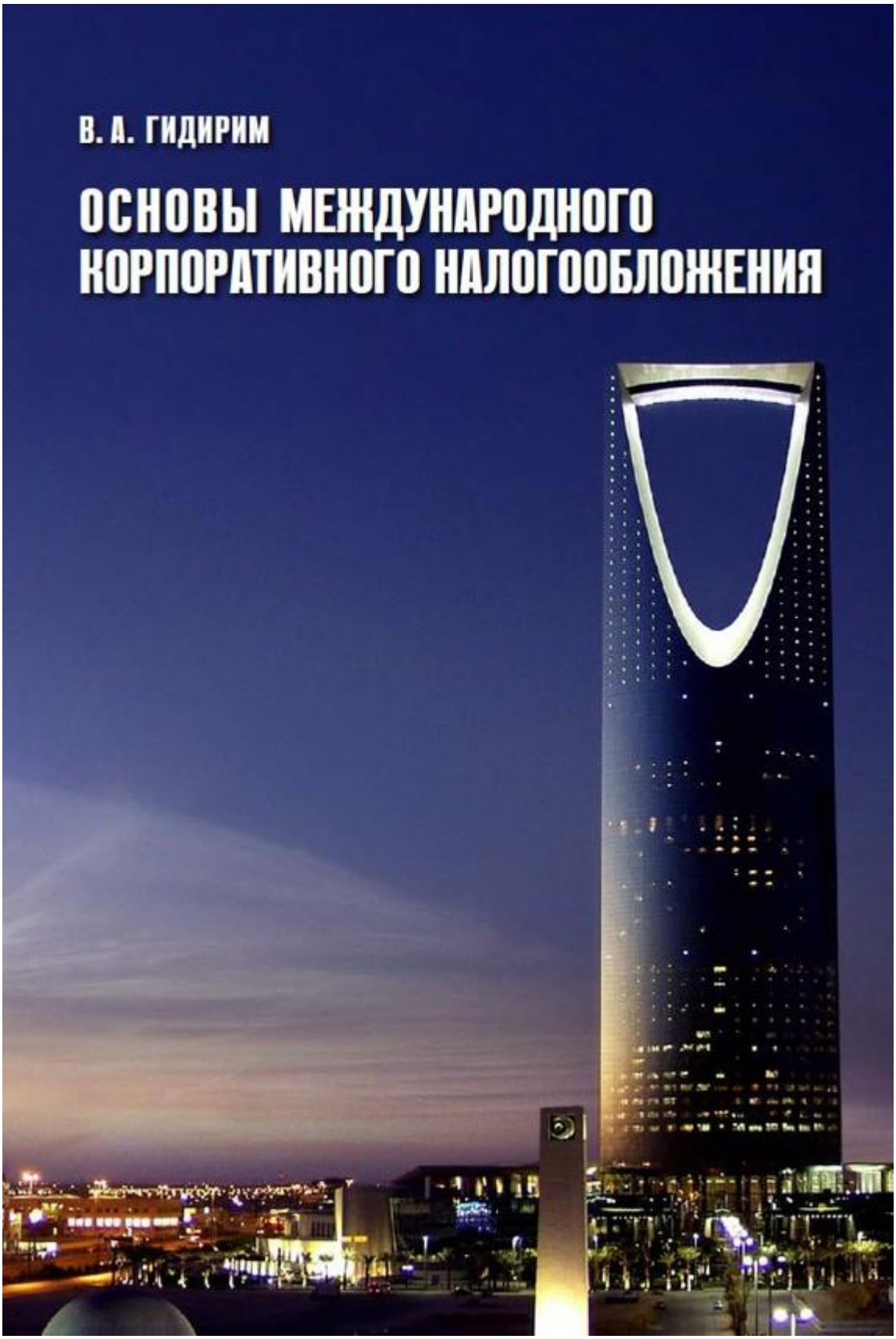
Владимир Алексеевич Гидирим
Основы международного корпоративного налогообложения



http://www.litres.ru/pages/biblio_book/?art=22456634TaxTerra&lfrom=203296980 OU; 2016
ISBN 978-5-9908572-2-3

Аннотация

Россия с ее интеллектуальным потенциалом, традициями научных исследований и профессионального общения имеет уникальную возможность не только исследовать международную практику трансграничного налогообложения и отстаивать свои интересы, но и разрабатывать теорию и практические решения, востребованные на глобальном уровне. Книга Владимира Гидирима – серьезный камень в отечественном фундаменте знаний для дальнейшего развития национальной теории международного налогообложения, она открывает новый этап в изучении теории международного налогообложения и налогового права в нашей стране. Углубление понимания международного налогообложения в России, расширение предметов исследования станет основой для появления новых серьезных отечественных публикаций по международному налогообложению, для формирования более последовательной национальной налоговой политики в вопросах трансграничного налогообложения и для отстаивания экономических интересов страны на международном уровне.

Гидирим Владимир Алексеевич
Основы международного корпоративного налогообложения

Москва
2016

УДК 336.225:346.6
ББК 65.261.4/67.402 (2Рос)

ISBN 978-5-9908572-2-3

© В. А. Гидирим
© Издательство «Человек слова», оформление, 2016

Понимание международного налогообложения в России: новый этап

Теория и практика международного налогообложения в нашей стране имеет давнюю историю, еще со времен царской России, о чем говорят интересные эпизоды, мало знакомые даже специалистам-налоговикам. Так, И. А. Хаванова в своей монографии[1] упоминает событие 1872 г., когда Великобритания и Швейцария (кантон Во) подписали договор об избежании двойного налогообложения, который распространялся на налог на наследство. В литературе данный договор оценивается как одно из первых соглашений, непосредственно затрагивающих двойное налогообложение. Однако наиболее значимым для И. А. Хавановой оказался тот факт, что стимулом для заключения договора стало предшествовавшее ему соглашение кантона Во и России (1870). Так что в определенном смысле именно Россия

[1] Хаванова И. А. Международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения: монография (под ред. д. ю. н., проф. И. И. Кучерова). Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации. ИД «Юриспруденция», 2016.

стала первооткрывателем в отношении международных договоров подобного рода, реализовав инновационные для того времени регуляторные решения.

В относительно недалеком прошлом СССР в условиях крайне ограниченного применения в стране законов рыночной экономики тем не менее выстроил систему правил международного налогообложения и стал участником многих двусторонних и двух многосторонних налоговых соглашений об избежании двойного налогообложения, что сопровождалось выработкой национальной концепции международного налогообложения. Причиной заключения налоговых соглашений СССР была необходимость защиты хозяйственных интересов советских производственных, торговых и подрядных объединений, участвовавших в международных экономических отношениях (к примеру, «Технопромэкспорт», «Машиноэкспорт», «Автоэкспорт» и т. п.). Создание таких документов в советское время требовало серьезного подхода и к пониманию международного налогообложения, и к практике его применения другими странами. Современный российский опыт в этой области, к сожалению, достаточно противоречив: рост числа налоговых соглашений России, формирование национальных правил трансграничного налогообложения не всегда сопровождались выстраиванием национальной налоговой политики в области международного налогообложения, что часто проявлялось в непоследовательной правоприменительной и судебной практике. Подтверждением этому тезису служит отсутствие какой-либо последовательной политики в части содержания заключаемых Российской Федерацией налоговых соглашений, установления ставок налогов у источника пассивных доходов, применения норм о постоянном представительстве и т. д.

Тем не менее последние два десятилетия ознаменовались взрывным ростом интереса к международному налогообложению в России, что можно связать с активным вовлечением российских предприятий в мировую экономику, осуществлением прямых и портфельных иностранных инвестиций. Интерес к международному налогообложению также можно частично объяснить и интенсивным вовлечением многих российских предприятий в международное налоговое планирование, связанное с их бизнесом и в самой России. Не секрет, что многие компании использовали и продолжают использовать иностранные компании для финансирования своих российских подразделений и владения ими, преобразуя структуру владения таким образом, что российские компании становятся дочерними по отношению к иностранному холдингу. Ну и разумеется, огромный интерес у российских предпринимателей и состоятельных лиц всегда вызывали так называемые офшорные компании, на которые перерегистрировался капитал для последующего размещения в самой России (с использованием так называемых промежуточных юрисдикций) и за границей.

В настоящее время признана важность и актуальность международного налогообложения как научной дисциплины. Курс международного налогового права читается в ведущих российских университетах, например в МГЮА им. Кутафина, МГИМО, Финансовом университете, Высшей школе экономики.

Кризисные проявления в экономике недавних лет вызвали повышенный интерес к вопросам международного налогообложения и международной налоговой политики и со стороны государственных органов. Выпадение налоговых доходов совпало с глобальной тенденцией, связанной с коллективными усилиями государств (прежде всего Глобального форума ОЭСР), с уходом от налогов с использованием офшоров, а также в целом с борьбой с неправомерным использованием иностранных структур и инструментов для уменьшения национальной налоговой базы. В России данные мероприятия получили название деофшоризации, представляющей собой ряд государственных мер по ограничению использования офшорных юрисдикций в деятельности национальных субъектов, по возврату капитала из-за рубежа, а также по распространению налоговой юрисдикции РФ в отношении контролируемых иностранных компаний.

Спрос на глубокое понимание процессов, сущности и тенденций в международном налогообложении натолкнулся на то, что вопросы международного налогообложения долгое время находились на периферии налогового права и налогообложения. Серьезным

препятствием для лучшего понимания основ международного налогообложения было почти полное отсутствие учебных программ и современной литературы для экономистов и юристов. Большинству российских налоговых специалистов оказались недоступны современные зарубежные исследования и методики для анализа материалов в области международного налогообложения. Часто приходится сталкиваться с мнением, что в России надо просто заниматься локализацией подходов к международному налогообложению, сформированных другими странами и ОЭСР.

Вместе с тем в России имеются специалисты в области международного налогообложения, всегда уделявшие этой теме внимание. Некоторые из них старались поддерживать и развивать профессиональное общение и за пределами консультирования по практическим ситуациям, занимаясь научной и образовательной деятельностью. Объединению таких специалистов во многом способствовала деятельность Российского отделения Международной налоговой ассоциации (Рос-ИФА), в которой представители регуляторов, консультанты, ученые и учащаяся молодежь сумели сформировать высокие стандарты для обсуждения вопросов международного налогообложения[2]. Один из ярких энтузиастов профессионального общения – член Рос-ИФА Владимир Гидирим, известный практик и теоретик международного налогообложения, представляющий свою книгу «Международное налогообложение».

Эта книга – беспрецедентный для отечественной науки труд, в котором автор на основе международной практики представил свое видение основ международного налогообложения. Для автора этот труд – результат многолетнего опыта, практического консультирования и теоретических исследований по отдельным вопросам международного налогообложения, многие из которых обсуждались в дискуссиях, проводимых Рос-ИФА.

Представленная Владимиром Гидиримом книга не является классическим учебником для студентов, но она станет исключительно полезным источником знаний для системного понимания международного налогообложения в целом и для уяснения отдельных его аспектов. Она станет базовым учебным пособием для студентов магистерской программы «Международное налоговое планирование», реализуемой в Финансовом университете при Правительстве РФ и являющейся единственной специализированной программой по этой тематике в стране[3].

Для практиков, работающих в фискальных органах, в консультационной сфере и в бизнесе, книга интересна широтой охвата вопросов и проблем, взглядом на перспективу развития трансграничного налогообложения, примерами, к которым можно обращаться в практической деятельности, в том числе и в России.

Мнение автора книги о том, что его труд – это только вводное руководство в науку и практику международного налогообложения, вовсе не проявление иронии. Книга открывает дверь в сложный, динамично развивающийся мир международного налогообложения, для которого характерна неравномерность развития и серьезное влияние национальной практики международного налогообложения на формирование мировой моды в этой области. Однако даже такой объемный и фундаментальный труд – лишь верхушка айсберга для такого широчайшего предмета исследования, как трансграничное налогообложение. Книга – база и пример для дальнейших экономических и правовых исследований в данной области, поскольку она хорошо структурирована и позволяет читателю «погрузиться» в наиболее важные научные части предмета. В то же время книга содержит значительный по объему материал и для использования в практической работе законодателей, налоговых органов и консультантов.

Обширность материалов, использованных при подготовке книги, обилие национальных

---

[2] URL: rosifa.ru.

[3] Реализуется совместно с International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD).

правовых концепций может привести читателя к выводу о том, что правила и практика в сфере международного налогообложения сравнимы с непостижимым броуновским движением, неподвластным разуму. Однако это совсем не так. Правила и практика международного налогообложения формируются на основе сочетания различных национальных и международных интересов в фискальной сфере. Это области деятельности различных сфер налогообложения: избежания двойного налогообложения, снижения налоговой нагрузки, борьбы с уклонением от уплаты налогов, обмена информацией, помощи в сборе налогов, налоговой регистрации, недопущения налоговой дискриминации, поддержки иностранных и национальных инвестиций, прав налогоплательщиков и т. д. Формирование этих правил происходит с учетом национальных особенностей и традиций различных правовых систем, включая судебную практику. Правила и прецеденты часто формируются под влиянием целого ряда различных факторов, включая правовые, экономические, политические, а иногда и психологические. Представленная книга Владимира Гидирима не претендует на то, чтобы дать объяснения и ответы на все или большинство из возникающих вопросов в международном налогообложении. Однако книга дает базу для того, чтобы методологически правильно искать ответы на них, обращаясь прежде всего к сущности и закономерностям международного налогообложения и международного налогового права.

Сложно не признать, что международное налогообложение – это непростой для исследования и применения предмет, требующий понимания различных сторон налогообложения и глубокого погружения при анализе конкретных правил, позиций регуляторов и судебных документов. Совершенствование отечественных правил, вынесение справедливых судебных решений, эффективная глобальная и региональная кооперация в этой области невозможны без такого погружения. Россия с ее интеллектуальным потенциалом, традициями научных исследований и профессионального общения имеет уникальную возможность не только исследовать международную практику трансграничного налогообложения и отстаивать свои интересы, но и разрабатывать теорию и практические решения, востребованные на глобальном уровне. Книга Владимира Гидирима – серьезный камень в отечественном фундаменте знаний для дальнейшего развития национальной теории международного налогообложения, она открывает новый этап в изучении теории международного налогообложения и налогового права в нашей стране. Углубление понимания международного налогообложения в России, расширение предметов исследования станет основой для появления новых серьезных отечественных публикаций по международному налогообложению, для формирования более последовательной национальной налоговой политики в вопросах трансграничного налогообложения и для отстаивания экономических интересов страны на международном уровне.

В. А. Мачехин,
кандидат юридических наук,
руководитель российской налоговой практики юридической фирмы «Линклейтерз»,
доцент кафедры финансового права МГЮУ им. О. Е. Кутафина,
доцент департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования Финансового университета при Правительстве РФ,
научный секретарь Рос-ИФА

Предисловие Д. М. Щекина

Перед читателем всегда встает вопрос, нужно ли читать предисловие и тратить на него свое время. Многие пропускают эту часть книги, тем более если она написана не самим автором. В советские времена было принято растягивать предисловие на десятки страниц и давать читателю правильные (в идеологическом плане) установки на прочтение книги или разворачивать обширную научную дискуссию.

Представляется, что в настоящее время функция и роль предисловия изменилась. Оно

должно честно показать читателю, стоит ли прочитать саму книгу, поскольку аннотация и оглавление не дают полной гарантии того, что она достойна внимания. В этом смысле автор предисловия, давая рекомендации к чужой книге, ставит на кон уже свою репутацию.

Уважаемый читатель, перед вами книга, которую в обязательном порядке нужно прочитать тем, кто специализируется в вопросах налогового права и налогообложения. На мой взгляд, данная книга после издания станет самым знаковым событием за последние несколько лет в области развития науки российского налогового права и налогообложения, в связи с чем данная книга должна обратить на себя внимание и налоговых юристов, и экономистов, занимающихся вопросами международного налогообложения и международной налоговой политики.

На чем основана такая оценка? При огромном количестве статей, книг, диссертаций, судебной практики, не говоря уже о регулярных изменениях в законодательстве по вопросам налогового права и налогообложения, специалисту в этой области крайне трудно держать руку на пульсе всех высказанных идей и мнений.

Между тем именно правовые идеи составляют существо позиций, воплощаемых в мнениях Минфина РФ и налоговых органов, судов и законодателя. Иными словами, ключевые правовые идеи в той или иной области налогового права являются сердцевиной самого правового регулирования в широком смысле (включая позиции судов), определяют практические последствия действий налогоплательщиков. Например, не столь давняя попытка ФНС РФ расширить критерий российского резидентства физических лиц через указание на центр жизненных интересов является прямым (но не основанным на российском законе) заимствованием идеи, реализованной в законодательстве ряда стран, о том, что этот критерий должен приниматься во внимание при определении налогового резидентства физического лица.

Пример доказывает, что специалист по налоговому праву и налогообложению должен стремиться узнать как можно больше правовых идей, знание которых, собственно, и называется профессионализмом.

Однако в безбрежном море сведений о налоговом праве и налогообложении даже специалисту с опытом нужны «лоцманы» и «путеводные карты» для поиска по-настоящему ценных правовых идей, поскольку можно «утонуть» в массе бесполезной или малополезной информации.

Роль «лоцманов» традиционно выполняют признанные в своей сфере специалисты, к мнению которых целесообразно прислушиваться в первую очередь (что, разумеется, не означает их априорной правоты). Но почти всегда такие «лоцманы» сильно заняты, так как зачастую являются востребованными специалистами, им элементарно некогда написать статью или подготовить доклад. Да и отыскать такие статьи при большом количестве журналов по налоговому праву бывает непросто, а услышать глубокий доклад на какой-нибудь конференции также не всегда возможно[4], да и доступ не на все конференции свободный.

К сожалению, число «лоцманов», чье мнение можно узнать, в последнее время сократилось. После ликвидации Высшего арбитражного суда Российской Федерации в 2014 г. налоговые судьи Верховного суда России (бесспорно, «лоцманы») не замечены в чтении лекций или выступлении перед налогоплательщиками, равно как и в написании статей. Ранее судьи ВАС РФ, специализирующиеся на вопросах налогообложения (яркий пример – бывший судья ВАС РФ В. В. Бациев), активно выступали с лекциями и были готовы к общению с экспертным сообществом на конференциях. В настоящее время узнать правовые подходы судей, которые рассматривают налоговые дела в ВС РФ, стало крайне

---

[4] В России в области международного налогового права существует площадка для обмена мнениями в рамках Российского отделения Международной налоговой ассоциации (Рос-ИФА), благодаря которой специалисты в области международного налогового права могут обмениваться мнениями, но это скорее исключение, подтверждающее правило о дефиците таких площадок.

затруднительно, если вообще возможно. Таким образом, уже в силу этого обстоятельства число открытых для профессионального общения «лоцманов» сократилось.

Я хотел бы обратить внимание на то, что В. А. Гидирим – международно-признанный специалист по налогообложению, о чем свидетельствуют более десятка публикаций в международных профессиональных изданиях (IBFD Bulletin for International Taxation, Tax Notes International) и многочисленные выступления на международных конференциях (организованных Международной налоговой ассоциацией (International Fiscal Association, IFA), Foundation for International Taxation (FIT), Индия).

Поэтому особенно приятно, когда один из «лоцманов» находит время и силы написать столь масштабную и комплексную работу, как работа В. А. Гидирима. Автор книги, без всяких сомнений, один из самых авторитетных русскоязычных практикующих специалистов в области международного налогообложения и международного налогового планирования. Многолетний опыт работы в качестве партнера практики международного налогового планирования в одной из крупнейших международных аудиторских фирм, опыт практика в области международного налогообложения у В. А. Гидирима помножен на широкое знание иностранной литературы, судебных кейсов, позиций иностранных налоговых органов. Материал, который излагается в книге В. А. Гидирима, отобран практиком высшей квалификации, что делает его особенно ценным. Сама манера изложения материала (например, позиций иностранных судов) показывает, что автор фокусируется на самых важных вопросах, которые имеют огромное практическое значение, и четко понимает их.

Приведем только один пример. В главе 2, описывая международные подходы в области налогового резидентства компаний, автор комментирует дело *Wood v. Holden* и обращает внимание, что английский суд отметил: влиять на компанию (речь идет о влиянии акционеров – семьи Wood) еще не значит контролировать ее. Эти различия в данном деле были крайне важны. Смог бы российский арбитражный суд в настоящее время усмотреть такие различия и не признать компанию подконтрольной акционерам, которые только влияют на компанию? Или на фоне разгула в применении концепции необоснованной налоговой выгоды в российской правоприменительной практике на это не приходится рассчитывать? Это риторические вопросы, но сама правовая идея о том, что влияние акционера может не означать контроль над решениями компании, очень ценна, так как показывает механизмы «тонкой настройки» налогового права.

Работа В. А. Гидирима является своеобразной «путеводной картой» по вопросам международного налогового права. Системность, полнота и скрупулезность работы придают ей фундаментальный характер. Эта книга должна не только быть прочитана, она должна, подобно Комментарию к Модельной Конвенции ОЭСР в отношении доходов и капитала, стать справочником, к которому обращаются по соответствующим вопросам при ежедневной практической работе. Эта оценка заслуженна. Таких фундаментальных и глубоких работ по вопросам международного налогового права на русском языке в Российской Федерации до сих пор еще не публиковалось. Более того, можно смело сказать, что книга В. А. Гидирима задает новые стандарты для монографий по налоговому праву вообще. Широкое привлечение зарубежного опыта и его критический анализ – вот те стандарты, без соблюдения которых трудно представить себе качественную монографию по налоговому праву. В этом работа В. А. Гидирима созвучна тенденциям в иных правовых дисциплинах. Например, в науке гражданского права также устанавливаются стандарты обширной опоры на знание иностранных источников.

По этой причине работа В. А. Гидирима должна входить в список обязательных источников, без изучения которых ни один студент, специализирующийся в области налогового права, не может считаться состоявшимся специалистом. Сотрудники Министерства финансов и налоговых органов РФ также, без сомнения, смогут использовать данную монографию в качестве учебного пособия и важного источника информации, необходимого им в процессе работы. Книга В. А. Гидирима подлежит безусловному изучению всеми практикующими специалистами в области налогообложения. Большая удача

для науки и практики российского налогового права, что такая монография появилась на русском языке.

Д. М. Щекин,

кандидат юридических наук,

доцент кафедры финансового права юридического факультета МГУ им. М. В. Ломоносова,

управляющий партнер юридической компании «Щекин и партнеры»

Предисловие автора

Международное налоговое право – одна из самых динамичных отраслей современной правовой науки. В ней отражаются экономика и бухгалтерский учет, государственное регулирование и политика, международные отношения и интересы бизнеса и коммерции. В эру глобализации и информационных технологий налоговое право стало невообразимо сложным, как и сама экономическая жизнь. Но если национальное налоговое право отражает внутриполитический компромисс между государством и платежеспособными классами общества, то международный аспект вносит свои, зачастую еще более противоречивые элементы в теорию и практику ввиду пересечения экономических и политических интересов целых государств. Из-за международной торговли и перемещения капитала контрагенты соприкасаются с налоговыми системами более чем одной страны. Соответственно, участники внешнеэкономической деятельности вынуждены взаимодействовать с зарубежной налоговой системой, международными соглашениями о налогах, а также, в случае с операциями в Европейском союзе (ЕС), с наднациональными налоговыми директивами и постановлениями, регулирующими налоговые отношения внутри союза.

Основная цель данной книги – дать вводное руководство в науку и практику международного налогообложения на современном этапе. Автору неизвестно о полноценном и всеобъемлющем вводном курсе в этот предмет, изданном за последние десять лет на русском языке.

Данная цель, по мнению автора, достигается за счет последовательного погружения в предмет международного налогообложения путем движения от общих концепций (налоговая юрисдикция и принципы налоговой привязки, общемировое и территориальное налогообложение) к более частным темам (налогообложение постоянных представительств, толкование международных налоговых соглашений). Мы постепенно обозначим ситуации возникновения международного двойного налогообложения и способы его устранения, от внутренних норм до более сложных норм международных налоговых соглашений, известных как распределительные правила.

Книга, как это следует из названия, в целом посвящена вопросам международного налогообложения компаний и корпораций, но не физических лиц. Международное налогообложение физических лиц – обширная тема, заслуживающая отдельной монографии.

Книга больше сосредоточена на теоретических аспектах налогообложения, чтобы показать всю широту взглядов и мнений в отношении проблем международного налогообложения. При этом автор поставил перед собой задачу рассмотреть значительное число практических ситуаций и примеров из судебной практики разных государств. Приведенные в книге примеры призваны проиллюстрировать концептуальные положения теории международного налогообложения. Соответственно, автор не ставил задачи анализа большого числа практических ситуаций, с которыми сталкиваются субъекты международной коммерческой деятельности, поскольку такое рассмотрение было бы более характерно для работ, посвященных международному налоговому планированию.

Основной юридический механизм устранения юридического международного двойного налогообложения – международные соглашения об избежании двойного налогообложения. Большинство из них в настоящее время основаны на одной из Модельных конвенций (МК), среди которых наиболее авторитетны конвенции Организации экономического

сотрудничества и развития (ОЭСР) и Организации Объединенных Наций (ООН). Обе конвенции имеют универсальное международное применение вне зависимости от географического региона мира или характера экономики государства. Здесь необходимо уточнить, что МК ООН больше отражает интересы развивающихся стран и стран с переходной экономикой. Помимо двусторонних налоговых конвенций огромную роль в устранении международного двойного налогообложения играют межгосударственные акты регионального значения, включая законодательство и нормативные акты ЕС, либо многосторонние налоговые конвенции, возникновение которых отражает усиливающуюся глобализацию международного налогового регулирования.

Книга состоит из десяти глав, каждая из которых представляет собой необходимый для изучения блок теории международного налогообложения. Начинаем мы, можно сказать, с фундамента международного налогового права. **Глава 1** посвящена основам современного корпоративного налогообложения, она кратко описывает виды прямых налогов, а также вводит необходимый понятийный аппарат. Разумеется, мы затрагиваем не все аспекты подоходного налогообложения, а лишь те из них, которые важны с точки зрения международных отношений.

Глава 2 вводит читателя в курс понятия и предмета международного налогового права, в том числе излагая различные взгляды современных российских и зарубежных ученых-налоговедов. В главе раскрыта такая важная категория, как налоговая юрисдикция государства и ее пределы, рассмотрены источники международного налогового права, включая международную судебную практику, а также принципы резидентства и территориальности. Особое место уделено проблематике налогообложения у источника.

Глава 3 посвящена источникам, научным категориям и принципам международного налогового права, таким как принципы справедливости, нейтральности, взаимности и недискриминации в международном налогообложении. Знания, полученные читателем из первых трех глав, составляют необходимый фундамент для понимания всего комплекса международных налоговых правил, т. е. для дальнейшего изложения материала.

В **главе 4** исследованы наиболее актуальные современные проблемы международного налогового права: феномен юридического международного двойного налогообложения и способы его устранения, метод зачета (кредита) иностранных налогов и метод налогового освобождения. При этом автору показалось целесообразным представить и базовые теоретические основы данных методов, восходящие к концепциям международной налоговой нейтральности (к концепциям нейтральности экспорта и импорта капитала). Международное налогообложение связано с действием более чем одной налоговой системы, поэтому при современном мировом налоговом режиме конфликты налоговых юрисдикций неизбежны.

Для устранения экономических диспропорций и барьеров для международной торговли, инвестиций и человеческих ресурсов государства заключают соглашения об избежании двойного налогообложения. Их подробно рассматривает **глава 5**. Важнейшую роль при построении и заключении международных налоговых соглашений играют нормы, установленные в международных модельных налоговых конвенциях, прежде всего Модельной Конвенции ОЭСР (МК ОЭСР) и Модельной Конвенции ООН (МК ООН). Поэтому в данной главе значительное внимание уделено принципам построения налоговых соглашений на базе упомянутых модельных конвенций. В контексте обсуждения структуры МК ОЭСР рассматриваются так называемые распределительные нормы налоговых соглашений, устанавливающие правила отнесения (аллокации) налоговых прав договаривающихся государств в разрезе каждого из типов доходов или имущества, покрываемых налоговым соглашением.

Применять на практике налоговые соглашения бывает непросто – по причине их особого характера как инструментов международно-правового налогового регулирования и отличий от внутренних источников налогового права. Поэтому исключительно важны принципы толкования международных налоговых соглашений, которым посвящена **глава 6**.

Глава 7 описывает одну из основных категорий современного международного налогообложения предпринимательской прибыли: концепцию постоянного представительства. Ее важность обусловлена масштабом распространения международных трансграничных деловых операций, при которых прибыль нерезидента может облагаться налогом в стране источника, если объем и продолжительность деятельности нерезидента превышают предел, после которого образуется значительная связь с экономикой принимающей страны. Принцип постоянного представительства и есть тот самый критерий образования существенной связи. Большое внимание уделено современной научной проблематике отнесения прибыли к постоянному представительству, т. е. правилам распределения прибыли между головным офисом компании в стране резидентства и его постоянным представительством в стране-источнике.

На этом введение в содержательную сторону теории международного налогообложения можно считать почти завершенным.

В связи с актуальностью международной тенденции противодействия налоговым злоупотреблениям **главы 8–10** посвящены анализу так называемых антиуклонительных норм, предусмотренных национальным налоговым правом государств и международно-правовыми нормами. **Глава 8** рассматривает совокупность указанных норм, центральное место среди которых занимают меры по недопущению неправомерного использования международных налоговых соглашений, а также судебная практика государств по применению указанных концепций. В этой же главе мы рассмотрим и последние тенденции в области противодействия размыванию налоговой базы и перемещению прибыли, реализуемые в последние несколько лет под эгидой проекта BEPS Налогового комитета ОЭСР. Значимость проекта BEPS трудно переоценить: на его основе уже вносятся серьезные изменения в национальное законодательство различных стран в части внесения антиуклонительных норм, включая принятие новых актов в рамках наднациональных объединений на примере Европейского союза. В данной книге лишь кратко описаны основные положения опубликованных Налоговым комитетом ОЭСР в октябре 2015 г. отчетов о пятнадцати мероприятиях BEPS. Более глубокое погружение в эти мероприятия может быть предметом отдельной книги, а потому автор предлагает читателю заняться внимательным изучением этих материалов, чему будет способствовать большое количество ссылок на первоисточники, содержащихся в книге.

В **главе 9** изложены теоретические основы норм о контролируемых иностранных компаниях, их цели, механизм действия и особенности, включая краткий постраховой обзор. **Глава 10** посвящена одной из наиболее противоречивых и широко обсуждаемых в мировом научном сообществе концепций: концепции бенефициарного собственника. В главе также представлен обзор наиболее значимых судебных постановлений (в России и в других странах), в которых была применена концепция бенефициарной собственности. Нормы о контролируемых иностранных компаниях, а также нормы о противодействии неправомерному использованию налоговых соглашений, основанные на концепции бенефициарной собственности, были внесены в Налоговый кодекс РФ в 2015 г. Это дает возможность взглянуть на изменения российского налогового законодательства сквозь призму классических концепций международного налогового права, которые легли в основу этих изменений.

Изложение теоретических основ правил КИК и концепции бенефициарного собственника особенно интересно в контексте внесения данных норм в Налоговый кодекс РФ в 2015 году, что дает возможность взглянуть на данные концепции с точки зрения международного налогового права.

Несмотря на относительную полноту обсуждения современной теории международного налогообложения, автор далек от мысли, что книга охватывает всю палитру существующих теорий и концепций. Так, в ней почти не рассматриваются национальные особенности налоговых систем, связанные с налогообложением иностранного элемента, а также международное налоговое планирование. Возможно, эти области исследования станут

предметом следующей книги.

Выражение благодарности

Автор благодарит друзей и коллег за помощь в прочтении и переводе иностранных источников, в редактировании промежуточных версий, за предложения и замечания к предварительным версиям книги. Вне всякого сомнения, без их свежих мыслей данная книга не могла быть написана и опубликована.

Автор хочет особенно поблагодарить за поддержку и помощь при создании книги следующих специалистов по международному налогообложению в России: это Мария Карманова, Анастасия Загрубская, Денис Щекин, Ирина Федонина, Виктор Мачехин, Кристина Токарева, Анастасия Бельтюкова, Владимир Еременок, Вера Аверьянова, Владислав Никонов, Олег Коннов, Кирилл Викулов, Гузаль Яруллина.

Автор желает успеха и профессионального роста всем друзьям и коллегам, принявшим участие в подготовке книги.

Введение

There is never a dull moment in the world of an international tax lawyer.

Prof. Kees van Raad

За последние пятьдесят лет деятельность национальных деловых предприятий значительно расширилась за пределы национальных границ, отчего возник феномен мультинациональных корпораций (МНК). Это привело к рождению новой специализации консалтинга – международного налогового планирования: по сути, части более общей сферы управленческой деятельности и планирования бизнеса. В отличие от корпоративного законодательства, которое более унифицировано с позиции основополагающих принципов и в целом соответствует потребностям бизнеса, налоговое законодательство менее стабильно. Оно гораздо больше ориентировано на потребности государства, нежели бизнеса, который при этом сильно зависит от текущей политической и экономической конъюнктуры. Более того, налоговое законодательство подвержено более частым изменениям вслед изменению национальной и международной налоговой политики государств, что объясняет значительно большую степень динамичности и частоты изменений.

Экономические взаимосвязи между национальными экономиками на сегодняшний момент настолько сильны, что со временем возникло и углубилось противоречие между потребностями наднационального регулирования таких взаимосвязей, т. е. интернационализацией государственного регулирования и относительной закрытостью, и национальным характером налоговых систем государств. По мере углубления таких взаимосвязей руководителям международных компаний, занимающихся бизнесом за рубежом, стало намного сложнее понимать и применять на практике различные аспекты регулирования. В результате в планирование коммерческих операций с вовлечением двух и более стран потребовалось включать специалистов по международному налоговому планированию. Чем раньше это происходит, тем более точно и достоверно можно определить и оценить налоговые факторы и последствия, влияющие на оптимальный выбор бизнес-решений; также можно заранее выяснить и устранить риски, вытекающие из необдуманных шагов, которые приводят к ошибочным решениям и существенным неблагоприятным налоговым последствиям.

Международное налогообложение с большой степенью обобщения можно определить как налогообложение трансграничных операций, сделок и лиц, которое применяется в двух основных областях. Первая имеет дело с налоговыми правилами государства, установленными для налогообложения лиц (физических лиц и компаний) – резидентов данного государства, занимающихся международной деятельностью. Данная сторона международного налогообложения называется налогообложением резидентов или

налогообложением по принципу резидентства: это взимание налогов с иностранных доходов и имущества резидентов. Вторая область затрагивает налоговые правила государства к доходам нерезидентов, которые вступают в трансграничные сделки с резидентами данного государства. Эта сфера в общем называется налогообложением нерезидентов у источника. В современном мире данные принципы в чистом виде почти не встречаются, большинство государств применяют смешанную систему налогообложения, в которой сочетаются оба принципа, т. е. принцип резидентства и принцип источника, но действие одного из них может преобладать над другим.

Международное налогообложение все быстрее перестает быть сухой теоретической научной областью. Оно приобретает актуальность в практической работе специалистов международных корпораций, государственных налоговых администраций и судов. К сожалению, специалистов по международному налогообложению часто вовлекают на той стадии, когда коммерческие операции уже проведены без должного рассмотрения налоговых последствий и факторов, и тогда ожидания от роли консультантов сводятся к «тушению пожара». Безусловно, это неправильный и сравнительно дорогостоящий вариант решения проблем. Более верно тщательно исследовать все налоговые аспекты той или иной операции, обдумать и спланировать их до реализации, будь то иностранные инвестиции, приобретение компании-цели, продажа бизнеса за рубежом либо комплексная реструктуризация международного холдинга в нескольких странах. Настоящая книга предназначена для аудитории, которая профессионально интересуется международным налогообложением и международным налоговым планированием.

Либерализация мировой экономики последних десятилетий набирает все большие обороты. Однако налоговые системы большинства стран, включая страны с развитой экономикой, в своей основе – продукт эпохи начала XX в., эпохи со значительно меньшими объемами мировой торговли. Стало быть, налоги, которые в целом были приемлемыми в контексте национальной экономики, совершенно необязательно должны хорошо работать в условиях экономики глобальной. Таким образом, возникновение сложных регуляторных механизмов современных налоговых систем объясняется соприкосновением национальных налоговых систем в глобальной экономике.

Уже в первой половине XX в. ученые уделяли значительное внимание проблеме международного двойного налогообложения. В известной диссертации о международном налоговом праве А. И. Ларютиной [5] отмечается, что термин «международное налогообложение» впервые употребил еще в 1928 г. американский профессор Эдвин Селигман [6]. Селигман отметил, что оно приобрело значимость с заключения первых налоговых соглашений Бельгии с Францией (1843), с Нидерландами [7], с Люксембургом (1845), когда государства осознали важность совместного решения вопроса налогообложения объектов, подпадающих под налоговую юрисдикцию нескольких государств. По мнению Э. Селигмана, проблема двойного налогообложения может появиться на свет только с развитием капитализма, создавшего мировое хозяйство, которое «перерастает пределы государства и делает членов современного капиталистического общения налогоплательщиками вселенной». В СССР проблема международного двойного налогообложения впервые отразилась в довоенные годы в научных работах М. Д. Загряцкова[8] и Н. А. Падейского[9].

---

[5] Ларютина И. А. Избежание двойного налогообложения и уклонение от уплаты налогов в международном налоговом праве: автореф. дис… канд. юр. наук. М., 2002.

[6] Seligman E. R. A. Double Taxation and International Fiscal Cooperation. The Macmillan Company. N. Y., 1928.

[7] Seligman E. R. A. Essays in taxation. The McMillan Company. N. Y., 1925 (10th ed.).

[8] Загряцков М. Д. Проблема двойного налогообложения в послевоенной литературе // Вестник финансов.

Из-за различий в налоговом регулировании, содержащихся в национальных налоговых системах, при взаимодействии систем происходят нестыковки и конфликты, когда различные налоговые правила сталкиваются между собой. При совершении трансграничных коммерческих и финансовых операций субъектами международного бизнеса эти конфликты порождают диспропорции в международном налогообложении, включая двойное налогообложение и полное отсутствие налогообложения (так называемое двойное неналогообложение). На международном уровне налоговые юрисдикции государств пересекаются при применении принципов резидентства и источника, что может приводить либо к двойному/многократному налогообложению, либо к двойному неналогообложению, т. е. отсутствию налогов в обоих государствах международной сделки. Основная проблема, разумеется, – это необходимость устранить двойное налогообложение, поскольку в противном случае необоснованные диспропорции мешают свободной мировой торговле и движению капиталов.

Основная концептуальная проблема, лежащая в основе изучения международного налогообложения, – это вопрос, в какой степени государство имеет право распространять свою налоговую юрисдикцию[10] в отношении субъектов экономической деятельности. Иными словами, каковы границы этой юрисдикции? Что определяет право страны облагать налогом физическое лицо или компанию? Допустимо ли для государства распространять свою налоговую юрисдикцию на субъектов иностранных государств, не находящихся на территории данного государства? Какая связь/привязка должна возникнуть между налогоплательщиком и государством, чтобы налоговая юрисдикция государства распространялась на налогоплательщика? Эти вопросы в широком смысле и являются предметом изучения международного налогового права.

Однако что представляет собой международное налогообложение и существует ли оно как самостоятельная юридическая категория? Существует ли «международная налоговая система», «международный налоговый режим»? Мнения известных специалистов по налогообложению различаются. С одной стороны, в каждой стране есть национальные налоговые законы и правила, с другой – невозможно отрицать тесные взаимосвязи между налоговыми системами. В этом смысле к международному налоговому праву принято относить положения международных налоговых конвенций и соглашений, протоколы к ним, обычаи и принципы международного налогового права, а также решения национальных и наднациональных судов по вопросам трансграничных налоговых споров.

Идею «мировой налоговой системы» не разделяют большинство ученых-налоговедов с мировым именем. Дэвид Розенблум[11] из Нью-Йоркской школы права полагает, что в реальном мире существуют лишь налоговые законы государств, причем эти законы сильно отличаются друг от друга. Однако с ним не согласен профессор Мичиганского университета Реувен Ави-Йонах[12], который утверждает, что сама по себе сеть из тысяч действующих

1929. № 7.

[9] Падейский Н. А. Проблема двойного обложения и интересы советских хозорганов, действующих за границей // Вопросы торговли. 1929. № 9–10; Падейский Н. А. Двойное обложение как международная финансово-правовая проблема // Вестник финансов. 1929. № 11–12.

[10] Под налоговой юрисдикцией государства понимаются пределы его правомочий устанавливать налоговые обязательства в отношении определенного круга лиц или объектов. Основные теоретические аспекты налоговой юрисдикции государств описаны в книге Rutsel Silvestre J. Martha. The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction. Deventer – Boston, 1989.

[11] David Rosenbloom, The David R. Tillinghast. Lecture International Tax Arbitrage and the «International Tax System». International Tax Law Review. 2000. P. 137, 140.

[12] Reuven S. Avi-Yonah, Commentary on David Rosenbloom’s, The David R. Tillinghast Lecture International Tax

двусторонних и многосторонних налоговых соглашений (со схожей структурой и даже составленных на одном и том же языке) – это и есть так называемый «международный налоговый режим» с четко идентифицируемыми принципами[13]. Невозможно отрицать и то, что национальные налоговые системы постоянно взаимодействуют друг с другом на основе принципов международного права.

Наука изучает международное налогообложение уже много десятилетий. Развитие международного экономического сотрудничества между государствами привело к возникновению особой группы налоговых отношений с участием иностранного элемента. Они находятся в сфере регулирования нескольких правовых систем одновременно – как следствие осуществления государствами налогового суверенитета и реализации общепризнанного принципа налогообложения о распространении налоговой юрисдикции государства за пределы его территории. Эти налоговые отношения регламентируются нормами и международных договоров, и национального налогового права отдельных стран, которые находятся в единстве и постоянно взаимодействуют.

Тщательное изучение противоречий в налоговых системах позволяет МНК [14] использовать их при построении схем владения активами и использования их, международных цепочек поставок, финансовых схем и схем передачи результатов интеллектуальной деятельности. Таким образом, МНК могут достичь значительной налоговой экономии, создавая свои подразделения в странах с различными налоговыми системами и используя эти противоречия, чтобы получить налоговые преимущества. Эти возможности означают и новые вызовы для национальных налоговых администраций, т. е. последствия в виде оттока капитала и потерь налоговых поступлений. Все это порождает и вопрос о том, насколько классические нормы налогового законодательства государств в должной мере отражают национальные интересы в области защиты налоговой базы и противодействия налоговым злоупотреблениям.

Национальные администрации не остаются один на один в противостоянии данным угрозам, а объединяются под эгидой форумов и международных организаций для коллективного противодействия. Ведущая роль в этом принадлежит ОЭСР. Международная налоговая политика и практика за последние несколько лет коренным образом изменилась: усилилось взаимодействие налоговых администраций между собой, увеличился международный обмен информацией и «налоговая кооперация» между государствами в целом. Помимо плана мероприятий BEPS, в последние несколько лет значительно усилилось международное сотрудничество стран в области международного налогового контроля (в формате Большой двадцатки (G20), Глобального форума по налоговой прозрачности Комитета ОЭСР по налоговым вопросам, в рамках ЕС). Стремительно расширился международный обмен налоговой информацией на двусторонней и многосторонней основе,

---

Arbitrage and the «International Tax System». International Tax Law Review. 2000. P. 167, 169.

[13] На момент написания статьи (2000) Реувен Ави-Йонах упомянул о 2 тыс. соглашений. Однако на момент написания данной книги, по официальной оценке ОЭСР, количество действующих налоговых соглашений перевалило за 3 тыс. (OECD Model Tax Convention: 50 years of promoting a business-friendly tax environment. URL: www.oecd.org/general/oecdmodeltaxconvention50yearsofpromotingabusiness-friendlytaxenvironment.htm.)

[14] В английском языке используется аббревиатура MNE, сокращение от *multinational enterprise*, а также MNC (*multinational company*). Определение данного термина содержится в отчете ОЭСР в Руководстве для мультинациональных компаний (Guidelines on Multinational Enterprises, 1976): «Мультинациональные предприятия обычно представляют собой компании и другие лица, собственность на которые может быть частной, государственной или смешанной, основанные в различных странах и взаимосвязанные между собой таким образом, что одна (или более) из них может быть в состоянии значительно влиять на деятельность других и в особенности совместно использовать знания и ресурсы с другими компаниями». Соответственно, под МНК обычно понимаются группы компаний, входящих в общий корпоративный холдинг, а не индивидуальные компании – холдинговые или корпоративные штаб-квартиры.

включая возникновение нового феномена – так называемого автоматического обмена налоговой информацией. Возможно, что результатом нового качества взаимодействия государств в области международного налогового сотрудничества станет коренная перестройка международных налоговых отношений и изменение подходов к международному налоговому планированию со стороны мультинациональных корпораций, а также отдельных компаний и лиц. Так, довольно радикальным событием в области международного налогового права будет принятие многостороннего инструмента (соглашения), посвященного противодействию BEPS (Multilateral Instrument on Tax Treaty Measures to Tackle BEPS), являющегося результатом Мероприятия 15 BEPS. Первый проект публикации данного инструмента ожидается приблизительно одновременно с выходом этой книги в свет.

Учитывая масштабные события, происходящие прямо сейчас в области международного налогового регулирования в мире, автор ожидает, что в ближайшие годы некоторые традиционные концепции международного налогового права, выработанные во второй половине XX в., могут устареть или значительно видоизмениться.

Глава 1. Основы современного корпоративного налогообложения

Возлагать на плательщиков хараджа то, чего они не обязаны платить, значит совершить явное насилие, которое не разрешено и [никому] не подобает.

Абу Йусуф Йа'Куб Ибрахим ал-Куфи. Китаб ал-Харадж (VIII в.)

A large part of the costs of the government is traceable to the necessirty of maintaining a suitable business environment.

T. S. Adams. The Taxation of Business (1917)

Налог – это обязательный денежный платеж, взимаемый государством для финансирования своих функций, включая расходы в интересах всего общества. Без налогов не существовало бы и государство, и, следовательно, современное общество. Как сказал известный американский юрист, судья Верховного суда США Оливер Венделл Холмс, «налог – это то, что мы платим за цивилизованное общество»[15]. В результате создаются экономические и финансовые отношения между обществом и государством. В зависимости от экономического объекта обложения существуют разные типы налогов. Иногда типология привязывается к четырем условным этапам экономического жизненного цикла стоимости: ее создание, владение ею, ее передача и потребление. Пожалуй, главный и наиболее сложный – это подоходный налог, который взимается при создании прироста имущества, т. е. дохода. Владение имуществом облагается налогом на имущество, земельным налогом, налогом на недвижимость, на транспортные средства и схожими типами налогов. Передача состояния или имущества облагается транзакционными налогами: государственной пошлиной, налогом на наследование и дарение и т. п. Коммерческий оборот товаров и услуг облагается налогом на добавленную стоимость (НДС) и налогом с продаж, хотя они с экономической точки зрения рассматриваются как налоги на потребление. Передача состояния также связана с подоходным налогом, поскольку она обычно является реализацией, в результате которой возникает доход в форме прироста капитала.

Подоходный налог не должен применяться к любому созданию стоимости или, напротив, только к моментам, связанным с реализацией. Реализация – это центральная концепция подоходного налогообложения, происходящая из науки бухгалтерского учета. Существуют некоторые особенности концепции «реализации» для целей налогообложения, но можно сказать, что реализация состоит в передаче объекта против платежа. Таким

---

[15] Compania de Tabacos v. Collector, 275 US 87 (SC). P. 100. URL: supreme.justia.com/cases/federal/us/275/87/case.html.

образом, платежи формируют налоговую базу в том смысле, что полученные платежи ее увеличивают, а осуществленные платежи – уменьшают[16]. Платеж понимается не в узком смысле, как «денежный перевод», а в значении исполнения обязательства, к которому также можно отнести взаимозачеты, обмен, погашение обязательств иным образом – в конечном счете это вопрос юридической формы.

В контексте трансграничных операций важную роль играет характер дохода, расхода или платежа. Например, дивиденды, проценты, арендные платежи, роялти, заработная плата – все это определения терминов, порожденных классификацией того или иного объекта. Другой пример классификации (*characterization*) – определение географического источника дохода; еще пример – классификация объекта в качестве дохода (*revenue*) или элемента прироста капитала (*capital gain*). В некоторых странах правильная классификация элементов доходов и расходов необходима в силу особенностей налоговой системы (например, в случае с так называемой шедулярной системой (*schedular system*) в Великобритании).

Также наиболее известно в теории разделение налогов на прямые и косвенные. Под прямым налогом (*direct tax*) понимается налог, уплачиваемый непосредственно налогоплательщиком, который несет экономическое бремя налога. Косвенные налоги уплачивают одни лица, но экономические затраты несут другие, например оплачивая товары, работы или услуги. На практике разделение на прямые и косвенные налоги часто размыто, но в основном считается, что подоходные налоги относятся к прямым, а НДС и налоги с продаж – к косвенным.

Налоговые системы государств в современном мире крайне разнообразны. Количество, виды налогов, правила их взимания различаются от страны к стране и часто соответствуют уровню экономического развития, географическим и культурно-историческим особенностям государства. Однако налоговым системам присущи и общие черты, к которым относятся основные принципы взимания налогов. Для большинства налогов в разных странах характерны такие общие элементы: субъект налога; объект налога; налоговая база; налоговая ставка; процедура подачи налоговой отчетности; механизм уплаты налога.

Центральная фигура налогового правоотношения – налогоплательщик. С юридической точки зрения это лицо, обязанное уплатить налог. Однако с экономической точки зрения налогоплательщик может отличаться от «юридического» налогоплательщика. Именно это различие порождает основное деление налогов на прямые и косвенные. Если рассуждать обобщенно, прямой налог невозможно перенести на иное лицо, экономическое бремя несет сам налогоплательщик. Косвенные налоги перекладываются на иных лиц, а «юридический налогоплательщик» лишь выполняет функции некоего «сборщика» налога. Типичные примеры прямых налогов – налоги на прибыль и доходы, на капитал и имущество (на недвижимость, наследование и дарение), в то время как к косвенным относят НДС, налог с продаж, налоги и пошлины со сделок и операций.

Объект налогообложения – это юридический факт, с которым связано налоговое обязательство, например реализация товаров или получение прибыли по результатам финансового года. Налоговая база – это величина, к которой применяется налоговая ставка, т. е. денежное выражение объекта налогообложения. Налоговые ставки важны для оценки воздействия налоговых систем, различия которых обсуждаются и сравниваются в контексте прогрессивных, регрессивных и плоских налоговых ставок / шкал налогов.

Небольшое введение в налоговую классификацию позволит лучше понять принципы международного налогообложения и налогового планирования, о которых пойдет речь далее. Мы рассмотрим различные типы налогов, способы их администрирования и основные элементы.

• *Налог на потребление*

Классический косвенный тип налогов. Существуют разные способы взимания и уплаты

---

[16] См., например, ст. 39 Налогового кодекса РФ («Реализация товаров, работ или услуг»).

налогов на потребление (*consumption tax*): например, в одном случае плательщик – это производитель товаров и услуг, в других случаях – розничные предприятия. Обычно налоги на потребление составляют часть цены товаров и услуг и потому переносятся на покупателя товара или услуги. Классический пример – НДС, впервые введенный во Франции в 1955 г. Другой распространенный налог на потребление – налог с продаж, который, в отличие от НДС, взимается однократно, а не на каждом этапе цепочки создания добавленной стоимости.

• *Персональный подоходный налог*

Персональный подоходный налог (*personal income tax*) взимается с доходов физических лиц, включая заработную плату и вознаграждения по гражданско-правовым договорам, авторские платежи, доходы от аренды, инвестиционные доходы (дивиденды и проценты), прибыль от продажи активов и т. д. Системы подоходного налогообложения содержат нормы и правила о налоговых вычетах, так что налоговой базой является нетто-результат. В развитых индустриальных странах этот налог – основной источник государственных поступлений и, соответственно, предмет налогового планирования.

• *Налог на состояние, наследование и дарение*

Объект налогов – стоимость имущества в связи с его передачей в пользу наследников (*inheritance tax*) после ухода из жизни владельца (*causa mortis*). Аналогичный по сути налог может взиматься и при жизни владельца, принимая форму налога на дарение (*gift tax*). В некоторых странах, например в Великобритании, оба налога объединены в единую систему норм. Классификацию всех аналогичных по сути налогов можно провести по двум общим категориям: налоги на передающую сторону (*donor-based tax*) и на получающую сторону (*donee-based tax*).

К первой категории относятся налоги, базой для взимания которых является стоимость передаваемого имущества (состояния), поэтому их еще называют налогами на состояние (*estate taxes*) или налогами на богатство (*wealth tax*). Для целей данного налога самостоятельным налогоплательщиком может считаться не только физическое лицо, но и само состояние, или «эстейт». С экономической точки зрения это, безусловно, косвенный налог для наследников или иных бенефициаров эстейта. Данная система характерна для США. Объект налога на состояние – это чаще всего имущество состоятельных физических лиц. Налоги такого типа могут взиматься либо периодически (ежегодно, сумма зависит от стоимости имущества), либо однократно (при продаже, получении наследства или дарении имущества). Смысл налогов на состояние или на богатство не столько в наполнении государственных бюджетов, сколько в попытке восстановления «социальной справедливости», а также равных возможностей к экономической деятельности. Особенность подоходного налогообложения ряда стран – возможность трактовки в качестве налогоплательщика не только физического лица, но и семьи (совместно проживающих), супругов в целом, что может принести им налоговые преимущества.

Вторая категория называется налогом на наследство; налоговая база и ставка определяются при получении имущества бенефициаром (получателем), а размер налога – отношениями между передающей и получающей стороной. Если система объединена с налогом на дарение, как в Великобритании, то сумма налога, уплаченного при жизни, принимается в расчет для налога на наследство.

Юрисдикция государства для применения таких налогов определяется на основе принципов гражданства, резидентства и домициля передающего лица либо по принципу местонахождения, или ситуса (*situs rule*), в связи с чем не исключено двойное налогообложение. Его можно устранить только на основании специальных налоговых соглашений, регулирующих такие налоги.

• *Налог на прирост капитала*

Прирост стоимости капитала возникает в результате превышения стоимости актива над его текущей рыночной ценой или ценой продажи. В этом смысле различают реализованный и нереализованный (*realized or not realized*) прирост капитала. Это основной вид доходов от инвестиционной деятельности, в том числе на рынке ценных бумаг, что отличает его от

обычного текущего дохода от предпринимательской деятельности (*business income*). Инвестиционные активы, реализация которых создает прирост капитала, обычно не составляют часть активов основного бизнеса либо товаров, являющихся предметом бизнеса. Данное различие важно в тех налоговых системах, где прибыль от предпринимательской деятельности и прирост капитала подлежат различному налоговому регулированию.

Так, в Великобритании, на Кипре, в Сингапуре и Малайзии, Индии и других странах шедулярной системы прирост капитала облагается отдельным налогом (*capital gains tax*), нежели прибыль от обычной деятельности. Соответственно, для налога на прирост капитала существуют собственные независимые правила расчета налоговой базы, налоговые ставки и налоговые вычеты. В других странах прирост капитала – это объект обычного корпоративного налога на прибыль, хотя он может иметь специальные правила налогового расчета. Наконец, третья группа стран в качестве инструмента налоговой политики установила полное или частичное освобождение прироста капитала от налогообложения (Бельгия, Гонконг, Кипр, Люксембург, Мальта, Нидерланды, Сингапур и многие другие), что порождает проблемы классификации для отделения прироста капитала от обычной прибыли, учитывая важность налоговых последствий такой классификации. Поэтому национальные налоговые правила или судебные прецеденты устанавливают критерии, которые должны применяться для квалификации элемента «прибыль» как имеющего капитальный (*capital nature*) или торговый характер (*trading nature*) и, соответственно, освобождающегося от налогообложения либо нет. Учитываются мотивы и период владения активом, частота операций, наличие/отсутствие специальных знаний или персонала, постоянно вовлеченного в данные операции, источники финансирования и прочие факторы. Разграничение доходов по характеру торгового и капитального характера принципиально важно, поскольку во многих налоговых системах доходы от реализованного прироста стоимости капитала при определенных условиях освобождены от налога (Великобритания, Ирландия, Сингапур, Гонконг и т. д.), в связи с чем важно понимать признаки разграничения таких типов доходов.

● *Налогообложение прибыли корпораций и их акционеров*

В большинстве стран корпорации – это самостоятельные юридические лица, существующие независимо от владельцев и акционеров. Компании владеют активами, заключают сделки, вступают в права и обязательства и получают прибыль от своего собственного имени. Управление происходит обособленно от владельцев, которые имеют ограниченные права – на получение прибыли в форме дивидендов и голосование по принципиальным вопросам работы компаний.

Именно концепция обособленности юридического лица позволяет государствам взимать корпоративный налог на прибыль в качестве прямого налога (*corporate income tax*). Альтернативный подход некоторых стран – «игнорирование» обособленного правового статуса корпорации, что фактически означает ее прозрачность для целей налогообложения.

К особенностям систем корпоративного налогообложения можно также отнести возможность формирования групп, т. е. возникновения консолидированного налогоплательщика вместо компаний. Условие формирования такой группы – полный либо квалифицированный контроль в рамках группы компаний. Последствием формирования группы может стать «игнорирование» сделок внутри такой группы для целей корпоративного налога, взаимный перенос и зачет прибылей и убытков между компаниями, подача единой налоговой декларации, а также сложные правила выхода из группы консолидированного налогоплательщика. Подробнее о налоговых правилах формирования консолидированных групп налогоплательщиков см. далее в настоящей главе.

Соотношение между налогообложением компаний и дивидендным доходом акционеров порождает дискуссионные вопросы, особенно в трансграничных ситуациях. В основном налогообложение различается в случае прямых и портфельных инвестиций. Прямые инвестиции означают значительную (часто контрольную) долю инвестора в капитале компании, достаточную для управленческого влияния. Портфельная инвестиция, как правило, незначительная и не направлена на участие в управлении компанией. Различия в

регулировании между данными типами инвестиций проходят не только в налогообложении, но и в иных отраслях законодательства и коммерческой практике государств, например в области регулирования слияний и поглощений, инвестиционной деятельности, банковской и финансовой отрасли, а также в бухгалтерском учете. Определения прямой или портфельной инвестиции обычно даются с помощью указания процентной доли участия в капитале или в контроле определенного количества голосов при принятии решений, где доля более 10 или 25 % (в зависимости от страны) определяется как прямая инвестиция. Модельная Конвенция ОЭСР использует критерий 25 %-го владения в капитале, однако во многих двусторонних налоговых соглашениях используется критерий 10 %-го владения (это характерно для налоговых соглашений Великобритании, Австралии и США).

Самая простая и наиболее распространенная система корпоративного налогообложения компаний и их акционеров – двухуровневая, когда компания облагается налогом согласно своей прибыли, а распределяемые дивиденды облагаются налогом в составе прибыли или дохода акционера без учета налогов, уплаченных компанией. В последнем случае доходы корпорации подлежат налогообложению на уровне ее владельцев (участников, акционеров). Современные системы зачастую комбинируют оба подхода, применяемые в разных ситуациях. В так называемых классических системах налогообложения корпораций происходит экономическое двойное налогообложение: прибыль корпорации облагается дважды – сначала на уровне самой корпорации, а затем на уровне ее акционеров (физических и юридических лиц), но уже в форме налогов на дивиденды при их распределении. Эффект внутреннего двойного налогообложения может нивелироваться в национальных налоговых системах при применении механизмов налоговых зачетов и освобождений, которые одновременно играют важную роль в международном налогообложении. Многие страны отошли от раздельной системы из-за ее очевидного недостатка (двойного налогообложения корпоративной прибыли), внедрив так называемую интегрированную систему (*integration system*). В таких системах присутствует тот или иной механизм устранения внутреннего двойного налогообложения. Признаки таких механизмов могут проявляться в виде правил и норм национального законодательства, например:

Освобождение от налога дивидендов (либо применение к ним нулевых ставок налогообложения), известное как освобождение доходов от участия (participation exemption). Корпорация платит налог на прибыль со всех доходов, кроме дивидендов. Эта норма – основополагающая при налоговом планировании в холдинговых структурах.

Несколько другая техническая форма – налоговый вычет дивидендов (dividend-received deduction), имеющий сходный экономический эффект: при расчете налоговой базы из нее вычитаются ранее полученные дивиденды.

В импутационных системах (imputation systems) дивиденды технически не освобождаются от налога, однако при их получении акционерами ранее уплаченный корпоративный налог при исчислении налога (на корпорации или персонального подоходного налога) подлежит зачету или вычету с учетом ограничений и поправок[17]. Согласно Международному глоссарию IBFD, термин «импутационная система»[18] означает систему налогообложения корпораций, по которой вся или часть суммы налога на прибыль, полученной на уровне корпорации, может быть зачтена против налога, подлежащего уплате акционером, при распределении данной прибыли в форме дивидендов. Таким образом устраняется двойное налогообложение. При подсчете налога акционера чистая сумма дивидендов подлежит обратному увеличению (gross-up) на сумму корпоративного налога, подлежащего зачету. Налог акционера, подлежащий уплате на увеличенную таким образом

---

[17] Более подробно о применении импутационной системы см.: Peter Harris. Corporate/Shareholder Income Taxation and Allocating Taxing Rights Between Countries. 1996.

[18] IBFD International Tax Glossary, 6th ed. Amsterdam: IBFD, 2009. P. 227.

сумму, затем уменьшается на сумму налогового зачета. Если зачету подлежит вся сумма корпоративного налога, то такая система называется полной импутационной, а если только часть – частичной импутационной. Когда размер налогового зачета зависит от суммы фактически уплаченного налога компанией, распределяющей дивиденды, это называется счетом акционера по налоговому зачету (shareholder credit account), или импутационной системой с переменным зачетом (variable imputation system). Альтернативно это можно достигнуть путем компенсирующего налога (compensatory tax). В некоторых случаях возврат налога возможен, когда сумма налогового зачета превышает налоговое обязательство акционера. Возврат налога акционерам-нерезидентам, если он вообще предоставляется, возможен только на основании налоговых соглашений. Вне данных особенных ситуаций импутационные системы обычно работают только внутри государства, т. е. когда одно государство облагает налогом компанию и акционера. Механизм действия импутационной системы можно сравнить с применением зачета иностранного корпоративного налога (underlying foreign tax credit), однако действие этих систем различается. Термин «импутационная система» также иногда применяется в обиходе для простого обозначения формы налогового зачета (tax credit).

Система раздельных ставок (split rate system), при которой пониженные ставки налога применяются к распределенной прибыли, что стимулирует компании распределять прибыль в форме дивидендов, а не аккумулировать ее.

Выгоды от интегрированной системы, как правило, предоставляются только резидентным акционерам, в то время как нерезиденты облагаются по раздельной системе с применением налогов у источника. Как во внутренней ситуации, когда компания и акционер находятся внутри страны, так и в трансграничной, в случае с акционером-нерезидентом, налог взимается путем удержания у источника по фиксированной ставке (*flat-rate withholding tax*).

С недавнего времени, когда международные инвестиции значительно выросли, возник вопрос об адекватности интеграционных систем для трансграничных операций, поскольку из-за их действия появились диспропорции в экономическом поведении предпринимательских субъектов. Для нивелирования подобных эффектов государства распространяют действие интегрированной системы и на нерезидентов, делая это либо в одностороннем порядке [19], либо на основании двусторонних налоговых соглашений, устраняя полностью или частично налоги у источника либо предоставляя импутационные налоговые кредиты нерезидентам. Некоторые страны идут еще дальше и полностью выравнивают налогообложение резидентов и нерезидентов. Проще всего было бы уровнять налогообложение корпораций и физических лиц и полностью освободить дивиденды от налога, вне зависимости от их уплаты резидентам или нерезидентам[20]. Однако даже такая система может не достигать полной налоговой нейтральности для нерезидентных портфельных инвесторов, если страна их резидентства облагает налогом полученные портфельные дивиденды, не предоставляя выгоды интеграционной системы, которые доступны ее резидентам, и, возможно, предоставляя зачет иностранного налога только в виде налога у источника, удерживаемого за рубежом, но не корпоративного налога (*underlying tax*) [21]. Для инвесторов из таких стран широко распространены схемы налогового

---

[19] К примеру, Великобритания применяет импутационную систему и не взимает налог у источника на дивиденды вне зависимости от того, кому они выплачиваются: резидентам или нерезидентам. Венгрия, Гонконг, Кипр, Малайзия, Мальта, Сингапур и другие страны не взимают налог у источника на дивиденды, выплачиваемые нерезидентам.

[20] Ward Hussey & Donald Lubick. Basic World Tax Code and Commentary. 1996. § 164.

[21] Richard J. Vann. International Aspects of Income Tax // Tax Law Design and Drafting. Vol. 2. Chapter 18. P. 12. International Monetary Fund 1998, Victor Thuronyi, ed. URL: www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng.

планирования с использованием зарубежных холдинговых и инвестиционных компаний, достигающих полного освобождения дивидендов от налога либо оптимизации зарубежных налоговых зачетов.

Именно поэтому в последние годы налоговые системы заметно изменились, зарубежные портфельные инвестиции резидентов поощряются, например путем внедрения раздельных систем налогообложения компаний и акционеров с повсеместным распространением режимов освобождения участия. На самом деле ситуация с налогообложением в мировой инвестиционной системе еще более усложнилась с выходом на международный рынок специализированных организаций, например освобожденных от налогов или облагаемых по специальному налоговому режиму пенсионных фондов. Многие страны рассматривают полную отмену налогов у источника на дивиденды, выплачиваемые в адрес иностранных пенсионных фондов, как часть общей системы взаимного признания специальных налоговых схем, направленных на поощрение частных пенсионных накоплений.

• *Режим налогообложения компаний и филиалов*

Международный налоговый режим доходов прямых инвестиций значительно отличается от налогообложения портфельных инвестиций. Во-первых, иностранный прямой инвестор, как правило, может выбрать юридическую структуру инвестиций в иностранное государство, как и организационно-правовую форму самой компании, т. е. в данном случае вариативность способов структурирования гораздо шире, чем у портфельного инвестора. Прямой инвестор может выбрать между созданием отдельной дочерней компании в форме юридического лица либо открытием филиала или представительства в другой стране. Страна местонахождения или резидентства прямого инвестора может устанавливать режим освобождения от двойного налогообложения доходов от инвестиций (дивидендов и прироста капитала) в форме налогового освобождения или зачета иностранных налогов в отношении и налогов у источника на дивиденды, и налога на прибыль дочерней компании. Если речь идет об иностранном филиале, то способы устранения двойного налогообложения аналогичны: освобождение прибыли иностранного филиала от налога в стране резидентства либо зачет налога, уплаченного филиалом, против налога, исчисленного в стране резидентства. Чаще всего условия налогообложения прибыли зарубежного филиала или дочерней компании выравнены во избежание налоговой мотивации при выборе организационно-правовой формы инвестирования.

В свою очередь, страна-источник, скорее всего, также будет пытаться уравнять системы налогообложения дочерних компаний и филиалов нерезидентов. Основное различие при отсутствии специальных положений в налоговой системе страны-источника между филиалом и дочерней компанией заключается в том, что дивиденды, выплачиваемые дочерней компанией в адрес нерезидентной материнской, будут облагаться налогом у источника на дивиденды, в то время как перечисления средств между филиалом в адрес головного офиса в рамках одной компании (функциональный аналог дивидендов) не облагаются таким налогом.

Данное различие чаще всего устраняется путем введения специального налога на репатриацию средств филиала (*branch remittance tax*). Чтобы правильно применять этот налог, нужно четко определить понятие «прибыль филиала» в качестве налоговой базы, которая была бы аналогичной дивидендам. Такие правила должны устанавливаться во внутреннем налоговом законодательстве. На практике определение показателя связано с трудностями ввиду различий в принципах бухгалтерского и налогового учета компаний и филиалов, поэтому один из альтернативных способов такого определения – сравнение баланса филиала на начало и на конец отчетного периода.

Кроме того, нужно учитывать и то различие, что дочерние компании не распределяют прибыль каждый год, поэтому было бы неправильным установить одинаковую налоговую ставку на распределения филиалов и дочерних компаний, в связи с чем ставка налога на репатриацию средств филиалов обычно меньше стандартной ставки налога у источника на

дивиденды компаний.

Другая проблема – соотношение налогов на репатриацию прибыли филиалов и норм двусторонних налоговых соглашений. В развивающихся странах, где такие налоги введены относительно недавно, т. е. после заключения налоговых соглашений, возможны противоречия между нормами о взимании данных налогов и нормами налоговых соглашений. Стандартные положения модельных налоговых конвенций ОЭСР и ООН касательно налогообложения дивидендов не содержат каких-либо специальных положений об этих налогах. Поэтому, в отсутствие модификаций статей двусторонних налоговых соглашений о дивидендах, такие налоги чаще всего не подпадают под действие налоговых соглашений.

В любом случае полная унификация между налогообложением филиалов и дочерних компаний практически невозможна. Это объясняется фундаментальными организационно-правовыми различиями между филиалом и компанией с точки зрения корпоративных процедур, связанных с выплатой дивидендов компанией в отличие от филиала, а также различиями в бухгалтерском и налоговом учете нераспределенной прибыли. Как уже отмечалось ранее, налог у источника на дивиденды и налог на репатриацию филиала могут быть обойдены путем невыплаты дивидендов или прибыли филиала, к примеру с помощью реинвестирования прибыли. В обоих случаях прибыль может быть реализована с помощью продажи акций дочерней компании или акций компании, которой принадлежит филиал. Такая прибыль может освобождаться от налогообложения в стране-источнике ввиду либо освобождения по налоговому соглашению, либо невозможности взыскания такого налога с продающей материнской компании[22]. Продажа акций в этом смысле достигает эффективного распределения реинвестированной прибыли филиала или дочерней компании, но на практике это более сложно для филиала, если у головного офиса существуют и другие активы, и деятельность. Если же продаются активы самого филиала, то такая сделка будет облагаться налогом в стране его нахождения, поэтому продажа компании, владеющей филиалом, выглядит более предпочтительной. Если страна-источник не установила в налоговом законодательстве и налоговых соглашениях способы взимания налогов у источника в описанных ситуациях, то эффект от установления налога на репатриацию филиала снизится.

Еще одна проблема налогообложения филиалов при деятельности в странах с переходной экономикой – раздельное налогообложение различных филиалов на территории одной страны. Так, с точки зрения компании-инвестора возникает вопрос о возможности вычета убытков одного филиала против прибыли другого. Во многих странах это невозможно, особенно в нефтегазодобывающих, где либо иностранные подрядчики через филиалы ведут геолого-разведочные работы и бурение, либо сами месторождения, включая шахты и добывающие предприятия, существуют в форме филиалов. С позиции принципов международного налогообложения, в частности изложенных в ст. 7 МК ОЭСР, такая ситуация вполне допустима, поскольку модельные нормы рассматривают каждое постоянное представительство как отдельное предприятие. Если аналогичное состояние дел имеется в ситуации внутреннего налогообложения, то нормы о недискриминации также не находят применения. Вместе с тем справедлива и другая позиция: что одно и то же юридическое лицо должно облагаться как единое целое, а не по частям, кроме ситуации аллокации прибыли к постоянному представительству в другой стране.

Другая сложная область налогообложения компаний и их филиалов – учет затрат

---

[22] См. индийское дело *Vodafone International Holdings B.V. v. Union of India*, 2012 (URL: indiankanoon.org/doc/115852355), касающееся попытки индийских налоговых органов взыскать налог с компании-нерезидента в такой же ситуации. См. также комментарии к данному делу (Vodafone India // Wikipedia, the free encyclopedia. URL: en.wikipedia.org/wiki/Vodafone_India#Vodafone-Hutchison_Tax_Case; Tax alerts: the Vodafone case // Ernst and Young India. URL: www.ey.com/IN/en/Services/Tax/About-Tax/Tax-alerts-the-Vodafone-case).

головного офиса в интересах филиала. Если придерживаться принципа раздельного учета, то такие затраты не будут приниматься к вычету на уровне ни головного офиса, ни постоянного представительства, если нет специальных положений во внутреннем законодательстве или налоговых соглашениях. Еще более сложная ситуация – оказание услуг и оплата расходов одним филиалом в адрес другого, расположенного либо в той же, либо в другой стране. Без унифицированных правил трактовки таких операций квалификация подобных платежей различается и может приводить к невозможности вычета «затрат» либо к отсутствию налогообложения «дохода».

Неопределенность в налоговой трактовке операций иностранных инвесторов в развивающихся странах и странах с переходной экономикой вызвала необходимость ввести специальные положения о стабильности налогового режима в различных формах, начиная от соглашений о разделе продукции и других форм концессионных соглашений и заканчивая законодательными нормами, касающимися гарантированного нормального уровня налогообложения с позиции принципов рыночной экономики.

• *Федеральное и местное налогообложение*

Принципы, описанные ранее, рассмотрены в трансграничном контексте. Однако они же вполне применимы в контексте национальной налоговой системы, если государство – это федеративное образование, где каждый субъект обладает налоговой юрисдикцией на своей территории. Многие страны имеют многоуровневую налоговую систему, включая федеральные налоги на корпорации и физических лиц, но в то же время территориальные образования внутри федерации – штаты (*states*), земли (*lands*), республики (*republics*), графства (*counties*), кантоны (с*antons*) и т. д. – имеют самостоятельную налоговую систему. Примеры таких стран – США, Канада, Германия, РФ, Швейцария. Такие «субнациональные» налоговые системы могут также взимать налоги на прибыль, на имущество и на богатство, налоги с продаж. Города также могут взимать налоги; например, Нью-Йорк взимает подоходный налог с жителей, что обязывает их уплачивать как минимум три подоходных налога: федеральный, региональный и городской. Многоуровневое налогообложение, в принципе, не исключает внутреннего двойного налогообложения, как и внутреннего перемещения доходов и резидентства в рамках единого государства.

Внутреннее двойное налогообложение устраняется на основе положений национальных законов, включая положения о налоговых зачетах и вычетах. Поэтому международные налоговые соглашения, как правило, на такие налоги не распространяются. Однако специалистам по налоговому планированию не стоит игнорировать местные и региональные налоги: возможна ситуация, когда МНК, к примеру, не должна уплачивать федеральный налог на прибыль, но должна уплачивать региональный или местный налог в силу различия правил взимания налогов. И если прибыль, облагаемая налогом штата, также облагается налогом на прибыль в иной стране, то возникает международное двойное налогообложение. Оно может (или не может) быть устранено на основании норм о его устранении, которые нужно изучать. Так, налоговое соглашение может не покрывать местные подоходные налоги, а вопрос о том, насколько национальные правила помогут устранить такое двойное налогообложение и распространяются ли они на местные или региональные налоги, всегда открыт для исследования.

• *Правила налогообложения нерезидентов*

Если налогообложение налоговых резидентов государства происходит в отношении доходов из общемировых источников (*worldwide taxation*), то налогообложение нерезидентов происходит в отношении доходов, извлекаемых из источников в данном государстве, что также известно как принцип налогообложения у источника (*source taxation principle*).

Исходя из общих принципов налогового администрирования, наиболее простой способ – применить к доходам нерезидентов, извлекаемым из источника в данной стране, плоскую шкалу налогообложения (применение прогрессивной шкалы по аналогии с резидентами трудно реализовать на практике). Такой подход объясняется в том числе затруднениями, которые государства могут испытывать при взыскании налогов с нерезидентов из-за

невозможности сделать это на территории других государств и слабой международно-правовой базы для взаимной административной помощи по взысканию налогов. Государству гораздо легче взимать налоги с нерезидентов в отношении лиц, которые находятся в пределах его налоговой юрисдикции, например в форме удержания налога при перечислении платежа нерезиденту. Если присутствие нерезидента в стране существенное (например, образовано постоянное представительство), то такое представительство может уплачивать налог самостоятельно, без удержания у источника. Таким образом, государства широко применяют следующую практику: в отношении так называемых пассивных доходов – в основном удержание у источника, а в отношении активных доходов постоянного представительства – самостоятельное исчисление и уплату путем подачи налоговой декларации, причем налог уплачивается с чистого дохода, т. е. после вычета всех коммерческих затрат. В некоторых странах не исключается применение промежуточных налогов у источника при выплате доходов в адрес постоянного представительства, однако такие налоги должны подлежать зачету при исчислении налога постоянным представительством.

Доходы нерезидентов от недвижимого имущества могут облагаться налогом у источника, взимаемого по плоской шкале с общей суммы арендного платежа, без вычета расходов по базе «гросс», либо на нетто-основе путем подачи налоговой декларации, а иногда, как, например, в США, налогоплательщику предоставляется выбор между двумя способами[23]. Это объясняется тем, что удержание налога с налоговой базы «гросс», т. е. дохода без налоговых вычетов, может не соответствовать принципам справедливости налогообложения и недискриминации. При выборе налогообложения на нетто-основе возможен вычет расходов в виде амортизации недвижимого имущества и процентов по займу на его приобретение, а также прочих расходов в связи с данной деятельностью.

Коммерческие доходы, например предпринимательская прибыль и иные доходы, связанные с деятельностью нерезидента через постоянное представительство, обычно облагаются налогом на нетто-основе. Данный подход обязателен, и его требуют положения налоговых соглашений (ст. 7 модельных налоговых конвенций ОЭСР и ООН). Если постоянное представительство получает иные доходы, в том числе пассивные (дивиденды, проценты, роялти), то они также, будучи отнесенными к постоянному представительству, облагаются на нетто-основе, а соответствующие статьи налоговых соглашений отсылают к положениям о налогообложении постоянного представительства.

Если внутреннее налоговое законодательство облагает налогом у источника платежи за консультационные и технические услуги в адрес нерезидентов, то действие таких норм может быть преодолено нормами о налогообложении предпринимательской прибыли постоянного представительства, если только такие услуги не подлежат налогообложению у источника на основании специальных положений, характерных для Модельной Конвенции ООН. Если же они будут отнесены к постоянному представительству, то соглашения требуют расчета налоговой базы на нетто-основе.

Установление механизма налогообложения прибыли от прироста капитала – отдельная проблема, которая решается по-разному в зависимости от развитости системы налогового администрирования государства. Где возможно, устанавливается система взимания налога по плоской шкале в форме удержания у источника. Если налог должен уплачиваться на основе нетто-дохода, то нужно предусмотреть систему регистрации налогоплательщиков с присвоением идентификационных номеров, а также процедуру подачи налоговой отчетности и уплаты налогов. Реализация государственных требований об уплате налога в данной ситуации представляет собой отдельную проблему, она может быть более успешно решена при установлении ответственности за уплату налога не только для продавца капитала, но и для покупателя (такие нормы есть в налоговом законодательстве Индии, Казахстана,

---

[23] Кодекс внутренних доходов США, IRC. § 871 (d).

Индонезии). В случае со сделками по продаже недвижимости, подлежащей государственной регистрации, механизм обеспечения уплаты налога может быть обусловлен уплатой налога в бюджет (как необходимым условием для перехода права собственности на объект).

Глава 2. Международное налоговое право

Can a country simply decide to tax non-residents that have no connection to it on foreign source income? The answer is clearly no, both from a practical perspective and, I would argue, from a customary international law perspective. The fact that this rule is followed from a sense of legal obligation is illustrated by the behavior of the US… precisely because the US felt bound by a customary international law rule not to tax non-residents directly on foreign source income…

Reuven Avi-Yonah. International Tax as International Law. University of Michigan Law School (2004)

[I]nternational law is part of our law, and must be ascertained and administered by the courts of justice of appropriate jurisdiction as often as questions of right depending upon it are duly presented for their determination. For this purpose, where there is no treaty and no controlling executive or legislative act or judicial decision, resort must be had to the customs and usages of civilized nations, and, as evidence of these, to the works of jurists and commentators who by years of labor, research, and experience have made themselves peculiarly well acquainted with the subjects of which they treat. Such works are resorted to by judicial tribunals, not for the speculations of their authors concerning what the law ought to be, but for trustworthy evidence of what the law really is.

Justice Gray, Paquete Habana Case 175 US at 700 (1900).

2.1. Понятие и предмет международного налогового права

Становление и развитие международного налогового права – основного нормативного регулятора налоговых отношений на межгосударственном уровне – вызвало огромный интерес в научном мире и в то же время породило среди ученых множество дискуссий о природе данного явления. За рубежом в ведущих университетах мира читаются учебные курсы под названием «International Tax Law» (англ. международное налоговое право), или «International Taxation», или «International Tax» (англ. международное налогообложение)[24], издаются учебники и публикуется большое количество научных статей[25].

В правовой науке нет единства мнений о сущности международного налогового права и о его месте в системе права. Рассмотрим основные позиции, высказанные в научной литературе о понятии и содержании международного налогового права. В российской правовой литературе не так много источников изучения международного налогового права, поскольку данная отрасль сравнительно молода. Соответственно, далее мы попытаемся обобщить уже имеющиеся источники знаний и мнения авторитетных ученых о данном предмете и определить его место в системе российского права.

---

[24] Шепенко Р. А. К вопросу о международном налоговом праве // Современные проблемы теории налогового права: материалы междунар. науч. конф. Воронеж, 4–6 сентября 2007 г. / под ред. М. В. Карасевой. Воронеж: Изд-во Воронежского государственного университета, 2007. С. 483–493.

[25] Наиболее авторитетные международные издательства, выпускающие профессиональную литературу по международному налогообложению и международному налоговому праву: International Bureau of Fiscal Documentation, IBFD, the Netherlands (www.ibfd.org); Bureau of National Affairs, BNA, USA (http://www.bna.com/); LexisNexis, USA (www.lexis-nexis.com); Tax Analysts, USA (www.tax.org).

По мнению С. К. Лещенко[26], предмет международного налогового права включает в себя широкий круг общественных отношений, в которых на стороне субъекта или объекта правоотношения имеется иностранный элемент. Это взимание налогов с иностранных физических лиц и организаций; налогообложение международных торговых сделок и инвестиционных операций национальных субъектов налогового права; налогообложение имущества резидента одного государства, которое находится на территории другого государства, и т. п. В предмет международного налогового права включается сложный комплекс межгосударственных отношений, к примеру разграничение налоговых юрисдикций, устранение международного двойного налогообложения, предотвращение уклонения от уплаты налогов, правовая помощь в налоговой сфере, международное сотрудничество налоговых администраций, обмен информацией и др.

По мнению авторитетного российского специалиста в области международного налогового права А. А. Шахмаметьева[27], массив накопленного позитивного правового материала и количество правовых источников о налогообложении международной экономической деятельности позволяют говорить о формировании особой совокупности правовых норм, регулирующих данную сферу общественных отношений, т. е. о международном налоговом праве. Можно даже назвать его специфической и относительно обособленной системой правовых норм, регулирующих взаимодействие налоговых юрисдикций (государств в налоговой сфере) и налоговые отношения, которые возникают в связи с международной экономической деятельностью, или, другими словами, налоговые отношения с участием иностранного элемента.

Международное налоговое право пока не имеет ни нормативного определения, ни однозначной дефиниции в научной доктрине[28]. Чтобы раскрыть содержание данной категории, А. А. Шахмаметьев использует различные подходы, показывающие ее особенности в зависимости от избранной точки зрения. Во-первых, содержание международного налогового права как нормативной системы можно попытаться изложить, делая акцент на слове «международное», понимаемом в широком значении как «общемировое». С этой точки зрения международное налоговое право – это совокупность норм, составляющих правовую основу работы мировой налоговой системы, не имеющей специфических «национальных» особенностей. Но в действительности такой системы пока нет, а налогообложение в различных странах, несмотря на гармонизацию и региональную интеграцию налоговых систем, остается, в принципе, государственной монополией. К слову, некоторые зарубежные авторы считают, что в мире существует так называемый международный налоговый режим (*international tax regime*), который на современном этапе развития претендует на то, чтобы считаться обычаем международного права, а потому обязательно применяться даже без международного договора[29]. Тем не менее в предложенном понимании рассматриваемая категория, по мнению А. А. Шахмаметьева, пока еще слишком умозрительна и гипотетична.

Учитывая значительную унификацию национальных налоговых систем, международное налоговое право в противоположность первому подходу можно определить

---

[26] Лещенко С. К. К вопросу о понятии международного налогового права // Промышленно-торговое право. 2008. № 3. URL: www.law.bsu.by/pub/48/4_leshchenko.doc.

[27] Шахмаметьев А. А. Международное налогообложение и международное налоговое право: правовые аспекты взаимосвязи // Финансовое право. 2006. № 3. С. 24–31.

[28] Шахмаметьев А. А. Международное налоговое право: учебно-методический комплекс. М.: Тровант, 2009.

[29] Reuven S. Avi-Yonah. International tax as international law: an analysis of the international tax regime. Cambridge Tax Law Series. NY, 2007. P. 3.

как совокупность положений национальных налоговых законодательств всех стран мира. А. И. Погорлецкий отметил, что международное налоговое право «можно также трактовать как совокупность налоговых законодательств всех стран мира, регулирующих деятельность хозяйствующих субъектов (в том числе иностранных инвесторов) как внутри данной фискальной территории, так и налогообложение внешнеэкономических операций и доходов от их осуществления»[30]. В рассматриваемом значении категория «международное налоговое право» представляется научной и теоретической, более точным будет термин «налоговое право стран мира».

Более узкое, концентрированное определение содержания и предмета международного налогового права – это совокупность положений национального (внутреннего) налогового законодательства отдельной страны, регулирующих отношения с иностранным элементом, или, коротко, «международная часть национального налогового права»[31]. Предметом международного налогового права в данном понимании будут *отношения, которые регулируются нормами национального законодательства и которые «отягощены» иностранным элементом*. То есть эти отношения возникают между государством (в лице его уполномоченных органов) и физическими и юридическими лицами в связи с их международной экономической деятельностью и возникновением у них вследствие этого налоговых обязательств перед данным государством. Рассматриваемые отношения основаны на власти и подчинении и существуют между неравными субъектами. Основной метод правового регулирования таких отношений – императивный. Недостаток определения в том, что при таком значении международного налогового права собственно международно-правовые нормы в изначальной форме отходят на второй план и выступают в правовом механизме налогообложения международной экономической деятельности после их имплементации как часть национального законодательства.

Альтернативный подход в понимании международного налогового права устраняет этот недостаток и принимает во внимание значительный массив международных соглашений и документов как результат сотрудничества государств по налоговым вопросам. Подход следующий: можно считать международное налоговое право исключительно *совокупностью принципов и норм международного публичного права*. Сторонники данной доктрины рассматривают международное налоговое право как подотрасль международного публичного права[32]. Понимание международного налогового права только как части международного публичного права в настоящее время поддерживается в доктрине зарубежных стран и среди российских правоведов. Так, М. М. Богуславский отмечает, что интенсивность интернационализации хозяйственной жизни, сложность регулируемых отношений заставляют задуматься о соотношении международного экономического права и международного налогового права, развивающегося в последние годы. Хотя устранение двойного налогообложения – самостоятельный и весьма важный объект международно-правового регулирования, в конечном счете речь идет о регулировании определенной части международных экономических отношений. Роль налогообложения в работе современной системы международных экономических отношений постоянно возрастает. Следовательно, международное налоговое право – это подотрасль международного экономического права. А последнее, в свою очередь, определяется автором как отрасль международного публичного права, представляющая собой совокупность

---

[30] Погорлецкий А. И. Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования. СПб.: Изд-во СПбГУ, 2005. С. 53–54.

[31] Кашин В. А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий. М.: Финансы; ЮНИТИ, 1998. С. 47.

[32] Богуславский М. М. Международное экономическое право. М.: Международные отношения, 1986. С. 44.

принципов и иных норм, регулирующих отношения между субъектами международного права в связи с их деятельностью в области международных экономических отношений. Предметом международного налогового права в рассматриваемом значении будут *отношения, возникающие между государствами в налоговой сфере*. Субъекты таких отношений – государства (иногда – международные организации).

Указанные отношения формализуются в заключенных государствами международных договорах, протоколах, нотах и иных договоренностях, устанавливающих порядок взаимодействия государств по решению налоговых проблем, а также в рекомендациях, комментариях, отчетах и иных документах. Их разрабатывают созданные государствами международные организации, например ОЭСР.

Кроме того, задачу формализации предмета международного налогового права выполняют модельные налоговые конвенции. Как указывает Ю. С. Безбородов[33], модельные конвенции – это некие принципы, рамки, которые если не обеспечивают полное единообразие норм, то как минимум эффективно используются, когда необходимо достичь согласия между государствами в отношении единых унифицированных норм и когда перед данными государствами стоит задача сохранить собственные особенности правового регулирования. Например, на основании МК ОЭСР и МК ООН заключено большинство действующих в мире международных двусторонних налоговых соглашений.

Предмет международных налоговых соглашений – такие вопросы, как распределение прав государств на взимание налогов с определенных видов доходов и имущества, установление правил их налогообложения, устранение двойного налогообложения, ограничение налогов у источника, обмен налоговой информацией, административно-правовое сотрудничество национальных налоговых служб по оказанию правовой помощи при налоговом контроле и взимании налогов и т. д. Рассматриваемые отношения относятся к предмету международного публичного права, а международное налоговое право будет выступать как относительно самостоятельный блок (институт, подотрасль) международного публичного права. В таком понимании, по мнению А. А. Шахмаметьева, для обозначения анализируемой категории лучше подходит термин «международное право государственных налоговых отношений» или более узкое понятие «международное конвенционное налоговое право».

Профессор И. И. Кучеров [34] к международному налоговому праву относит исключительно международно-правовые нормы, т. е. нормы, установленные на межгосударственном уровне. Нормы национального налогового права непосредственно примыкают к международному налоговому праву, но не включаются в него, поскольку такие нормы государства устанавливают и изменяют в одностороннем порядке. Кучеров определяет сферу международного налогового права как *часть налогово-правового регулирования государства, представляющую собой совокупность установленных на межгосударственном уровне правовых норм, регулирующих международные налоговые отношения*. Состав источников международного налогового права в таком понимании значительно уже по сравнению с традиционной системой источников и включает в себя преимущественно международные договоры (соглашения, конвенции), заключаемые для создания правовой основы регулирования межгосударственных налоговых отношений[35].

Е. С. Меркулов [36] утверждает, что нормы внутреннего законодательства,

---

[33] Безбородов Ю. С. Международные модельные нормы / М.: Волтерс Клувер, 2008. С. 50, 104.

[34] Кучеров И. И. Международное налоговое право: учебник для вузов. М.: ЮрИнфоР, 2007. С. 452.

[35] Кучеров И. И. Теоретические вопросы международного налогового права и его место в системе налогово-правового регулирования // Финансовое право. 2006. № 1. Стр. 44–48.

[36] Меркулов Е. С. Понятие и предмет международного налогового права: спорные вопросы // Право и

предназначенные для регулирования отношений государства с субъектами (физическими и юридическими лицами) и подпадающие под его налоговую юрисдикцию, не относятся к международному праву даже в том случае, если регулируемые ими отношения включают иностранный элемент. Он рассматривает значение термина «международные отношения» в смысле «межгосударственные», или «межправительственные». С точки зрения Меркулова, основные вопросы, решаемые в рамках правового регулирования, – это устранение международного двойного налогообложения и борьба с уклонением от уплаты налогов.

По мнению А. А. Шахмаметьева, и теоретически, и практически для комплексного охвата явления при рассмотрении налогово-правового регулирования конкретной страны целесообразно не противопоставлять и не изолировать национальное право, регулирующее отношения с иностранным элементом, равно как и международное публичное право, устанавливающее порядок взаимодействия государств по вопросам налогообложения в налоговой сфере. С опорой на это мнение понятие «международное налоговое право» должно охватывать *как нормы международного права, содержащиеся в налоговых соглашениях, так и нормы национального законодательства, с помощью которых регулируется международное налогообложение*. Эта концепция распространена и в зарубежной, и в отечественной правовой науке. Расширенной трактовки термина «международное налоговое право» придерживается Арнольд Кнехтле[37], считающий, что его можно определить как «сумму правил национального и международного права, с помощью которых регулируется начисление и взимание налогов».

Один из авторитетнейших российских исследователей в данной области В. А. Кашин[38] указывает, что международное налоговое право наряду с нормами международных договоров включает в себя и национальное налоговое право. В одних государствах эту часть налогового права называют «налоговое право для международных сделок», в других этот же термин употребляется с указанием страны, например «международное налоговое право США» (*US international tax law*). В. А. Кашин считает[39], что в налоговом праве всякой страны можно выделить две части: первая регулирует отношения, подпадающие под налоговую юрисдикцию страны, вторая – отношения с иностранным элементом. Последнюю часть иногда называют «международное налоговое право» (*international tax law*), что не совсем корректно с терминологической точки зрения. Налоговое регулирование отношений с иностранным элементом – это часть налогового права страны. Вместе с тем эта область регулирования отличается от собственно международного налогового права (состоящего из норм, устанавливаемых налоговыми соглашениями) примерно так же, как международное публичное право (право международных отношений) отличается от международного частного права (национальных норм государства, регулирующих частные отношения граждан и юридических лиц, в которых одна из сторон имеет иностранное происхождение). Данные группы налоговых отношений различаются и по методу правового регулирования. Этой же точки зрения придерживается А. И. Погорлецкий[40], сторонник расширенной трактовки международного налогового права. Он предполагает включение в его предмет как национального налогового законодательства в части регулирования внешнеэкономической

политика. 2004. № 4. С. 91–102.

[37] Arnold Knechtle. Basic Problems in International Fiscal Law. London: HFL Publishers Ltd., 1979. P. 37.

[38] Кашин В. А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий. М.: Финансы; ЮНИТИ, 1998.

[39] Там же. С. 383.

[40] Погорлецкий А. И. Международное налогообложение: учебник. СПб.: Изд-во Михайлова В. А., 2006.

деятельности, так и международных налоговых соглашений и иных международно-правовых актов, опосредующих межгосударственное правовое взаимодействие в налоговой сфере.

И. А. Ларютина[41] также рассматривает международное налоговое право в широком смысле – как содержащее международно-правовые нормы, бланкетные международные правовые нормы и нормы внутреннего законодательства, необходимые для международного налогообложения, т. е. регулирующие особенности налогообложения доходов нерезидентов. Реализация норм по вопросам международного налогообложения (международных и внутренних), к которым отсылают международные нормы, затрагивает интересы нескольких государств, поэтому их необходимо рассматривать в комплексе, как составляющие международного налогового права.

Далее, согласно мнению О. Фоминой [42], термин «международные налоговые отношения» включает отношения, выходящие за пределы одного государства и так или иначе связанные с правовыми системами разных стран. Таким образом, международное налоговое право определяется как особая ветвь налогового права, занимающаяся международными аспектами налогообложения. С. П. Полякова и В. В. Котляренко [43] определяют международное налоговое право в качестве комплексной отрасли права, представляющей собой совокупность норм внутригосударственного и международного права, направленных на регулирование международных налоговых отношений.

В правовой литературе международное налоговое право нередко делится на публичное и частное. М. В. Денисаев [44] писал, что межгосударственные налоговые отношения возникают в основном по поводу экономического сотрудничества между государствами и распределения между ними налоговых платежей. Они реализуются при установлении и введении налогов, в то время как отношения с участием государства и налогоплательщика возникают только при взимании налогов. Следовательно, международное публичное налоговое право ближе по содержанию к международному финансовому праву, в то время как международное частное налоговое право ближе к внутригосударственному налоговому праву. Межгосударственным отношениям присущ *диспозитивный* метод при заключении международного договора, когда стороны приходят к взаимному согласию по предмету договора. Однако на этапе исполнения вступившего в законную силу договора возникают отношения иного рода: государство в лице уполномоченных органов должно исполнять закрепленные в договоре обязанности, т. е. имеется *императивное* правовое регулирование налоговых отношений. Что касается международного частного налогового права, то, по мнению исследователей, ему в большей степени свойственно диспозитивное начало. Это связано с тем, что налоговые соглашения и внутреннее налоговое законодательство, регламентирующее международные налоговые отношения, предоставляет субъектам частного права более льготный налоговый режим. Субъекты права могут (но не обязаны) воспользоваться им. В налоговых соглашениях не предусмотрены меры ответственности за их несоблюдение.

Деление международного права на публичное и частное является общепризнанным в теории права. К международному публичному праву относятся правовые нормы,

---

[41] Ларютина И. А. Избежание двойного налогообложения и уклонение от уплаты налогов в международном праве: дис… канд. юр. наук. М., 2002.

[42] Фомина О. Международное налоговое право: понятие, основные принципы // Хозяйство и право. 1995. № 5. С. 125–135.

[43] Полякова С. П., Котляренко В. В. Понятие международного налогового права // Налоговое право: учебное пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. М.: ФБК-ПРЕСС, 2000.

[44] Денисаев М. В. Налоговые отношения с участием иностранных организаций в Российской Федерации: учебное пособие. М.: Юриспруденция, 2005.

регулирующие общественные отношения с участием государств, международных организаций.

Предмет регулирования международного частного права – гражданско-правовые отношения, возникающие между частными субъектами: физическими и юридическими лицами. На первый взгляд, логично предположить, что и международное налоговое право подразделяется на публичное и частное. Однако критерии их разграничения не столь очевидны. Это обусловлено спецификой налоговых отношений, которые *всегда являются публично-правовыми,* ибо одной из сторон налогового правоотношения выступает государство или уполномоченный государственный орган. Таким образом, понятие «национальное налоговое право» вряд ли следует рассматривать в непосредственной связи с категорией «международное частное право». На эту тему также высказался немецкий профессор Клаус Фогель: он говорил, что международные налоговые соглашения, в отличие от конфликтных правил (коллизионных норм) международного частного права, не решают проблемы выбора между внутренним и иностранным правом[45]. Вместо этого признается, что каждое из двух государств применяет свое внутреннее право, и затем они оба ограничивают применение данного права. Соответственно, неправильно трактовать нормы налоговых соглашений как коллизионные нормы по аналогии с международным частным правом[46].

В связи с этим С. К. Лещенко предполагает, что для обозначения совокупности правовых норм, составляющих национальные системы правового регулирования налоговых отношений с иностранным элементом, терминологически более точно использовать понятие «налоговое право внешнеэкономических отношений», или «налоговое право внешнеэкономических сделок». Оно точнее отражает сущность данной группы норм права, чем «международное частное налоговое право». Таким образом, с одной стороны, международное налоговое право основано на реализации основных принципов международного права, с другой – оно не может не обращаться к налоговым нормам национальных правовых систем, в той степени, в которой отношения не урегулированы международной договорной практикой. Для иллюстрации этого тезиса С. К. Лещенко приводит пример определения налогового резидентства физического лица в результате последовательного применения правил определения резидентства в нормах национального законодательства и международных налоговых соглашений. В них обычно определяется, что под резидентом государства понимается лицо, которое по его законодательству подлежит налогообложению в нем на основании местожительства, постоянного местопребывания, места управления, места регистрации или любого другого аналогичного признака. Если же физическое лицо признается резидентом обоих государств в силу действия различающихся принципов определения налогового резидентства двух государств, то положение лица определяется в соответствии с нормами двустороннего международного налогового соглашения, заключенного между государствами. Это делается с помощью последовательно применяемых правил – тестов, предусмотренных специальной статьей налогового соглашения (в модельных конвенциях ОЭСР и ООН это статья 4 «Резидент»).

Так, согласно первому тесту, лицо считается резидентом того государства, в котором оно располагает постоянным жилищем; если оно располагает постоянным жилищем в обоих государствах, то оно считается резидентом того из них, в котором имеет более тесные личные и экономические связи (центр жизненных интересов). Если же центр жизненных интересов не может быть точно определен или лицо не располагает постоянным жилищем ни в одном из государств, то лицо считается резидентом того из них, в котором оно обычно проживает и т. д. Таким образом, по мнению С. К. Лещенко, нормы национального права,

---

[45] Klaus Vogel. Double Taxation Conventions. Kluwer Law International, 1997. P. 20.

[46] Ibid. P. 26. § 45a.

регулирующие налоговые отношения с иностранным элементом, тесно соприкасаются с правовыми нормами, закрепленными в международно-правовых актах, дополняют и развивают их, обеспечивают их реализацию, а потому для полноценного и всестороннего анализа категории международного налогового права необходимо объединение двух его составляющих. Поэтому на данном этапе предлагается рассматривать международное налоговое право как новое комплексное образование в праве, регулирующее совокупность разнообразных взаимосвязанных общественных отношений, объединенных сферой международного налогообложения.

Отмечая путаницу в терминологии, С. К. Лещенко предлагает пояснять использование термина «международное налоговое право» в его широком значении, включающем две составляющие – международно-правовую и национальную – в виде системы правовых норм, регулирующих налоговые отношения с иностранным элементом. В противном случае не исключено ошибочное понимание термина как совокупности норм мировой налоговой системы, в реальности не существующей. В частности, широко используемый термин *US International Tax Law* (международное налоговое право США) внутренне противоречив, поскольку одновременно указывает и на международно-правовой, и на национальный характер правовых норм. Для устранения терминологической неточности целесообразно называть систему норм национального законодательства, регулирующих налоговые отношения с иностранным элементом, налоговым правом внешнеэкономических сделок государства. Не вполне обоснованно применять для обозначения этой группы правовых норм термин «международное частное налоговое право», поскольку налоговые отношения по своей природе всегда публичны.

2.2. Источники международного налогового права

Правовой механизм международного налогообложения опирается на солидную (как по числу источников, так и по степени разработанности и детализации) нормативно-правовую основу. Устанавливая условия налогообложения резидентов и нерезидентов, ведущих международную экономическую деятельность, государство прямо или опосредованно затрагивает все стороны такой деятельности и интересы различных субъектов, связанных с ней. Наряду со значительным числом внутренних нормативно-правовых актов, издаваемых органами государственной власти стран, правовые вопросы применения налогообложения международной экономической деятельности содержатся и в международно-правовых актах. Большинство государств рассматривают их как один из источников норм, как правило преобладающий над внутригосударственными правовыми нормами.

Кроме того, существенное значение в механизме налогового регулирования имеют политические решения, не облеченные в форму источников права, например заявления, обращения, декларации, аналитические отчеты, резолюции и тому подобные документы, принимаемые как внутри страны органами государственной власти, так и на международном уровне в ходе встреч глав государств, сессий международных организаций и т. д. Особую актуальность в последнее время приобретают высказывания политиков на международных форумах, затрагивающих вопросы международного налогообложения и международной налоговой политики, например на встречах Большой двадцатки, саммитах ЕС, конференциях ОЭСР, других международных организаций.

Международное публичное право регулирует отношения между государствами и определяет их взаимные права и обязанности. Источники международного налогового права не так просто идентифицировать, поскольку международное публичное право в целом – предмет принятия и интерпретации государствами, чей интерес напрямую затронут данным регулированием. Международное право устанавливает для государств принципы и правила поведения, которые сами государства считают необходимым соблюдать и потому соблюдают в своих взаимоотношениях. И хотя данные правила регулируют прежде всего отношения между государствами, тем не менее права и обязанности граждан также могут

устанавливаться международным правом.

Как гласит ст. 38 Статута Международного суда ООН[47], суд, «…который обязан решать переданные ему споры на основании международного права, применяет: a) международные конвенции: как общие, так и специальные, устанавливающие правила, определенно признанные спорящими государствами; b) международный обычай как доказательство всеобщей практики, признанной в качестве правовой нормы; c) общие принципы права, признанные цивилизованными нациями; d) судебные решения и доктрины наиболее квалифицированных специалистов по публичному праву различных наций в качестве вспомогательного средства для определения правовых норм – с оговоркой, указанной в ст. 59…».

Таким образом, источники международного права можно подразделить на основные (первичные) – это международный договор, международно-правовой обычай и общие принципы права – и вспомогательные (вторичные) – к ним относят судебные решения и правовую доктрину. Четкой иерархии основных источников не существует. С одной стороны, международные договоры удобнее толковать и применять. С другой – нормы договоров действуют только в отношении государств-участников, в то время как международно-правовой обычай обязателен для всех субъектов международного права.

Классификация международно-правовых источников норм налогового права, в том числе относящихся к правовому регулированию налогообложения налогоплательщиков, может быть весьма различной. Это вполне закономерно, учитывая и многообразие таких источников, и достаточно широкий выбор критериев самой классификации.

Достаточно удачной можно назвать классификацию, предложенную А. А. Шахмаметьевым, в которой выделяются (с возможностью дальнейшей детализации) следующие основные типы международно-правовых источников налогового права: 1) общепризнанные принципы и нормы международного права; 2) нормы и принципы международного налогового права, а также типовые (модельные), технические и рекомендательные юридические документы, вырабатываемые в рамках деятельности международных организаций и форумов; 3) международные соглашения, касающиеся регулирования налогов и иных обязательных платежей[48].

Несколько отличается классификация источников международного налогового права, предложенная индийским профессором Роем Рохатги. Он опирается на то, что международное налоговое право происходит из принципов международного права, регулирующего налоговые конфликты, возникающие при пересечении национальных границ (международные коммерческие сделки, международная миграция физических лиц и т. д.). Эти принципы основываются, по мнению Р. Рохатги, прежде всего на нормах национальных налоговых законов и обычной практике государств, а также международных договорах по вопросам налогообложения. За небольшими исключениями, налоговые законы не являются «международными». Кроме международных налоговых договоров, каких-либо иных источников права, имеющих приоритет над национальными законами, за редкими исключениями (например, Директивы Еврокомиссии имеют более высокую силу, чем национальные законы стран – членов ЕС) не существует. Поэтому классификация источников международного налогового права, предложенная Р. Рохатги[49], включает в себя:

– многосторонние международные конвенции, например Венскую конвенцию о праве

---

[47] Статут Международного суда ООН // Организация Объединенных Наций. URL: www.un.org/ru/icj/statut.shtml#chap2.

[48] Шахмаметьев А. А. Международное налоговое право: учебно-методический комплекс. М.: Тровант, 2009. С. 50.

[49] Roy Rohatgi. Basic International Taxation. Second Edition. Vol. 1. Principles. Taxmann, 2007. P. 14.

международных договоров (далее – Венская конвенция);

– двусторонние соглашения об избежании двойного налогообложения, в том числе протоколы, ноты и меморандумы о взаимопонимании, содержащие толкования и договоренности в развитие таких договоров, а также дополнительные административные соглашения и договоренности;

– специфические налоговые соглашения, в том числе отраслевые соглашения по вопросам судоходства и коммерческой авиации, социального страхования и налогов на наследство;

– международно-правовой налоговый обычай и общие принципы права, в том числе правовые принципы, признаваемые в правовых системах цивилизованных стран в статутном праве, обычном праве, судебных решениях и практике международных организаций.

Международные конвенции обозначены в качестве основного источника международного права, а оставшаяся часть представляет собой международное «обычное право».

Венская конвенция о праве международных договоров [50] – основной, фундаментальный источник правил толкования актов международного права, или, как ее еще называют, кодификация принципов «обычного» международного права. Принципы толкования налоговых соглашений отличаются от аналогичных принципов толкования национальных налоговых норм по нескольким причинам. Как и любой международный договор, налоговое соглашение подчиняется правилам толкования Венской конвенции, т. е. обычному международному праву. Конвенция обобщает обычные международно-правовые нормы, касающиеся права международных договоров, а также содержит ряд новых норм, вытекающих из практики и тенденций международной жизни. Конвенция регулирует порядок заключения договоров; значение международного договора для третьих государств; вопрос о недействительности договора, противоречащего императивной норме общего международного права; влияние коренного изменения обстоятельств при заключении договора на действительность договора; право на оговорку к многосторонним договорам; условия, при которых договор может считаться недействительным; порядок разрешения споров, возникающих в связи с расторжением договора одним из его участников; функции депозитария многостороннего договора и др. [51] Венская конвенция обязательна к применению для стран, ратифицировавших ее, в отношении всех международных договоров, которые заключаются между данными странами, в том числе для договоров, подписанных до ее вступления в силу.

2.2.1. Общепризнанные принципы и нормы международного права

Общепризнанные принципы и нормы международного права в качестве основы правового регулирования прямо называются в Конституции РФ и российском законодательстве, а также применяются в судебной практике. Ссылки на обычные источники обычного международного права можно найти в постановлениях высших органов судебной власти, обобщающих практику, где названы некоторые источники общепризнанных принципов и норм международного права. В одном из них отмечается [52], что такие

---

[50] Венская конвенция о праве международных договоров была впервые открыта для присоединения (подписания) государствами 22 мая 1969 г. на конференции ООН о праве международных договоров в Вене (Австрия). Конвенция вступила в силу в 1980 г. (Венская конвенция о праве международных договоров. URL: www.un.org/ru/documents/decl_conv/conventions/law_treaties.shtml).

[51] Талалаев А. Н. Международные договоры в современном мире. Вопросы права международных договоров в свете работы Венской конференции ООН 1968–1969 гг. М.: Международные отношения, 1973; Талалаев А. Н. Право международных договоров. Общие вопросы. М.: Международные отношения, 1980.

[52] Пункт 5 Постановления Пленума Верховного суда РФ от 31 октября 1995 г. № 8 «О некоторых вопросах

принципы закреплены в международных пактах, конвенциях и иных документах, например во Всеобщей декларации прав человека[53], Международном пакте о гражданских и политических правах[54], Международном пакте об экономических, социальных и культурных правах[55]. Постановление Пленума Верховного суда РФ № 5 от 10 октября 2003 г.[56], раскрывающее общепризнанные принципы и нормы международного права, разъясняет, что под такими принципами «…следует понимать основополагающие императивные нормы международного права, принимаемые и признаваемые международным сообществом государств в целом, отклонение от которых недопустимо.

К общепризнанным принципам международного права, в частности, относятся принцип всеобщего уважения прав человека и принцип добросовестного выполнения международных обязательств. Под общепризнанной нормой международного права следует понимать правило поведения, принимаемое и признаваемое международным сообществом государств в целом в качестве юридически обязательного. Содержание указанных принципов и норм международного права может раскрываться, в частности, в документах Организации Объединенных Наций и ее специализированных учреждений».

2.2.2. Международно-правовой обычай

Международно-правовой обычай основывается на международной практике государств и означает сложившееся на практике обыкновение, ставшее юридически обязательным в силу частого применения. Международный обычай в налоговом праве с трудом поддается систематизации и представляет собой скорее основные юридические принципы налогообложения, принятые в налоговых системах развитых стран. По мнению С. Г. Пепеляева[57], обычай как источник налогового права применяется редко и касается порядка прохождения законопроектов в парламенте и т. д. А. А. Шахмаметьев отмечает возрастание роли обычая в правовом механизме налогообложения международной экономической деятельности и трансграничного перемещения товаров. Например, в качестве обычая применяется правило, по которому международное налоговое соглашение должно облегчать положение налогоплательщика по сравнению с ситуацией, если бы такое соглашение отсутствовало[58]. Однако эти обычаи относятся скорее к международной правовой системе (*general international law*). Как пишет А. А. Шахмаметьев, общепризнанные принципы и нормы международного права не содержатся в каком-либо правовом акте, их установленного перечня или свода не существует. В международной практике под общепризнанными подразумевают обычные нормы, которые складываются под

применения судами Конституции Российской Федерации при осуществлении правосудия».

[53] Права человека: сборник международных договоров ООН. Нью-Йорк: [б. и.], 1978.

[54] Сборник действующих договоров, соглашений и конвенций, заключенных СССР с иностранными государствами. Вып. XXXII. М., 1978.

[55] Там же.

[56] Постановление Пленума Верховного суда Российской Федерации от 10 октября 2003 г. № 5 «О применении судами общей юрисдикции общепризнанных принципов и норм международного права и международных договоров Российской Федерации» // Российская газета. 2003. 2 декабря. URL: rg.ru/2003/12/02/pravo-doc.html

[57] Налоговое право: учебник / отв. ред. и рук. авт. коллектива С. Г. Пепеляев. М.: Юристъ, 2005.

[58] Cartou L. Droit fiscal international et europeen. Paris: Dalloz, 1981. P. 27.

влиянием поведения государств и расцениваются ими как обязательные. Данные принципы и нормы формализуются в договорах (иных документах) по конкретным предметам регулирования либо в результате систематизации и кодификации международного права. Одна и та же норма, сложившаяся в отношениях между государствами и зафиксированная на определенном этапе в договоре, может быть и конвенционной (для стран – участниц договора), и «обычной» (для третьих стран, не сторон договора). То, что страна не ратифицировала международную конвенцию или не присоединилась к ней, совершенно не означает, что она не согласна с ее положениями в части, которая касается принципов толкования международных договоров. К примеру, Венская конвенция может применяться национальными судами, налоговыми органами и налогоплательщиками как международный обычай, и это имеет значение для государств – сторон международных налоговых конвенций, которые не ратифицировали Венскую конвенцию.

Международно-правовой обычай, как и судебная практика, применяется как источник международного налогового права, но, в отличие от нее, имеет большее распространение и универсальное значение в силу признания общим международным правом данной формы в числе своих источников. Обычай возникает, как правило, когда общепринятое поведение одобряется в качестве оптимального влияния на сложившиеся отношения. Пример обычая в практике отношений государств, позднее закрепленного в международных соглашениях и нормативных актах национальных правовых систем, – освобождение от уплаты налогов иностранных дипломатических миссий. В современной практике регулирования международных налоговых отношений А. И. Погорлецкий предлагает такой пример использования обычной нормы: «Из концепции международного правового обычая следует правило, согласно которому международное налоговое соглашение призвано облегчить текущее фискальное положение налогоплательщика, но никак не должно усугублять его в сравнении с потенциально возможным альтернативным вариантом, при котором международное налоговое соглашение для урегулирования данного предмета налоговых споров отсутствует»[59]. Зарубежные авторы, например Л. Карту[60], признают за обычаем роль самостоятельного инструмента правового регулирования, а Ж. Тиксье и Г. Жест[61] отмечают тенденцию расширения предмета писаного международного налогового права и включения в него новых аспектов налогового регулирования.

2.2.3. Доктрина

Доктрина – это вспомогательный источник международного налогового права в системе международно-правовых источников регулирования налогообложения нерезидентов. Она выступает в форме толкований международных соглашений, рекомендаций и иных ненормативных актов международных организаций, научных концепций, теоретических исследований. Доктрина в налоговом праве бывает официальной и научной. Официальная доктрина разрабатывается на национальном уровне и принимает различные формы: циркуляры, комментарии, иные документы, которые исходят от компетентных органов, но вместе с тем не имеют значения официального толкования положений законодательства. Научная доктрина разрабатывается в специализированных научных центрах, обеспечивающих методическое и научное сопровождение государственной политики в налоговой, внешнеэкономической и таможенной областях, и в традиционных

---

[59] Погорлецкий А. И. Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования. СПб.: Изд-во СПбГУ, 2005. С. 33.

[60] Cartou L. Op. cit. P. 26.

[61] Tixier G., Gest G. Droit fiscal international. Paris: PUF, 1985. P. 32.

университетских и академических учреждениях в рамках основного профиля их деятельности. Как заметил В. А. Кашин, «влияние доктрины как источника налогового права… проявляется в основном в ее воздействии на взгляды и намерения законодателей и на позицию и мнения исполнительных органов и судов при решении тех или иных вопросов исполнения и толкования существующего законодательства»[62].

2.2.4. Судебные постановления

В качестве международно-правового источника регулирования налогообложения судебная практика может рассматриваться с определенными оговорками. Сама постановка вопроса обусловлена тем, что судебная практика может формироваться и на национальном уровне, и международном судебным органом, который уполномочен рассматривать налоговые споры. В качестве примера таких органов можно назвать Европейский суд, суд ВТО/ГАТТ и, наконец, Европейский суд по правам человека (ЕСПЧ)[63], который действует на основе Европейской конвенции о защите прав человека и основных свобод 1950 г. и протоколов к ней[64]. Россия присоединилась к данной конвенции в 1998 г. Таким образом, в соответствии со ст. 15 Конституции РФ конвенция стала частью российской правовой системы. В силу ст. 32 конвенции ЕСПЧ имеет право решать вопросы, касающиеся толкования и применения положений конвенции и протоколов к ней. Решения ЕСПЧ имеют прецедентный характер для стран – участников конвенции, в том числе и для РФ, а излагаемые в них правовые позиции суда признаются обязательными к исполнению и применяются в работе судебных органов РФ[65]. На обязательность исполнения положений конвенции и решений ЕСПЧ в России указал и Высший арбитражный суд РФ[66].

В настоящее время судебная практика и, в несколько меньшей степени, доктрина стали, как справедливо отметили французские авторы К. Ж. Берр и А. Тремо[67], инструментами установления положений права, не менее значимыми, чем писаное право. Проблемы, с

---

[62] Кашин В. А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий. М.: Финансы; ЮНИТИ, 1998. С. 43

[63] Вахитов Р. Р. Обзор новых решений Европейского суда по правам человека // Налоговед. 2006. № 9; Вахитов Р. Р. В Европейском суде по правам человека // Налоговед. 2007. № 2; Вахитов Р. Р. Развитие судебной практики ЕСПЧ по налоговым и связанным с ними спорам в 2007 году // Налоговед. 2007. № 10; Калинин С. И. Использование правовых позиций ЕСПЧ по налоговым спорам в российской правоприменительной практике // Налоговед. 2007. № 12; Зинченко Л. А. Применение положений Конвенции о защите прав человека и основных свобод в налоговых спорах // Ваш налоговый адвокат. 2007. № 10.

[64] Европейская конвенция о защите прав человека и основных свобод от 4 ноября 1950 г. URL: europeancourt.ru/konvenciya-o-zashhite-prav-cheloveka-i-drugie-oficialnye-dokumenty/konvenciya-o-zashhite-prav-cheloveka-i-osnovnyx-svobod.

[65] Постановление Конституционного суда РФ от 30 июля 2001 г. № 13-П по делу о проверке конституционности положений подпункта 7 пункта 1 статьи 7, пункта 1 статьи 77 и пункта 1 статьи 81 Федерального закона «Об исполнительном производстве» в связи с запросами Арбитражного суда Воронежской области, Арбитражного суда Саратовской области и жалобой открытого акционерного общества «Разрез „Изыхский“»; Определение ВАС РФ от 14 октября 2008 г. № 4588/08 по делу № А33-12967/2007.

[66] Информационное письмо ВАС РФ от 20 декабря 1999 г. № С1-7/СМП-1341 «Об основных положениях, применяемых Европейским судом по правам человека при защите имущественных прав и права на правосудие» // Вестник ВАС РФ. 2000. № 2.

[67] Berr C. J., Tremeau A. Le droit douanier: regime des operations de commerce international en France et dans la C.E.E. Paris: Economica, 1988. P. 67.

которыми ежедневно сталкиваются налогоплательщики, слишком технические; следовательно, здесь как нигде нужна опора на судебный прецедент или на официальное толкование.

Судебные решения по налоговым вопросам конкретной страны могут выступать в качестве источников международного налогового права в национальной правовой системе, если такие решения в принципе признаются ей в таком качестве (например, в странах с англосаксонской системой права). Решения судов иностранных государств, по общему правилу, не имеют ни обязательной силы, ни преюдициального характера для органов другого государства[68]. Однако решения, принятые международными или национальными судебными инстанциями, обязательны для государств, признавших их компетенцию в силу участия государств в соответствующем соглашении, которое определяет статус и правила деятельности данных органов. Пример – решения Судебного комитета Тайного совета Великобритании (*Judicial Committee of the Privy Council*) в отношении некоторых стран, специально установивших ее юрисдикцию на своей территории[69].

Суды разных стран толкуют нормы международного налогового права неодинаково. Так, суды стран с континентальным (гражданским) правом в решениях основываются на национальном праве, нормативных актах, международных договорах, судебных решениях и доктрине. Суды в странах с общим правом (*common law*) основываются на тех же источниках, однако больший вес придается принятым ранее судебным решениям, в том числе в других странах общего права. Судебные решения по вопросам применения налоговых соглашений в одних странах могут служить основой для решений по аналогичным делам судов других стран, хотя обязательной юридической силы такие решения в отношении судов другой страны не имеют. Однако в сходных обстоятельствах аргументация суда может быть принята во внимание судом другой страны[70]. В некоторых странах общего права, особенно входящих в Содружество Наций (бывшее Британское Содружество наций) [71], тенденция к использованию иностранных судебных решений выражена наиболее сильно[72]. Так, в деле *Hunter Douglas v. MNR* канадский суд принял

---

[68] Хапов А. В. Налоговое право в системе международно-правовых отношений: методологический аспект // Российская юстиция. 2005. № 9. С. 69.

[69] Международная юрисдикция Судебного комитета подтверждена законодательством 31 страны, в отношении которых он уполномочен рассматривать апелляции, из которых 13 стран – независимые государства. Обращение к Тайному совету признают Антигуа и Барбуда, Гренада, Ниуэ, Острова Кука, Содружество Багамских Островов, Сент-Винсент и Гренадины, Сент-Люсия, Тувалу, Федерация Сент-Китс и Невис, Ямайка; коронные владения Джерси, Гернси, включая территории, зависимые от Гернси: острова Олдерни, Сарк, Мэн; заморские территории Великобритании Ангилья, Бермуды, Британские Виргинские острова, острова Кайман, Фолклендские острова, Гибралтар, Монтсеррат, Острова Святой Елены, Вознесения и Тристан-да-Кунья, Теркс и Кайкос, Острова Питкэрн, Британская антарктическая территория, Южная Георгия и Южные Сандвичевы Острова, военные базы Акротири и Декелия (Кипр). Апелляции подаются напрямую в Судебный комитет от Содружества Доминики, Республики Маврикий, Республики Тринидад и Тобаго, а также, если дело затрагивает конституционные права, от Республики Кирибати. Кроме того, по соглашению между Великобританией и Государством Бруней-Даруссалам, суд рассматривает апелляции к султану и отчитывается перед ним (источник: Exchange of Notes concerning the Reference of Appeals from the Supreme Court of Brunei Darussalam to the Judicial Committee of Her Majesty's Privy Council. Bandar Seri Begawan: Foreign and Commonwealth Office. 1995. 19th January. URL: www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/273164/2841.pdf).

[70] Roy Rohatgi. Basic International Taxation. Second Edition. Vol. 1. Taxmann, 2008. P. 59.

[71] Commonwealth of Nations // Wikipedia, the free encyclopedia. URL: en.wikipedia.org/wiki/Commonwealth_of_Nations.

[72] Многие государства, ранее входившие в Британское содружество, формально подчинялись английскому праву, разумеется, с учетом законодательных изменений и судебного вовлечения для привязки к местным

нидерландскую интерпретацию; в австралийском деле *Thiel v. FCT*[73] были учтены позиции судов Великобритании и Канады; в деле *CIR v. United Dominions Trust Ltd* в Новой Зеландии применили решение немецкого суда; в деле *Donroy Ltd. v. United States*[74] в США использовалось канадское решение; в Индии в деле *CIT v. Visakhapatnam Port Trust*[75] – немецкое решение; в Канаде в деле *№ 630 v. MNR* – решение США и т. п. Однако, как говорит Рой Рохатги, общепринятое толкование не означает автоматического принятия без должного рассмотрения[76].

Спорное налоговое отношение, отягощенное иностранным элементом, иногда рассматривается в двух (или более) национальных юрисдикциях. Например, иностранное юридическое лицо помимо коммерческой деятельности по месту регистрации проводит операции с ценными бумагами на территории другого государства, получая процентные доходы и дивиденды от зарубежных эмитентов. Претензии в отношении уплаты налогов на доходы, полученные от второго, «зарубежного» вида деятельности, могут быть предъявлены налоговыми органами как страны регистрации налогоплательщика, так и страны совершения операций (получения дохода). Соответственно, судебные органы государств могут вынести два решения. Как отмечалось выше, судебные решения по налоговым вопросам могут выступать в качестве источников международного налогового права в национальной правовой системе, если такие решения в принципе признаются ею в таком качестве. Иная ситуация складывается в отношении решения суда иностранного государства.

Важное место в правовом механизме защиты прав налогоплательщиков занимает ЕСПЧ[77], который действует на основе Конвенции о защите прав человека и основных свобод 1950 г. и протоколов к ней. В силу ст. 32 конвенции ЕСПЧ вправе решать все вопросы, касающиеся толкования и применения положений конвенции и протоколов к ней. Решения ЕСПЧ носят прецедентный характер.

Интересное решение принял ЕСПЧ 23 мая 2006 г. № 46343/99 по делу *Riener v. Bulgaria*[78]. Заявительница имела задолженность по уплате налогов (налоговую недоимку перед болгарским бюджетом). В соответствии с национальным законодательством болгарские налоговые и пограничные органы наложили запрет на ее выезд за пределы территории Болгарии до погашения налоговой задолженности. В решении суд отметил, что, защищая общественный интерес, болгарские налоговые органы действовали в соответствии с

законам территорий. Решения британских судов в настоящее время продолжают цитироваться в качестве авторитетного мнения в судах территорий. Для ряда стран Судебный комитет Тайного совета – это окончательная апелляционная инстанция. Многие страны, ранее подчинявшиеся британскому праву (например, Гонконг), продолжают признавать законы Великобритании в качестве своих, с учетом собственных законов (English law // Wikipedia, the free encyclopedia. URL: en.wikipedia.org/wiki/English_law).

[73] Thiel v. Federal Commissioner of Taxation (1990) 171 CLR 338.

[74] Donroy Ltd., Dostrey, Ltd., Lacancal, Ltd., and Transpat, Ltd. v. United States of America (1961) № 17463. URL: ca.findacase.com/research/wfrmDocViewer.aspx/xq/fac.19610503_0000031.NCA.htm/qx.

[75] Commissioner Of Income Tax v. Visakhapatnam Port Trust (1983) 144 ITR 146 AP. URL: www.indiankanoon.org/doc/865397.

[76] Подробнее см.: Roy Rohatgi. Basic International Taxation. Second Edition. Vol. 1. Principles. Taxmann, 2007. P. 59.

[77] European Court of Human Rights. URL: www.echr.coe.int.

[78] Riener v. Bulgaria (Application № 46343/99). European Court of Human Rights. 2006. 23th May. URL: hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-75463#{"itemid":["001-75463"]}

законом, однако при этом они имеют полную свободу усмотрения в выработке налоговой политики и в мерах к обеспечению уплаты налогов. Налоговые органы, применившие обеспечительную меру, должны, по мнению суда, предпринимать шаги по взысканию недоимки иными путями, доказав при этом, что выезд налогоплательщика за пределы страны повлечет невозможность взыскания недоимки. Признав обеспечительные меры, установленные болгарскими налоговыми органами, законными, ЕСПЧ вместе с тем констатировал нарушение п. 2 ст. 2 протокола № 4 к Конвенции о защите прав человека и основных свобод и указал, что такие меры чрезмерны и установлены по формальным основаниям, без всестороннего исследования фактических обстоятельств дела. ЕСПЧ присудил выплатить заявительнице 5 тыс. евро в счет компенсации причиненного ей морального вреда[79].

В практике ЕСПЧ рассматривался вопрос, связанный с уплатой НДС при внешнеторговых операциях. Заявитель – компания «Интерсплав» – вынужден был обратиться в данный суд, поскольку налоговые органы Украины принимали, по мнению компании, противоправные меры, чтобы затруднить возмещение налогоплательщиками НДС из бюджета и зачет НДС, когда возмещение не предусмотрено законом. В решении по делу было отмечено, что систематические задержки возмещения НДС нарушают справедливый баланс между требованиями соблюдать общественные интересы и правом налогоплательщика беспрепятственно пользоваться своим имуществом[80]. Суд признал, что в данном случае права заявителя на возмещение НДС могут быть признаны имущественным интересом, охраняемым в соответствии со ст. 1 протокола № 1 к Конвенции о защите прав человека и основных свобод. Суд не принял ссылки ответчика (Украина) на общую ситуацию с возмещением НДС ввиду отсутствия признаков прямого участия заявителя в совершении указанных злоупотреблений. ЕСПЧ присудил ответчику выплатить заявителю 25 тыс. евро в качестве компенсации причиненного имущественного ущерба.

ЕСПЧ, естественно, принимает решения не только в пользу налогоплательщиков. Например, при рассмотрении дела «*Финкельберг против Латвии*» суд выяснил, что налогоплательщик (заявитель) уплатил НДС поставщикам и затем уменьшил на эту сумму подлежащий перечислению в бюджет НДС, полученный от покупателей. При проверке налоговые органы установили, что поставщики не зарегистрированы, как это предусмотрено правилами уплаты НДС, и, следовательно, покупатель их товаров в дальнейшем лишался права уменьшать налоговые обязательства на сумму НДС, перечисленного данным незарегистрированным лицам. В Постановлении ЕСПЧ от 18 октября 2001 г. по данному делу указано[81], что предусмотренная законом обязанность налогоплательщика проверить, являются ли его поставщики зарегистрированными налогоплательщиками, не нарушает баланса частных и публичных интересов. Поскольку налогоплательщик такую проверку не проводил, то на него возлагается риск неблагоприятных последствий.

Общепризнанные международно-правовые принципы и нормы не только лежат в основе международно-правового сотрудничества по налоговым вопросам, но и развиваются в нем, служат основанием становления своего рода специализированных общих правовых принципов и норм международного регулирования в налоговой сфере[82].

---

[79] Информация о деле (по материалам Постановления ЕСПЧ от 23 мая 2006 г. № 46343/99 / пер. с англ. В. А. Власихин, А. Н. Русов // Законы России. URL: lawrussia.ru/texts/legal_319/doc319a973x645.htm.

[80] Постановление ЕСПЧ от 9 января 2007 г. по делу № 803/02 / пер. с англ. Г. А. Николаев // Сейчас. ру. URL: https://www.lawmix.ru/vas/119907.

[81] Европейский суд по правам человека. Избранные постановления и решения 2001 г. Ч. 2 / сост. Л. И. Брычева и др. М.: Юридическая литература, 2004. С. 370, 375.

[82] Ручкин О. Ю. Общепризнанные принципы и нормы международного права и международные договоры

Документы, содержащие принципы и нормы международного регулирования налогообложения, создаются в рамках работы международных организаций и форумов. Развитие международной экономической деятельности и мировой торговли, потребности либерализации их условий предопределили вектор усилий мирового сообщества: согласование правил устранения многократного налогообложения и фискальных барьеров для внешнеэкономических связей, информационный обмен и борьба с налоговыми правонарушениями. Особое место в международно-правовом сотрудничестве по налоговым вопросам занимают типовые формы документов, рекомендации и разъяснения, разрабатываемые международными организациями для межгосударственного взаимодействия по налоговым вопросам. Среди таких документов наиболее распространены типовые (модельные) налоговые конвенции и комментарии к ним, разработанные ОЭСР и ООН.

2.2.5. Национальное налоговое право

Вне всякого сомнения, налоговое обязательство возникает в силу действия норм национального налогового законодательства (включая Конституцию) каждого государства. В большинстве государств в отношении каждого налога действует отдельный закон, либо ряд законов, либо Налоговый кодекс (как, например, в России и США). Внутреннее законодательство есть тот фундамент, на основе которого возводятся иные источники международного налогового права. Если вопрос не находит отражения или решения в каком-либо прочем источнике, то национальное налоговое право становится единственным источником регулирования.

Именно национальный налоговый закон устанавливает существенные элементы налога в трансграничной операции – субъект, объект, налоговую базу и ставку, механизм исчисления и уплаты налога. В национальном же законе должны быть установлены и обозначены связующие факторы для иностранного элемента в части его привязки к национальной налоговой системе. Наиболее известные из таких факторов – принципы резидентства и источника для аллокации подоходного налогообложения в международной сфере. Кроме того, национальный налоговый закон обычно также устанавливает механизмы учета иностранных налогов для устранения двойного налогообложения.

2.2.6. Международные налоговые соглашения

Как будет показано далее, действие национальных налоговых законов создает одностороннее обязательство в отношении всех субъектов, подпадающих под налоговую юрисдикцию государства, основанную на его суверенитете. Поскольку изначально такие действия государств не скоординированы, то две налоговые юрисдикции неизбежно сталкиваются. Особенно остро данная проблема проявилась уже в конце XIX в. с повсеместным принятием подоходного налога, в это же время возникли и первые двусторонние соглашения о налогах, в которых государства договаривались об аллокации налоговых прав и устранении двойного налогообложения.

Первое из таких соглашений заключили Пруссия и Австро-Венгрия в 1899 г., оно было основано на имперском законе о двойном налогообложении Германии 1870 г., принятом для одностороннего устранения двойного налогообложения. После этого до Первой мировой войны в Европе появилось несколько аналогичных соглашений[83]. Между мировыми войнами также заключались двусторонние налоговые соглашения, но немногочисленные.

как источники финансового права // Международное публичное и частное право. 2005. № 4.

[83] Peter Harris, David Oliver. International Commercial Tax. Cambridge University Press, 2010. P. 16.

Позже, сначала в рамках Налогового комитета Лиги Наций, а после Второй мировой войны в рамках ООН и ОЭСР разрабатывалась модельная налоговая конвенция. Далее мы еще остановимся на МК ОЭСР более подробно.

Налоговые соглашения – это дву- или многосторонние международные договоры, что во многом объясняет их назначение. Основные «бенефициары» налоговых соглашений – это налогоплательщики, резиденты договаривающихся стран, поэтому многие положения соглашений имплементируются посредством соответствующих прав налогоплательщиков, предусмотренных в национальном праве. Стоит отметить интересное свойство таких прав: они происходят из двустороннего договора между государствами о распределении налоговых правомочий государств относительно их «аллокации» между ними, но выгоду от такой аллокации получают индивидуальные налогоплательщики. Как справедливо отмечают П. Харрис и Д. Оливер[84], налоговые соглашения основаны на исторической перспективе, т. е. в большей степени ориентированы на сложившуюся картину межгосударственных экономических связей на момент их заключения, а также на политическом компромиссе, а потому их возможность реагировать на новые ситуации в международных экономических связях ограничена. Тексты соглашений, как правило, основаны на модельных документах, которые достаточно кратки и не отражают многообразия коммерческих и личных трансграничных ситуаций. Язык налоговых соглашений труден для восприятия, а также зачастую использует устаревшие термины и концепции в силу истории составления модельных норм, на которых базируются двусторонние современные соглашения. Как отметил канадский судья Миллер, «Соглашения… не являются маяками четкости. Наверное, рискованно сначала для десятков участников переговорных делегаций по выработке многоязычных версий МК ОЭСР, а затем для двух стран попытаться применить данную модель для их обстоятельств – в конечном итоге мы имеем скорее верблюда, нежели коня»[85].

2.2.7. Право Европейского союза

Право ЕС основано на двух основополагающих документах – это Договор о ЕС (*Treaty on European Union*) и Договор о функционировании ЕС (*Treaty on the functioning of the European Union*), а также на Уставе ЕС о фундаментальных правах (*Charter of Fundamental Rights of the European Union, 2012*)[86]. Они заменили собой комплекс более ранних международных документов о создании ЕС, заключенных в 1950-е гг. Как и любой международный договор, законодательство ЕС также инкорпорировано в национальное право государств – членов ЕС по установленной процедуре. Кроме того, законодательство ЕС применяется согласно решениям Европейского суда. Одно из важнейших решений данного суда *Van Gend en Loos v. Nederlandse Administratie der Belastingen* гласит[87], что субъекты ЕС применяют международные договоры ЕС напрямую, невзирая на нормы законодательства стран-членов, т. е. договоры имеют прямое действие.

Такой же статус имеют и директивы ЕС. Как сообщает ст. 115 Договора о ЕС,

---

[84] Ibid. P. 18.

[85] Knights of Columbus v. The Queen [2008]TCC 307 (TC) at § 82.

[86] The Treaty on European Union and The Treaty on the Functioning of the European Union (2012/C 326/01); Official Journal of the European Union. Консолидированный текст обоих документов появился по результатам Лиссабонского договора 2007 г.

[87] Van Gend en Loos v. Nederlandse Administratie der Belastingen // Wikipedia, the free encyclopedia. URL: https://en.wikipedia.org/wiki/Van_Gend_en_Loos_v_Nederlandse_Administratie_der_Belastingen.

директивы издает Совет ЕС, исполнительный орган Союза, для эффективного функционирования общего рынка. Согласно ст. 94 директивы – это «вторичное» законодательство ЕС. Совет ЕС состоит из 27 министров, назначенных странами – членами ЕС, по одному от каждой страны[88]. Директивы, касающиеся налоговых вопросов, могут быть изданы только при единогласном принятии всеми 27 министрами финансов каждой из стран-членов. На данный момент по вопросам прямого налогообложения в ЕС изданы четыре директивы: Директива о материнских и дочерних компаниях (1990)[89]; Директива о слияниях (1990)[90]; Директива о платежах процентов и роялти (2003)[91]; Директива о сбережениях (2003)[92]. Их сфера применения весьма узка, что, однако, не умаляет значимости директив для трансграничного налогообложения операций между странами – членами ЕС.

• *Европейская конвенция по правам человека и решения ЕСПЧ*

Конвенция (Совета Европы) по правам человека от 4 ноября 1950 г.[93] – еще один важнейший источник международного права, затрагивающий прямое налогообложение, и не только в отношении трансграничных операций. Согласно ст. 1 Закона о ратификации Конвенции[94] РФ признала *ipso facto* обязательную юрисдикцию ЕСПЧ по толкованию и применению конвенции и протоколов к ней в случае предполагаемых нарушений Россией положений перечисленных международных договоров. Вступившие в силу для РФ в мае 1998 г. Конвенция и протоколы к ней стали частью правовой системы страны. Они обладают большей юридической силой, чем национальные законы.

Конвенция распространяется на всех физических лиц и юридические лица государств-членов вне зависимости от гражданства и резидентства, однако ее применение к трансграничным коммерческим операциям МНК ограничено. Несколько статей Конвенции непосредственно влияют на прямое налогообложение, в частности ст. 1 первого протокола (защита собственности), ст. 6 (право на справедливое правосудие) и ст. 14 (запрет дискриминации). Единообразие в применении Конвенции среди стран – членов Совета Европы призван обеспечить ЕСПЧ, находящийся в Страсбурге, чьи решения обязательны для стран-членов.

---

88 Более подробно о ЕС см.: European Union // Wikipedia, the free encyclopedia. URL: https://en.wikipedia.org/wiki/European_Union.

89 Council Directive 90/435/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States. Official Journal L 225. 20/08/1990. P. 6–9.

90 Council Directive 2009/133/EC of 19 October 2009 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, partial divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States and to the transfer of the registered office of an SE or SCE between Member States. Official Journal L 310. 25.11.2009. P. 34–46.

91 Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States. Official Journal. L 157. 26.06.2003. P. 49–54.

92 Council Directive 2003/48/EC of 3 June 2003 on taxation of savings income in the form of interest payments. Official Journal. L 157. 26.06.2003. P. 38–48.

93 Конвенция о защите прав человека и основных свобод (Рим, 4 ноября 1950 г.) (с изменениями от 21 сентября 1970 г., 20 декабря 1971 г., 1 января, 6 ноября 1990 г., 11 мая 1994 г.) // Европейская конвенция о защите прав человека: право и практика. URL: www.echr.ru/documents/doc/2440800/2440800-001.htm.

94 Федеральный закон от 30 марта 1998 г. № 54-ФЗ «О ратификации Конвенции о защите прав человека и основных свобод и Протоколов к ней» // Гарант. ру. URL: http://base.garant.ru/12111157/.

2.2.8. Соглашения о ГАТТ и ВТО

Выше уже отмечалась существенная разница между прямым и косвенным налогообложением. Безусловно, один из важнейших налогов в области международной торговли – это таможенный тариф, установленный законодательством либо страны, либо регионального объединения, такого как ЕС. Таможенный тариф – предмет Генерального соглашения по тарифам и торговле (ГАТТ). Прямое налогообложение не регулируется ГАТТ. В исключительном случае прямой налог может стать объектом ГАТТ, только если он будет представлять собой «субсидию». В 1994 г. частью ГАТТ стал Кодекс о субсидиях, Приложение 1 к которому включает в себя ссылку на «полное или частичное освобождение, возмещение или отсрочку специфически относящихся к экспорту прямых налогов… уплаченных или подлежащих уплате коммерческими предприятиями»[95]. Любопытно, что одним из самых громких нарушителей данного положения ГАТТ стали США с их законодательством о внутренних международных торговых корпорациях (*Domestic International Sales Corporations*). После отмены данного режима США ввели новый, аналогичный режим, исключающий «экстерриториальный» доход из налогообложения, но и этот режим постигла та же участь[96].

2.3. Основные понятия и категории международного налогового права

Цель данного раздела – исследовать формы ограничивающих принципов, определяющих пределы налоговой юрисдикции государства, иными словами – границы, за которыми государство не может устанавливать налоговое обязательство. Как мы увидим, не так много связующих факторов оправдывают установление фискальной компетенции государства, и они чаще всего имеют общепринятое значение как ограничители юрисдикции по международному обычному праву; соответственно, действия государств, направленные на превышение фискальной компетенции, должны признаваться нелегитимными.

2.3.1. Налоговый суверенитет и налоговая юрисдикция

Каждое государство обладает суверенитетом в пределах своей налоговой юрисдикции. Если вернуться к заданному ранее основному вопросу о международной налоговой юрисдикции государства, то ответ зависит от ее территориального (географического) суверенитета и идентификации круга лиц, подпадающих в сферу охвата юрисдикции[97]. Право государства облагать налогом определенных лиц – естественный и неотделимый признак государственного суверенитета.

Термин «юрисдикция» определен как право или, скорее, компетенция государств согласно международному праву создавать внутреннее законодательство (предписывающие или юридически обязывающие нормы). Юрисдикция основывается на государственном суверенитете и может осуществляться, только когда суверен (т. е. государство) осуществляет суверенные права на реализацию соответствующей компетенции согласно международному

---

[95] Edmond McGovern. European Community Anti-Dumping and Trade Defence Law and Practice. Globefield Press, 2008. P. D5:21.

[96] Peter Harris, David Oliver. International Commercial Tax. Cambridge University Press, 2010. P. 28.

[97] Alfred Nizamiev. The Main Characteristics of State’s Jurisdiction to Tax in International Dimension. LM Theses and Essays. 2003. Paper 36. URL: http://digitalcommons.law.uga.edu/stu_llm/36/.

праву. Американский профессор Ф. Манн[98] сформулировал это так: «Юрисдикция – аспект суверенитета, она сосуществует с ним и в самом деле возникает в его силу, но в то же время им и ограничена». Так, Манн утверждал, что «юрисдикция должна быть концептуально отделена от суверенитета, поскольку доктрина юрисдикции имеет дело с тем, насколько и при каких обстоятельствах государство имеет право осуществлять регулирование, а суверенитет – это концепция, с помощью которой юрисдикция может быть осуществлена…», «юрисдикция – неотъемлемый признак суверенитета», «юрисдикция – аспект суверенитета, она относится к судебной, законодательной и административной компетенциям»[99]. В контексте налогообложения эта компетенция относится к установлению и сбору налогов, включая разрешение налоговых споров, а также к принудительному исполнению налоговых обязательств при налоговых нарушениях. Более точное определение налоговой юрисдикции содержится, например, во второй ревизии законодательства о международных отношениях США (1962) [100] : «Юрисдикция… означает способность государства по международному праву предписывать и применять правило закона». Это полностью укладывается в концепцию налогового суверенитета, который, например, швейцарский профессор права Жан-Марк Ривьер определил [101] как «полноправие устанавливать нормы налогового законодательства, а также осуществлять полномочия по взысканию налогов». Дж. Бейл [102] определяет юрисдикцию как «право суверена воздействовать на права лиц в любой форме: на основании законодательства, декретов исполнительной власти или по решению суда».

Как пишет Ратсел С. Марта, суверенитет – целостное понятие, значение которого реализуется через три модальности: личную, территориальную и функциональную. Марта также сообщает, что понятия «юрисдикция» и «суверенитет» не синонимичны из-за причинно-следственной взаимосвязи: без суверенитета нет юрисдикции[103]. В обоснование этого тезиса Марта ссылается на известное судебное дело *Cook v. Mexico*[104], в котором суд сказал, что «право государства взимать налог составляет неотъемлемую часть его суверенитета», очевидно разделяя эти два понятия. В другом деле, *Santa Clara Estates Claim*, британско-венесуэльская комиссия постановила, что «суверенитет – причина и также цель права, но без него право не могло бы существовать»[105]. Также Марта сформулировал

---

[98] F. Mann, The doctrine of Jurisdiction in International Law, III RdC 1964-I. P. 30.

[99] Ibid. p. 15.; Rutsel Silvestre J. Martha. The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction. Deventer – Boston, 1989. P. 13–14.

[100] Restatement (Second) of Law, Foreign Relations Law of the United States, Section S, 1962; Kathleen Hixson, Extraterritorial Jurisdiction Under the Third Restatement of Foreign Relations Law of the United States – Fordham. International Law Journal. Issue 1. 1988 (art. 6).

[101] Jean Marc Rivier, Droit Fiscal Suisse: Le Droit Fiscal International (1983). Le pouvoir d’édicter des norms de droit fiscal et de les appliquer pour lever l’impôt.

[102] J. H. Beale. The jurisdiction of a Sovereign State. Harvard Law Review. Vol. 36. P. 241.

[103] Rutsel Silvestre J. Martha. The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction. Deventer – Boston, 1989. P. 13.

[104] George W. Cook (U.S.A.) v. United Mexican States. Reports of International Arbitral Awards, 1927. P. 209–213, 213–217.

[105] Santa Clara Estates Case (Supplementary Claim), 1903. P. 455–460.

основополагающее правило налогового суверенитета: «Государство может только тогда „привязать“ к себе лица и объекты для фискальных целей, когда в отношении них оно осуществляет верховенство, или суверенитет, который, в свою очередь, может быть личным, территориальным либо функциональным». Для понимания принципов международного налогообложения необходимо детально уяснить значения концепций *личного, территориального* и *функционального* суверенитета, поскольку именно они лежат в основе этих принципов. Концепции являются фундаментальными предпосылками для определения границ налоговой юрисдикции государства[106].

Личный суверенитет – это верховенство государства над его подданными (юридическими и физическими лицами), состоящее в праве распространить свои законы или применить юридические последствия для регулирования поведения данных людей, где бы они ни находились[107]. Эта юридическая связь продолжается, даже когда граждане страны покидают ее территорию.

Территориальный суверенитет предполагает верховенство государственной власти над всеми лицами и вещами, находящимися в пределах ее территории. Как было отмечено в знаменитом судебном деле *the Lotus case*[108], «Принцип абсолютной и исключительной юрисдикции внутри национальных границ применяется к иностранцам так же, как к гражданам или жителям, и иностранец не может претендовать на исключение из данной юрисдикции, кроме случаев, когда он может продемонстрировать, что либо он имеет на основании специального иммунитета основания на неприменение к нему национального закона, либо национальный закон не соответствует международному праву».

Существует еще и третий тип суверенного права, в результате которого может возникнуть налоговая привязка: функциональный суверенитет. При данном типе привязки речь идет о ситуациях, когда государство, не обладая полноценным государственным суверенитетом, тем не менее осуществляет ограниченный, функциональный суверенитет[109]. По мнению некоторых исследователей, особенность нормативно-правового содержания принципа уважения экономического суверенитета государства – это сочетание в нем территориальных и функциональных суверенных прав (и в этом одно из его отличий, например, от принципа неотъемлемого суверенитета над ресурсами, в котором действуют лишь одни территориальные элементы). Если происхождение суверенных прав территориальное (права, которые государство осуществляет на своей территории исходя из суверенитета, полновластия и независимости), то функциональные суверенные права государство использует на функциональном пространстве. Это пространство со смешанным режимом, которое устанавливается по международному праву и может правомерно использоваться субъектом права для какой-либо деятельности, действий или прав, т. е. функций. Это области, где государства могут реализовывать определенные функциональные права в соответствии с международным договорным правом: это прежде всего континентальный шельф и исключительная экономическая зона. Функциональный

---

[106] Rutsel Silvestre J. Martha. The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction. Deventer – Boston, 1989. P. 46.

[107] Ibid. P. 44.

[108] S. S. Lotus (France v. Turkey) 1927 P.C.I.J. Publications of the Permanent Court of International Justice, Series A. № 10. Collection of Judgments. A.W. Sijthoff’s Publishing Company. Leyden, 1927. URL: www.icj-cij.org/pcij/serie_A/A_10/30_Lotus_Arret.pdf.

[109] См. также: Блищенко И. П., Дориа Ж. Экономический суверенитет государства. М.: Изд-во РУДН, 2000; Малеев Ю. Н. Международное воздушное право. Вопросы теории и практики. М.: Международные отношения, 1986. С. 75; Лазарев М. И. О понятии правопорядка в Мировом океане // Вопросы международного морского и воздушного права: сб. статей. М.: Ин-т государства и права, 1979. С. 8.

суверенитет – относительно новое явление, результат деятельности государств на морском шельфе и развития морского права, а также работы международных организаций[110].

2.3.2. Составные элементы налоговой юрисдикции государства

Налоговая юрисдикция распространяется по кругу лиц и в отношении предметов или сделок. Основываясь на этом принципе, налоговая юрисдикция государств далее подразделяется на две фундаментальные категории: территориальные и персональные налоговые юрисдикции. В основе первого подхода лежит право государства облагать налогом любые события (сделки, имущество и т. д.), происходящие на его территории; по второму подходу государство взимает налог с подданных вне зависимости от того, находятся они на территории государства или за его пределами. Территориальный принцип не принимает во внимание личность плательщика, поскольку правила налогообложения концентрируются на принципе источника (*source rules*), определяющем, насколько доход происходит с территории данного государства. Персональный принцип базируется на связи между лицом и государством, которая оправдывает взимание налога с такого лица.

Юрисдикция также дает государствам право на исполнительное производство на основании закона или во исполнение решений национальных судов. Государство реализует исполнительную юрисдикцию на основе разумного и приемлемого принципа, например принципа национальности либо принципа территориальности. В последнем случае налоговые права менее формальны и более ограничены в действии и должны быть основаны на связующем факторе, ином, чем национальная принадлежность; это, к примеру, резидентство или другая форма присутствия (имущество или деятельность на территории страны).

При анализе данных вопросов необходимо обратиться к обычному международному праву, потому что именно оно делает легитимной фискальную юрисдикцию, будь то предписательная или законодательная (*legislative jurisdiction*), исполнительная (*executive jurisdiction*) или судебная (*adjudicative jurisdiction*) юрисдикция, а кроме того, международное обычное право лежит в основе международного налогового права[111]. Юрисдикция государства существует в разнообразных формах, например уголовной, гражданской, финансовой и фискальной (налоговой). Налоговая юрисдикция, в свою очередь, подразделяется на три категории: это предписательная налоговая юрисдикция (*jurisdiction to prescribe*), подсудность (*jurisdiction to adjudicate*) и исполнительная юрисдикция в отношении взыскания налогов. Рассмотрим эти категории (составные части) понятия налоговой юрисдикции подробнее.

2.3.3. Законодательная юрисдикция

Законодательная юрисдикция может быть определена как право государства устанавливать юридически обязательные нормы по международному праву[112]. Более конкретно данное право означает власть/полномочие применять национальное законодательство, регулирующее область деятельности, отношений, статус юридических или

---

[110] W. Riphagen. Some Reflections on «Functional Sovereignty». Netherlands Yearbook of International Law. Vol. 6. 1975. P. 121–165. URL: journals.cambridge.org/action/displayAbstract?fromPage=online&aid=5114160.

[111] Rutsel Silvestre J. Martha. Extraterritorial Taxation in International Law / Extraterritorial Jurisdiction in theory and practice. Dr. Karl M. Meessen ed., 1996. P. 31–32.

[112] Rutsel Silvestre J. Martha. The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction. Deventer – Boston, 1989. P. 64.

физических лиц, либо определять интерес лиц по отношению к вещам посредством законов, постановлений органов исполнительной власти, судебных решений. Действительно, нельзя не согласиться с тем, что любое государство может устанавливать правила поведения для своих субъектов, даже если они находятся за пределами его территории, на которой формально действуют его законы. Этот основополагающий принцип общего международного права называется законодательной юрисдикцией.

Законодательная юрисдикция может быть экстерриториальной. К примеру, законы страны в равной мере применяются к ее гражданам вне зависимости от места их нахождения – в пределах или за пределами ее территории. Как признак суверенитета, законодательная юрисдикция должна основываться на тех же принципах, что и сам суверенитет: национальность (гражданство) и территория. Это деление настолько универсальное и общепризнанное, что позволяет говорить об обычном международном налоговом правиле, применяемом более или менее единообразно в значительном количестве стран [113]. Территориальный принцип как фактор правомерности установления налогового обязательства по удержанию налога для нерезидентов рассматривался в ряде значимых британских судебных дел.

В одном из самых ранних прецедентов *Ex parte Blain In Re Sawers* в 1879 г. [114] Апелляционный суд Великобритании определил как основополагающий принцип то, что британское законодательство преимущественно территориальное. Судья лорд Бретт объявил, что законодательство любой страны связывает его подданных и подданных других стран, которые на время подвергают себя действию законодательной власти. Судья лорд Джеймс сказал: «Мне кажется, что весь вопрос регулируется широким, общим, универсальным принципом, что английское законодательство, если иное явным образом не установлено или явным образом не подразумевается… применяется только к гражданам Британии или к иностранцам, которые, приехав в эту страну, вне зависимости от длительности срока, подвергли себя на это время действию английской юрисдикции… Но если иностранец остается за границей, если он никогда не приезжал в эту страну, кажется невообразимым, чтобы английский законодатель мог когда-либо намереваться подвергать такого человека какому-либо английскому закону».

В другом классическом английском прецеденте *Clark (Inspector of Taxes) v. Oceanic Contractors Inc*. [115] Суд палаты лордов имел дело с ситуацией, в которой компания-нерезидент выполняла подряд на прокладку трубопровода и строительство платформы в Северном море, наняв 400 рабочих, которые трудились на баржах и других морских судах. Компания работала во всем мире, в том числе в секторе Северного моря, принадлежавшем Великобритании, который считался специальной зоной согласно Акту о континентальном шельфе 1964 г. Компания исчисляла и уплачивала налог на заработную плату, удерживаемый у источника (*PAYE tax*), в отношении своих рабочих, которые работали на постоянной базе в Великобритании. Однако налог в отношении рабочих на шельфе не удерживался и не уплачивался. Сами сотрудники подлежали налогообложению в отношении доходов от работы в британском секторе Северного моря. Государство утверждало, что по внутреннему налоговому законодательству Великобритании компания была обязана удержать и уплатить налог даже в отношении сотрудников, работавших на шельфе. Суд отметил, что, хотя положения внутреннего закона являлись общими, Парламент не мог иметь намерения возлагать роль сборщика налога (*tax collector*) на нерезидента Великобритании, а

---

[113] David H. Rosenbloom. Taxing the Income of Foreign Controlled Corporations. 36 Brooklyn Journal of International Law 1525, 1532. 2001.

[114] Ex parte Blain; In re Sawers (1879) LR 12 Chancery Division 522 at 526.

[115] Clark (Inspector of Taxes) v. Oceanic Contractors Inc. (1983) 1 ALL ER 133.

также не предполагалось, что соответствующие положения внутреннего закона станут экстерриториальными. Обязательства по удержанию налога, установленные внутренним законом, зависят от расположения источника дохода либо от резидентства лица, доход которого облагается налогом. Если источник дохода либо резидентство получателя дохода находятся в Великобритании, то доход облагается налогом. Внутреннее законодательство возлагало обязанность удерживать налог в отношении любого дохода, облагаемого налогом в Великобритании, без территориального ограничения по кругу лиц, на которых возлагается такая обязанность. Ограничениями были 1) то, что резидентство – недостаточное условие налогового обязательства, если существует иная достаточная связь между источником дохода, прибыли или прироста капитала и Великобританией; 2) то, что положения внутреннего закона, сами по себе не содержавшие положения об экстерриториальности обязательств, которые они возлагают, являются механизмом для взимания налога на заработную плату. Лорд Скарман, ссылаясь на решение *Ex parte Blain*, в связи с этим отметил: «Налоговое законодательство строится на предположении о том, что иностранные государства не практикуют применение налогового законодательства других стран, но из этого не следует, что Парламент намеревался установить какие-либо территориальные ограничения, иные, чем вытекающие из невозможности такого применения… Законы о налогообложении устанавливают свои территориальные пределы, поскольку Парламент признает общепринятый и общепризнанный принцип, согласно которому налоговое законодательство не имеет юридической силы за пределами границ территориального суверенитета Королевства…»[116]. Лорд Скарман также отметил, что данный случай касался территориального ограничения, относящегося к секции закона, установившей метод сбора налога. Данный метод требует, чтобы лицо, выплачивающее доход, удержало налог из выплат и уплатило его налоговой службе. Единственный критический фактор, касающийся сбора налога, – тот факт, насколько при таких обстоятельствах данная обязанность юридически исполнима.

Критерий исполнимости, примененный палатой лордов, – это торговое присутствие (*trading presence*) в Великобритании. То есть предпринимательская деятельность в Великобритании была постулирована как достаточное обстоятельство для привлечения обязательства по удержанию налога. Выяснилось, что коммерческая деятельность компании происходила в пределах страны. Для применения корпоративного налога Oceanic выполняла работы в Великобритании, в британском секторе Северного моря. Для этого компания нанимала персонал в данном секторе, доходы которого облагались британским налогом. Oceanic также имела адрес в Великобритании. Исходя из указанных причин суд заключил, что у компании возникла обязанность по удержанию налога в отношении сумм доходов, подлежавших налогообложению в Великобритании.

В последующем известном деле *Agassi v. Robinson (Inspector of Taxes)*[117] суд палаты лордов заново оценил выводы своего раннего решения по делу *Clark (Inspector of Taxes) v. Oceanic Contractors Inc*. В деле фигурировал известный профессиональный теннисист Андре Агасси, который не являлся резидентом Великобритании и не был там домицилирован, но участвовал в теннисных турнирах, включая Уимблдонский турнир. Агасси владел собственной компанией, заключавшей контракты с производителями спортивной одежды и оборудования, чьи товары рекламировал Агасси. С компаниями Nike

---

[116] Clark v. Oceanic Contractors Inc. (1983) Lord Scarman: «Parliament recognises the almost universally accepted principle that fiscal legislation is not enforceable outside the limits of the territorial sovereignty of the Kingdom. Fiscal legislation is no doubt drafted in the knowledge that it is the practice of nations not to enforce the fiscal legislation of other nations. But, in the absence of any clear indications to the contrary it does not necessarily follow that Parliament has in its fiscal legislation intended any limitation other than that imposed by such unenforceability».

[117] Agassi v. Robinson (Inspector of Taxes) [2006]1 WLR 2126. 186. URL: www.publications.parliament.uk/pa/ld200506/ldjudgmt/jd060517/agasro.pdf.

Inc. и Head Sport AG были заключены два контракта, согласно которым компания Агасси получала от них платежи в течение налогового периода. По внутреннему закону Великобритании, если артист или спортсмен занимается определенной деятельностью в стране, то он подлежит в ней налогообложению, даже если не является резидентом. При этом если оплата или гонорар выплачивается иному лицу, связанному с деятельностью такого артиста или спортсмена, то лицо, выплачивающее доход, обязано удерживать налог. Адвокаты утверждали, что компании Nike и Head – иностранные компании без торгового присутствия в Великобритании, а поэтому они не могли быть обязанными удерживать налог. Лорд Скотт, отвергая данный аргумент, сказал: «Весь смысл ст. 555–558 Закона состоит в возложении на иностранных артистов и спортсменов налоговых обязательств в отношении их прибыли или доходов, полученных в связи с их коммерческой деятельностью в Великобритании. Платежи иностранным компаниям, которые контролируются ими, должны трактоваться как платежи, производимые им напрямую. Редкий или непостоянный характер их коммерческой деятельности или присутствия в Великобритании, а также трудности в сборе налогов с них стали одной из причин, по которой был введен новый законодательный механизм по сбору налога в Акте 1988 г. Толковать законодательное положение следует как не допускающее применение режима сбора налога, когда платеж осуществляется иностранным лицом без присутствия в Великобритании, а вследствие этого освобождение иностранного артиста или спортсмена от налога, на мой взгляд, не может быть оправданным на основе презюмируемого намерения законодателя (*presumed legislative intention*)».

Решения британских судов свидетельствуют о том, что они сформулировали следующие основные постулаты:

– Налоговое обязательство зависит от местонахождения источника дохода (location of source) или от резидентства лица, чей доход подлежит налогообложению.

– Если связь между источником дохода, прибыли или прироста капитала и Великобританией достаточна (sufficient connection), то резидентство не считается необходимым условием для налогового обязательства.

– Общий принцип таков: пока явным образом не установлено законом либо не подразумевается обратное, законодательство Великобритании применяется только к субъектам Великобритании или к иностранцам, которые в силу прибытия в Великобританию (независимо от длительности пребывания) подвергают себя действию британской юрисдикции.

– Вышеуказанный принцип – это правило толкования (rule of construction); он предполагает, что простого присутствия в пределах юрисдикции государства достаточно для применения законодательства Великобритании.

– Налоговое законодательство строится на презумпции того, что иностранные государства не практикуют применение налогового законодательства других стран, но из этого не следует, что парламент намеревался установить какие-либо территориальные ограничения, иные, чем вытекающие из невозможности такого применения.

– Если обязательство по удержанию налога плательщиком установлено законодательно, то такое положение является по своей природе механизмом для взимания налога. Обязательство по удержанию возникает во время платежа и только в отношении дохода, облагаемого налогом.

– Критический фактор в отношении сбора налога – то, насколько в данных обстоятельствах он может быть эффективно применен. Коммерческая деятельность на территории Великобритании признается для этого достаточной.

2.3.4. Судебная юрисдикция

Судебная юрисдикция обычно описывается в литературе как компетенция государственных органов разрешать налоговые споры, или, говоря общими словами, право подвергать лица или предметы административному или гражданскому процессу

соответствующей инстанции, причем не только судебной. Подсудность тесно связана с прескриптивной юрисдикцией, прежде всего в плане пределов своего действия.

Известный американский исследователь международной налоговой политики Луис Хенкин[118] отметил, что даже когда у государства есть прескриптивная юрисдикция, то это еще не означает автоматической подсудности. Так, принудительное привлечение лица к суду иногда может нарушать нормы международного права. Хенкин, изучая вопросы легитимности осуществления государствами своей налоговой подсудности, отметил, что международное право, регулирующее вопросы подсудности, перешагивает за пределы двух основных формально имеющихся принципов национальности и территориальности. Появились такие дополнительные категории, как разумность, интересы государств, осуществляющих, соответственно, территориальную либо персональную юрисдикцию, а также общепринятые нормы справедливости по отношению к затрагиваемым лицам.

Обычно подсудность заключается в наборе процессуальных норм о выборе компетентного судебного органа, определяющих место разрешения споров с участием иностранных лиц. Налогоплательщики – частные иностранные лица в государстве, тем не менее они всегда имеют доступ к национальному правосудию, в том числе к разрешению налоговых споров в судах данного государства. Однако если налоговый спор возник между самими государствами, то ситуация гораздо более сложная и требует международного арбитража.

Территориальный характер суверенитета определяет его пределы, распространяя исключительную власть государства на его граждан и на предметы (вещи) в географических пределах территории страны. В такой ситуации справедливое правосудие может нарушаться, когда в процесс вовлечен иностранный элемент. Поэтому судебная система государства должна быть более открытой для международного сотрудничества. Это требует сотрудничества не только между судебными инстанциями на этапе судебных слушаний, но и между законодательными органами при принятии процессуальных законов, а также на этапе исполнительного производства. Необходимость этого объясняется тем, что осуществление своей юрисдикции судами одного государства напрямую затрагивает интересы другого государства, а это, в свою очередь, переводит такие отношения из области исключительно национального права в область международного (обычного) права, а также права международных договоров.

2.3.5. Исполнительная юрисдикция

Налоговые права государства в отношении доходов нерезидентов от источников в силу специфики концепции исполнительной юрисдикции (*jurisdiction to enforce*) в значительной мере зависят от степени возможности их реализации, а также от принципа взаимности (реципроцитета). В соответствии с международным публичным правом государство может облагать налогами доход нерезидентов из источников на его территории, но не из источников за ее пределами. Поэтому на основании принципа источника нерезидент не должен платить налог с доходов, извлеченных из источников в других государствах. Вопрос о принципах разделения доходов от источников в пределах государства (*domestic source income*) и вне его пределов (*foreign source income*) – один из наиболее противоречивых в современном международном налогообложении и в доктрине налогообложения у источника в частности.

В правовой теории и практике США исполнительная юрисдикция определена как правомочие государства использовать юридические и неюридические способы для поощрения или обязательного соблюдения правил подачи налоговой отчетности и уплаты

---

[118] Louis Henkin. International Law: Politics, Values and Functions. Martinus Nijhoff Publishers, 1989.

налогов, равно как и право наложения санкций в форме наказания за их несоблюдение[119]. В контексте международных отношений руководящим является принцип территориального ограничения, означающий возможность осуществления исполнительной юрисдикции только в пределах географической территории государства и, соответственно, невозможность ее осуществления на территории других государств без согласия последних. Так, в деле *the Lotus case*[120] Международный суд ООН постановил: «Теперь первое и первостепенное ограничение, установленное международным правом в отношении государства в отсутствие разрешительного правила, устанавливавшего бы иное, – оно [государство]не может осуществлять свою власть в любой форме на территории другого государства».

В настоящий момент не существует консенсуса в части того, насколько международное налоговое право может регулировать пределы государственного налогового суверенитета. С одной стороны, международное налоговое право разрешает применение налогового права отдельного государства в пределах своей юрисдикции и, соответственно, на территории другого государства – запрещает. Это объясняется тем, что первое государство не обладает прескриптивной юрисдикцией на территории другого государства, а если и обладает, то ее недостаточно для исполнительного производства на территории другой страны. Кроме того, другое государство также применяет свою собственную юрисдикцию на своей территории с помощью судебной власти либо иным образом. С другой стороны, однако, ничто не мешает государствам пытаться осуществлять исполнительную юрисдикцию косвенно, а не напрямую[121]. Так, в деле *United States v. Toyota Motor Corp*. Служба внутренних доходов США направила повестку корпорации Toyota Motor Corp., японской материнской компании, владеющей дочерней компанией Toyota Motor Sales USA, расположенной в Калифорнии, с целью определить, переводила ли дочерняя компания прибыль материнской компании, тем самым уходя от налогов в США. При ответе на вопрос о персональной юрисдикции суда над иностранной компанией было отмечено, что, поскольку товары компании привозились в Калифорнию не «случайным образом», а в результате целенаправленной деятельности, это удовлетворяет условию об «ограниченной юрисдикции»[122].

Таким образом, налоговое расследование, равно как и принудительное взыскание налогов за счет имущества налогоплательщика, расположенного в другой стране, нельзя провести иначе, кроме как с использованием процедур, установленных данной страной. Таким образом, без согласия одного государства другое государство не может направлять налоговых инспекторов для инспектирования документов налогоплательщика, находящегося на территории первого государства, и взимать налог. Аналогичным образом государство в силу суверенитета не обязано, за редкими исключениями, применять налоговое законодательство другого государства на своей территории.

Что касается исполнения судебных решений о взыскании налогов, принятых судами одной страны, на территории другой – четко выраженных правил или устоявшихся тенденций в международной практике не существует. В основном национальные суды все же отказывают в удовлетворении налоговых решений зарубежных судов. Например, в деле

---

119 Restatement (Third) of the Foreign Relations Law of the United States (1987), § 431.

120 S. S. Lotus (France v. Turkey) 1927 P.C.I.J. Publications of the Permanent Court of International Justice, Series A. № 10. Collection of Judgments. A.W. Sijthoff's Publishing Company. Leyden, 1927. URL: www.icj-cij.org/pcij/serie_A/A_10/30_Lotus_Arret.pdf.

121 United States v. Toyota Motor Corp. (1983) USDCC Cal.

122 Kees van Raad. Non-discrimination in international tax law. Series on international taxation № 6. Kluwer Law International, 1986. P. 20. Ref. 10.

Milwaukee County v. M. E. White Co.[123] Верховный суд США постановил, что в отношении исполнения налоговых обязательств нужно сделать исключение из общего правила признания арбитражных решений, поскольку национальные суды не должны вовлекаться в тщательное исследование отношений между налогоплательщиком другой страны с иностранным государством, как это происходит в области законов о налогообложении.

В деле *Government of India, Ministry of Finance Revenue Division v. Taylor and Another*[124] истец – Налоговая служба Индии – пытался отстоять в суде Великобритании исполнение судебного решения, принятого ранее в Индии. В ходе ликвидации английской компании индийские органы начислили налог, но суд в Англии отказал в удовлетворении иска. В этом деле индийское правительство приобрело компанию в Англии, имевшую активы и операции в Индии. По налоговым законам Индии у продавца компании из Великобритании возникли налоговые обязательства в Индии в отношении источника дохода в виде прироста капитала. В суде рассматривались два фундаментальных вопроса: 1) существует ли правило закона, запрещающее иностранному государству использовать судебную систему Англии для взыскания налогов, которые подлежат уплате по законам другого государства, и 2) если да, является ли иностранный налог обязательством в смысле ст. 302 Закона о компаниях 1948 г., на основании которого должны действовать ликвидаторы, что могло означать возможность взыскания налога, но уже на основании процедуры ликвидации. Суд ответил утвердительно на первый вопрос и отрицательно на второй, тем самым исключив возможность взыскания по обоим основаниям. Суды Великобритании отказались применять индийские налоговые правила в отношении продавца компании в Великобритании.

Аналогичным образом было отказано в удовлетворении налогового решения Налоговой службы США к канадской компании в деле *United States v. Harden*[125], в котором Верховный суд Канады указал на то, что «…ни в какой ситуации национальный суд не будет применять налоговое законодательство другой страны, поскольку это бы противоречило публичной политике». Иностранное государство не может прямо или косвенно реализовать решение, принятое своим судом, например путем подачи иска в национальный суд другого государства. Решение суда США принято в отношении налогового обязательства, и оно не может быть трансформировано в судебное решение канадского суда, поскольку, по сути, это будет исполнением налогового взыскания, принятого за рубежом. В деле *Her Majesty the Queen in Right of the Province of British Columbia v. Gilbertson*[126] Верховный суд США подтвердил отказ в иске, принятом судом провинции Британской Колумбии (Канада) против граждан США, не уплативших там налог, на том же основании, на котором ранее отказал в иске США суд Канады в деле *US v. Harden*. Суд указал, что применяется правило о невозможности исполнения иностранных налоговых решений в США.

Тем не менее юрисдикция может существовать на основании положений международного договора. В Италии в 1966 г. Апелляционный суд Палермо принял решение в деле *Sociata Anonima Principe Di Paterno Moncada v. INPS* [127]. В этом деле суд отказал

---

[123] Milwaukee County v. M.E. White Co., 296 U.S. 268 (1935). URL: http://caselaw.findlaw.com/us-supreme-court/296/268.html.

[124] Government of India, Ministry of Finance (Revenue Division) v. Taylor and Another (1955) A.C. 491. URL: www.uniset.ca/other/css/1955AC491.html.

[125] United States of America v. Harden (1963) S.C.R. 366. URL: uniset.ca/other/cs5/1963SCR366.html.

[126] Her Majesty the Queen in Right of the Province of British Columbia v. Gilbertson (1979). URL: law.justia.com/cases/federal/appellate-courts/F2/597/1161/125691.

[127] Sociata Anonima Principe Di Paterno Moncada v. INPS // International Law Reports. Vol. 71. C. J. Greenwood, E. Lauterpacht; Cambridge, Grotius Publications Limited, 1986. URL:

компании в апелляции на решение органа социального страхования на взыскание страховых взносов в отношении итальянских граждан, работающих в Ливии по контракту с компанией. Несмотря на то что компания является иностранной, юрисдикция была подтверждена международным договором. Суд постановил: «Фундаментальным принципом международного права является то, что государство не может простирать свою юрисдикцию на территорию другой страны, как напрямую через свои органы власти, так и косвенно, через свои публичные корпорации, для сборов на социальное страхование с иностранных компаний, которые нанимают на работу его подданных. Тем не менее от этого принципа можно отступать при наличии международного договора. Такое отклонение было проведено на основании международного договора о кооперации между Италией и Ливией от 2 октября 1956 г.».

Проблемы исполнения иностранных судебных решений о взыскании налоговых требований демонстрируют серьезный недостаток в осуществлении государством своей экстерриториальной налоговой юрисдикции. Даже государства с развитой правовой системой сталкиваются со значительными затруднениями в реализации основанных на принципе резидентства налоговых претензий в части общемирового дохода физических лиц, в особенности в странах, относящихся к офшорным налоговым гаваням.

Лишь в последнее время наметилось усиление административной межгосударственной кооперации в части взаимной помощи во взыскании налогов, что, безусловно, показывает слабость реализации экстерриториальной исполнительной юрисдикции государств и необходимость поиска международно-правовых механизмов ее реализации. Административная юрисдикция невозможна без основы в виде международного договора. Наиболее сильно тенденция в части взаимной помощи по взысканию налогов на основе договорных принципов проявляется в настоящее время среди стран – членов ЕС, ОЭСР, Большой двадцатки. Чтобы налоговые органы могли применить нормы национального законодательства за рубежом, они должны следовать принципам международного права. Способы применения норм ограниченны, но все больше распространяются. Во-первых, это международный обмен налоговой информацией, регулируемый ст. 26 МК ОЭСР. Во-вторых, многосторонняя Страсбургская конвенция о взаимной административной помощи в налоговых вопросах[128]. В 2003 г. в МК ОЭСР 2003 г. появилась ст. 27 «Взаимная помощь при взыскании налогов», которая переносит основные принципы Страсбургской конвенции в МК ОЭСР. Наконец, самостоятельная директива ЕС[129] обязывает членов ЕС содействовать в сборе налогов и со своих резидентов, и с резидентов другой страны, имеющих объекты налогообложения на территории первой упомянутой страны. Кроме того, на момент написания данной главы в мире насчитывалось более 800 соглашений по обмену информацией в области налогообложения, в основном между странами ОЭСР и низконалоговыми или офшорными юрисдикциями[130].

---

www.amazon.co.uk/gp/reader/0521464161/ref=sib_dp_pt#reader-link.

[128] Подписана в Страсбурге и Париже 25 января 1988 г., вступила в силу с 1 апреля 1995 г. Первоначально сторонами конвенции были страны – члены Совета Европы и ОЭСР. На заседании Большой двадцатки 3 ноября 2011 г. в Каннах (Франция) конвенцию подписали и страны G20 [Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters. URL: www.oecd.org/document/14/0,3746,en_2649_33767_2489998_1_1_1_1,00.html.

[129] Council Directive 2010/24/EU of 16 March 2010 concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures. URL: eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32010L0024:EN: NOT.

[130] OECD, Centre for Tax Policy and Administration, Tax Information Exchange Agreements (TIEAs). URL: www.oecd.org/document/7/0,3746,en_2649_33767_38312839_1_1_1_1,00.html.

2.4. Теория налоговой привязки

Центральный элемент и основное категориальное понятие теории налоговой юрисдикции государства – понятие налоговой (фискальной) привязки (*fiscal attachment*)[131]. Термин «налоговая привязка» используется для объяснения взаимосвязи между носителем фискальной юрисдикции (государство) и субъектом или объектом налогообложения (лица, сделки или имущества, подпадающие под налоговую юрисдикцию), определяющим обоснованность (легитимность) налоговой юрисдикции в каждом конкретном случае.

2.4.1. История формирования теории налоговой привязки

Ратсел Марта, ссылаясь на Арнольда Кнехтле, определяет фискальную привязку как юридическое отношение между носителем фискальной юрисдикции и фискальным субъектом, которое приводит к появлению права взимать налог[132]. Данное отношение реализуется через «фискальные факты». Как пишет Кнехтле, такие условия формулируются международным налоговым правом[133]; чтобы определить, имеет ли государство право применять фискальную юрисдикцию в конкретной ситуации, необходимо установить юридическую связь между государством и налоговым субъектом.

Согласно традиционному взгляду, описанному Кнехтле, такая связь существует в одной из двух ситуаций: субъект подлежит либо персональному суверенитету (*personal sovereignty*), либо территориальному суверенитету (*territorial sovereignty*) государства. Таким образом, концепция налоговой привязки в применении к субъектам права (физическим и юридическим лицам) существует как следствие персонального (национальная принадлежность, гражданство) либо территориального суверенитета (резидентство или пребывание в стране без резидентства).

Если следовать типологии суверенных прав, две основные формы налоговой привязки создают основания для фискальной юрисдикции государства. Первый тип – персональная налоговая привязка (*personal fiscal attachment*), она основана на резидентстве или гражданстве (национальности); второй тип – экономическая налоговая привязка (*economic fiscal attachment*) – возникает при отсутствии первой привязки. Когда связь между государством и субъектом не прямая, а опосредованная объектом на территории страны (имущество, приносящее доход, либо источник дохода), речь идет об экономической привязке. Эти виды привязок отражают разделение систем подоходного налогообложения на налогообложение резидентов (общемировое налогообложение) и налогообложение нерезидентов (у источника).

Внутреннее налоговое законодательство каждой страны обычно устанавливает факторы существенной связи со своей территорией. Ключевыми для разграничения круга таких лиц являются концепция резидентства и концепция территориальности, применяемые и к физическим, и к юридическим лицам. Принцип резидентства устанавливает право государства облагать налогом лицо в силу его персональной налоговой привязки к данной

---

[131] Термин «налоговая привязка» редко употребляется в отечественной профессиональной литературе по налогообложению. Единственное известное автору упоминание термина встречается в статье В. Тутыхина (Тутыхин В. Налоговая резидентность защитных структур // Авторская страница Валерия Тутыхина. URL: www.vvtlaw.com/?page_id=389). А. Шахмаметьев использует выражение «экономическая связь» субъекта/объекта с фискальной территорией государства.

[132] Rutsel Silvestre J. Martha. The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction. Deventer – Boston, 1989. P. 46.

[133] Arnold Knechtle. Basic Problems in International Fiscal Law. Kluwer, The Netherlands, 1979.

стране на основе критерия или серии критериев. Если лицо признается резидентом государства, то на него распространяется неограниченная налоговая юрисдикция этого государства. В большинстве случаев это означает, что данное лицо подлежит налогообложению в отношении своего общемирового дохода или имущества. Экономическое обоснование такого права государства – именно персональная привязка лица к государству. Иногда экономическим обоснованием такого права государства становится возможность пользоваться государственными публичными услугами, которые предоставляются резидентам и финансируются за счет налогов, а «политическим» обоснованием – политическая и военная защита. Концепция резидентства для налоговых целей отличается от других отраслей регулирования, к примеру от валютного права. Налоговое резидентство не идентично аналогичному понятию в плане физического местонахождения или пребывания на территории государства.

В случае нерезидента налоговая юрисдикция государства может ограниченно распространяться на него. Это происходит, если компания или физическое лицо – нерезидент извлекает доходы с территории государства, к примеру владея активами (недвижимым имуществом) или используя экономические ресурсы (долговой или акционерный капитал, интеллектуальную собственность и т. д.). В последнем случае говорят об источнике (*source*) дохода на территории страны, который подлежит ограниченной налоговой юрисдикции государства. Обоснование концепции источника (или принципа территориальности) – экономическая связь между доходом (или имуществом) и территорией государства, а не между лицом и государством, как в концепции резидентства. Поэтому государство-источник устанавливает свое право на налогообложение доходов от деятельности либо от использования имущества на своей территории, даже если само лицо (налогоплательщик) не имеет связи с государством.

Нидерландский профессор Кис ван Рад[134], глава Центра обучения международному налогообложению в г. Лейден (Нидерланды), приводит несколько основных теорий, обосновывающих право государства облагать налогами иностранных граждан. Несколько иначе, но, в сущности, без значительных отличий эти же источники описывает и Ратсел Сильвестр Марта[135].

– Этическая теория [136], или теория справедливости (ability-to-pay principle), предполагает, что осуществление суверенной власти взимать налоги с иностранцев определяется выгодами, полученными от государства, и принципом соразмерности.

– Контрактная теория [137] («теория выгод», benefits theory) рассматривает налогообложение как аспект подразумеваемого двустороннего договора между государством и иностранным налогоплательщиком.

– В теории суверенитета право облагать налогами иностранцев считается признаком территориального суверенитета.

– В развитие теории суверенитета появилась доктрина экономической принадлежности (economic allegiance)[138]: обязанность иностранцев уплачивать налоги происходит из их

---

[134] Kees van Raad. Non-discrimination in international tax law. Series on international taxation № 6. Kluwer Law International, 1986. P. 20–21.

[135] Rutsel Silvestre J. Martha. The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction. Deventer – Boston, 1989. P. 20.

[136] A. R. Albrecht. The Taxation of Aliens under International Law. 29 Brit. Y. B. Int'l Law, 1952. P. 145.

[137] Ibid. P. 145–146.

[138] Georg von Schanz. Zur Frage der Steuerpflicht. Finanzarchiv, 9. Jahrg., H. 2. Mohr Siebeck GmbH & Co. KG, 1892. URL: www.jstor.org/pss/40904760.

резидентства, экономической деятельности либо владения имуществом в пределах государственных границ.

Теория справедливости, основанная на «способности платить», восходит к философскому взгляду на происхождение государства и вряд ли может в настоящие дни убедительно ответить, каковы пределы налоговой юрисдикции в международном праве. Так, по данной теории налогообложение резидентов основывается на предположении, что налогоплательщик, проживающий в государстве, должен платить налоги данному государству, чтобы финансировать блага, которыми он пользуется как его житель.

Происхождение концепции полного налогообложения общемирового дохода исключительно в стране резидентства основано на принципе справедливости, в его основе – «принцип способности платить», или соразмерности, обосновывающий систему подоходного налогообложения в целом [139]. По данному принципу государственные расходы распределяются на основе сравнительного благосостояния («способности платить»), которое измеряется общемировым доходом и общемировым состоянием (богатством) индивида, а не доходом, ограниченным источниками в пределах географической территории.

Режим налогообложения у источника дохода (*source taxation regime*) охватывает только доходы, имеющие происхождение на территории данного государства, и не охватывает всего дохода налогоплательщика, а потому не может считаться соответствующим принципу «способности платить». Кроме того, налогообложение у источника в основном происходит в отношении общей суммы дохода (гросс) без учета затрат и вычетов. В связи с этим некоторые авторы считают принцип налогообложения у источника нелегитимным [140]. Однако данный подход был отвергнут еще в известном отчете Лиги Наций (1923), подготовленном четырьмя всемирно известными на тот момент профессорами в области публичных финансов для изучения международного двойного налогообложения с научной точки зрения[141]. Сейчас данный подход не поддерживается[142]. Вот что сказано в отчете Лиги Наций 1923 г.: «…Третий возможный принцип – это принцип домициля, или резидентства. Это более защищаемый подход, который также имеет много аргументов в свою пользу. Очевидно, что он отходит в сторону от идеи простой политической привязки и более отражает экономическую обязанность. Те, кто постоянно либо преимущественно являются резидентами в каком-то месте, несомненно, должны участвовать в финансировании затрат. Но принцип не является полностью удовлетворительным. Так, во-первых, значительная часть собственности в городе может принадлежать не местным жителям: если правительство зависело бы только от постоянных жителей, то это было бы недостаточно для финансирования его расходов, даже для защиты собственности. Во-вторых, значительная часть доходов местного населения может происходить из внешних источников, как в случае с бизнесом на территории другого государства: в этом случае местное правительство получало бы выгоду за счет своего соседа»[143].

---

[139] U. S. Treasury, Blueprints for Basic Tax Reform (1977).

[140] Stephen E. Shay, J. Clifton Fleming Jr. and Robert Peroni. What’s Source Got to Do With It? Source Rules and International Taxation. The David R. Tillinghast Lecture. 56 Tax Law Review. 2002. P 81, 92; Green, Robert A. The Future of Source-Based Taxation of the Income of Multinational Enterprises, 79 Cornell Law Review 18. 1993. P. 21–22, 30–32 and 70–86.

[141] Gijsbert Bruins (Netherlands), Luigi Einaudi (Italy), Edwin Seligman (United States), Sir Josiah Stamp (United Kingdom). Report on Double Taxation. League of Nations Doc E.F.S.73 F.19. URL: openlibrary.org/books/OL15422186M/Report_on_double_taxation.

[142] A. R. Albrecht. The Taxation of Aliens under International Law. 29 Brit. Y. B. Int'l Law, 1952. P. 146. Ref. 2.

[143] The 1923 Report on Double Taxation. League of Nations Doc E.F.S.73 F.19 at Part II, Section I.A. The Basis of

Основной недостаток контрактной теории – отсутствие в налоговых отношениях необходимого элемента любых договорных отношений: консенсуса о самих договоренностях, т. е. принципа свободы договора. Так, еще в 1921 г. в судебном постановлении *State of Colorado v. Harbeck*[144] Апелляционный суд Нью-Йорка сообщил, что штат (в данном случае Колорадо) не может подать иск о применении своих налоговых законов на основании того, что налог должен быть уплачен на основе контрактных обязательств.

Теория суверенитета также восходит к теории государства, которое в силу необходимости существования облагает налогом подданных, т. е. налогообложение происходит в силу политической привязки граждан к государству. Налогообложение иностранцев обосновывается исключительно проявлением воли государства, ограниченной лишь принципами международного права. Международное право обосновывает право облагать налогами иностранных граждан как признак суверенитета. Поскольку иностранный подданный не подчиняется «персональному» суверенитету государства, то оно может подчинить его действию своих законов, только если он как-то попадет в сферу их действия. Поэтому базой для налогообложения иностранцев стал случай их присутствия (*incidental presence*) в рамках территориального суверенитета государства.

Отвергая вышеперечисленные теории, отчет 1923 г. утверждает, что налогообложение должно базироваться на доктрине экономической принадлежности[145], «цель которой – нахождение баланса между вкладом различных государств в производство и потребление дохода». Экономисты обозначили несколько факторов создания экономической принадлежности, выделив два главных: 1) происхождение богатства, или источник, 2) место потребления богатства, т. е. резидентство. Происхождение богатства определено для этих целей на всех стадиях создания богатства следующим образом[146]: «Когда мы говорим о происхождении богатства, мы очевидным образом имеем в виду место, где производится богатство, т. е. сферу экономической жизни, благодаря которой становится возможным доходность, или прирост богатства. Эта доходность, или прирост, происходят, однако, благодаря не только какой-либо вещи, но и человеческим связям, которые помогают в получении дохода. Человеческое вовлечение может быть следующим: (1) суперинтендант, или управляющий трудовыми ресурсами, на каком-либо участке, например местный менеджер чайной плантации; (2) посредничество в форме транспортировки по морю или по суше, затрагивающей несколько территориальных юрисдикций, которое помогает в доставке предметов, не имеющих стоимости, к местам, в которых они приближаются к своим рынкам; (3) местонахождение и резидентство контролирующей власти, определяющей всеобщую политику, от которой в итоге зависит вопрос, насколько производство богатства в принципе будет прибыльным или нет. Она назначает местный менеджмент, принимает решения о характере капитальных затрат, времени и способах культивации, определяет рынки, которые будут использованы, способы продаж и, по сути, действует как координирующий мозг всего предприятия; (4) конечный этап продажи, т. е. место, где применяют свои усилия агенты по продаже и где фактически находятся рынки.

Можно сказать, что ни один из этих четырех элементов не может быть опущен без разрушения всех усилий других трех и нарушения всего механизма производства богатства.

Taxation. The Principle of Ability to Pay.

[144] State of Colorado v. Harbeck (1921) 232 N. Y. 71, 133 N.E. 357 N.Y. URL: uniset.ca/other/cs3/133NE357.html.

[145] *Wirtschaftliche Zugehörigkeit* (нем); *economic allegiance* (англ.).

[146] The 1923 Report on Double Taxation. League of Nations Doc E.F.S.73 F.19 at Part II, Section I.A. The Basis of Taxation.

Все они не имеют никакого отношения к месту, где конечный владелец получает доход от работы всех четырех элементов. Четыре элемента в различной степени относятся к происхождению богатства, т. е. к производству физического продукта. Происхождение богатства поэтому может быть рассмотрено в свете первоначального его появления (например, зерна, которые прорастают), его последующей физической адаптации, транспортировки, распределения и продажи».

Как было отмечено далее в отчете, «стадия, когда богатство переходит в стадию потребления (*fruition*), может быть разделена между различными территориальными властями» [147]. Именно этот принцип происхождения богатства оставался базовым принципом налогообложения у источника, проходя красной нитью во многих отчетах и проектах международных конвенций, созданных под эгидой Лиги Наций[148].

Таким образом, из отчета следует, что единственным правомерным способом отождествления субъектов налогообложения с фискальной юрисдикцией должны стать их тесные экономические связи с данной территорией. Основой для права на налогообложение становится то, что это государство (публичный сектор экономики) предоставляет лицу общественные блага (товары, услуги, доходы), лицо получает выгоду на его территории, реализуя, потребляя блага, право на них и т. д. Вследствие такой связи государство правомерно может претендовать на уплату в свою пользу таким лицом налогов, а у данного лица, соответственно, возникает обязанность уплачивать налоги. Поэтому в современных экономических реалиях, когда граждане страны могут значительное время жить за ее пределами, теория также изменилась. Связующий фактор должен разумным способом создавать привязку налогоплательщика, его дохода/имущества либо совершения сделки к налоговым законам государства. Без связующего фактора, строго говоря, государство не может взимать налог. Каждое государство устанавливает свои принципы и правила создания привязки (определяет налогоплательщика, объект налогообложения, состав налогооблагаемых сделок), а кроме того, свои правила расчета налогооблагаемой базы, применения налоговых льгот и вычетов и т. д.

В общем и целом фундамент налоговой юрисдикции – принадлежность (*allegiance*) субъектов к государству как таковая, которая, в свою очередь, делится на два вида: политическую и экономическую принадлежность, две стороны одной медали. Обе они действуют в отношении граждан, живущих в своей стране. Но в то же время, если гражданин живет за рубежом, экономической принадлежности к данному государству нет, что может означать отсутствие достаточных оснований для налогообложения. При этом, однако, экономическая принадлежность может быть создана в другой стране, которая в связи с этим имеет право взимать налог.

2.4.2. Персональная налоговая привязка

Персональная налоговая привязка предполагает личное отношение между налогоплательщиком и государством. К примеру, государство может облагать налогами граждан или резидентов. Концепция персонального отношения применима также к корпорациям и другим типам юридических лиц. Обычно корпорация считается национальным лицом страны, в которой она зарегистрирована (инкорпорирована). Вместе с

---

[147] Ibid. P. 23.

[148] Double Taxation and Tax Evasion. Report and Resolutions submitted by the Technical Experts to the Financial Committee. 1925 (F.212); Draft of a Bilateral Convention for the Prevention of Double Taxation and Tax Evasion. Report presented by the Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion. 1927 (C.216.M.85.1927.II); Double Taxation and Tax Evasion. League of Nations, Fiscal Committee, London and Mexico Model Tax Conventions, Commentary and Text, 1946 (C.88.M.88.1846.II.A); The Elimination of Double Taxation. The First Report of the Fiscal Committee of the O.E.E.C. 1958.

тем та же корпорация может рассматриваться как резидент государства, в которой находится место ее управления или основное место ведения бизнеса. Принцип гражданства как связующего фактора для осуществления налоговой юрисдикции используется лишь в немногих странах, прежде всего в США. Применение данного принципа обычно обосновывается тем, что юрисдикция – это признак суверенитета, а государственный суверенитет имеет два измерения: персональное и территориальное. Принцип национальности более наглядно проявляется в определении персональной привязки для юридических лиц – в данном случае в качестве «привязывающего» выступает государство, по законам которого корпорация была зарегистрирована.

Опыт США в использовании гражданства как персональной привязки физических лиц заслуживает особого внимания. Наиболее наглядно использование данного принципа объяснено в известном судебном решении *Cook v. Tait*[149]. В деле рассматривалась ситуация господина Кука, гражданина США, проживающего в Мексике, который был обложен налогом со стороны американской налоговой службы на доходы и имущество, находившиеся в Мексике. Верховный суд США отметил: «…иными словами, был продекларирован принцип, что правительство защищает гражданина и его имущество, где бы оно ни находилось, и поэтому имеет полномочия осуществить данное благо полноценно. Или, выражаясь другими словами, основой осуществления власти по установлению налога не была и не может быть ни в одном случае зависимость от статуса имущества, как находящегося в пределах, так и за пределами США, налогообложение не зависело и не может зависеть от домициля (т. е. местопребывания. – *В. Г.*) гражданина, т. е. в пределах или за пределами США, но определяется его отношением в качестве гражданина к США и отношением последних к нему как к гражданину. Следствием этого отношения является то, что гражданин, подвергающийся налогообложению, может иметь место жительства и имущество, с помощью которого он получает свой доход, в другой стране, но налог тем не менее будет законно установленным, поскольку правительство обладает полномочиями по взиманию налога».

Этот принцип был проиллюстрирован не только в американских прецедентах, но и в показательном пакистанском судебном деле *Imperial Tobacco Co. Of India Ltd. V. Commissioner of Income-Tax*[150] и сформулирован следующим образом: «Эта конструкция соответствует правилу международного права, по которому законодательный орган имеет право облагать налогом своих граждан, где бы они ни находились…» Аналогичным образом в деле *The Minquiers and Ecrehos Case* суд сказал: «…Ничто не запрещает государству облагать налогом собственность своих граждан за рубежом…»[151]

Принцип гражданства как персональной налоговой привязки – классическая иллюстрация осуществления экстерриториальной юрисдикции. Это может привести не только к двойному налогообложению (конфликт «гражданство – резидентство»), но и к вынужденному выходу из гражданства государства по налоговым мотивам. Соответственно, разрешение такого конфликта возможно только на основании международного налогового соглашения.

Что касается принципа резидентства как налоговой привязки, то он гораздо больше признан во всем мире и повсеместно распространен среди индустриально развитых стран. Резидентство в национальных законах определяется по-разному, но в большинстве случаев

---

149 Cook v. Tait (1924) 265 U.S. 47. URL: www.givemeliberty.org/docs/taxresearchcd/Cases/Cook.pdf.

150 Commissioner Of Income-Tax v. Imperial Tobacco Co. Of India Ltd. (1949). URL: indiankanoon.org/doc/89806.

151 The Minquiers and Ecrehos Case (1953). URL: www.icj-cij.org/docket/index.php?sum=88&code=fuk&p1=3&p2=3&case=17&k=19&p3=4.

предполагает для физических лиц более или менее постоянное проживание на территории страны. Резидентство рассматривается в качестве обоснованного критерия налогообложения на территории страны иностранных граждан (*resident aliens*), постоянно проживающих на ее территории, причем в отношении дохода, полученного и в пределах страны проживания, и из источников за ее пределами.

Как и в случае с принципом гражданства, налогообложение на основе резидентства экстерриториально, поскольку распространяет свою юрисдикцию на доходы, полученные из источников за пределами страны, что означает пересечение с юрисдикционными правами на налогообложение иностранного государства, основанными на принципе источника.

2.4.3. Экономическая налоговая привязка

Юридическое обоснование права государства на взимание налога и, соответственно, распределение налоговой юрисдикции между государствами основываются на принципе суверенитета. В общем и целом государство само определяет свои налоговые права, однако взимание налогов в международных отношениях ограничено, с одной стороны, международным правом, а с другой – возможностями государства по исполнению своей юрисдикции. Так, по международному праву взимание налога нелегитимно, если нет существенной связи субъекта с государством. Такое связующее отношение может возникать при политической или экономической связи лица с государством [152]. Традиционно предполагается, что связь может определяться по таким факторам: гражданство, инкорпорация юридического лица по национальному закону, домициль, резидентство, местонахождение юридического лица, место эффективного управления предприятия, постоянное представительство, ситус недвижимого имущества (например, земельного участка), место труда[153]. Экономическая связь, или принадлежность, десятилетиями была преобладающей доктриной, обосновывающей налоговую юрисдикцию государства в отношении дохода, заработанного на ее территории в результате предпринимательской деятельности.

По мнению профессора Эрика Кеммерена[154], доход можно считать произведенным (*produced*) в государстве только тогда, когда лицо использует производственные факторы, т. е. труд или (в дополнение к труду) капитал. Налогообложение дохода должно быть как можно сильнее связано с таким использованием, а значит, с местом (территорией) расположения таких факторов. Чтобы определить, достаточна ли связь, необходимо установить связь между принципом общественных благ (*benefits principle*) и принципом территориальности (*territoriality principle*), т. е. налоги должны рассматриваться как вклад в общественные блага, которые физическое лицо получает от государства. На значимость данного принципа указывал еще Георг фон Шанц в 1892 г., комментируя понятие «экономическая принадлежность»: «Каждый, кто экономически связан с обществом, т. е. каждый, кто получает преимущества от выполнения обществом задач, должен нести долговое бремя»[155]. Далее, согласно Кеммерену, политическая принадлежность (*political*

---

[152] Также см.: Rosembuj Tulio. Personal and Economic Allegiance under the Personal Income Tax and Corporate Tax in Spain. 26 Intertax. 1998. P. 4–6.

[153] Eric C.C.M. Kemmeren. Source of Income in Globalizing Economies: Overview of the Issues and a Plea for an Origin-Based Approach. IBFD Bulletin for International Taxation. November 2006. P. 431.

[154] Ibid.

[155] Schanz Georg. Zur Frage der Steuerpflicht in Finanzarchiv: Zeitschrift für r das gesamte Finanzwesen. Stuttgart: Mohr, 1892. Vol. IX. P. 368. («Jeder, der wirtschaftlich an die Gemeinschaft gekettet ist, d.h. jeder, dem aus der Erfüllung der Aufgaben des Gemeinwesens Vorteile erwachsen, trägt zu den Lasten bei»).

allegiance) недостаточна для осуществления налоговой юрисдикции государства по отношению к производству дохода и владению капиталом, поскольку она сама по себе не производит доход и не сохраняет капитал[156].

Экономическая налоговая привязка основана на теории экономической принадлежности. Данный принцип применяется к доходам так называемого активного типа в противопоставлении пассивным. Экономическая привязка относится к лицу (*in personam jurisdiction*) и основывается на его участии в экономике страны. Имеется в виду, что иностранное лицо, не будучи резидентом государства, тем не менее присутствует в нем значимым образом, помимо персональной привязки в форме гражданства или резидентства. Обычно такое присутствие заключается в ведении бизнеса (коммерческой деятельности) на территории страны, например в оказании личных услуг, в приобретении недвижимости либо в пребывании на территории страны определенное время.

Доктрина экономической принадлежности в итоге распространилась более, чем конкурирующий с ней принцип политической принадлежности, или гражданство, так как уже в начале XX в. общепринятым стало мнение о том, что в современном мире, где капитал и человеческие ресурсы мобильны, физические лица часто имеют (если вообще имеют) лишь незначительные связи со страной своего происхождения. Даже наоборот, предполагается, что та страна, с которой связаны экономические интересы лица, имеет более значимое право на налогообложение дохода.

Если доктрина экономической принадлежности определяет, где должен облагаться доход, далее необходимо выяснить, какое из государств – резидентства или источника – имеет приоритетное право облагать налогом доход. В ходе обсуждения данного вопроса еще в рамках Лиги Наций в 1920-е гг. было решено, что ответ зависит от типа дохода. Так, коммерческие доходы (предпринимательская прибыль) подлежат налогообложению в стране-источнике, а пассивные доходы (дивиденды и проценты) обычно относятся к стране нахождения лица, получающего доходы, т. е. стране резидентства. Это происходит, в частности, потому, что источник предпринимательского дохода совпадает с местонахождением головного офиса (штаб-квартиры) и юрисдикции, где могли бы быть приведены в действие права, связанные с такой деятельностью. Такая ситуация в целом соответствует и современному международному налоговому режиму – с той лишь разницей, что пассивные доходы также могут в определенной (незначительной) степени облагаться и в стране – источнике происхождения доходов, например когда налоговые соглашения оставляют в ней такие права. Сторонниками аллокации более значимых прав к стране-источнику в разное время были видные ученые Георг фон Шанц, Герберт Дорн, Артур Хардинг, которые обосновывали эту необходимость[157].

Так или иначе, анализ налоговых прав, основанный на теории экономической принадлежности, говорит в пользу аллокации прав к стране-источнику. Однако относить налоговые права к стране деятельности имеет смысл в мире, где торговля происходит физически, т. е. когда торговые операции представляют собой в основном поставку материальных ценностей либо перемещение людей для выполнения работ или оказания услуг на территории другой страны. В этом случае страна-источник и будет местом деятельности. Однако в современном мире, где мировая торговля менее материальна и господствует электронная коммерция, для генерирования дохода не требуется постоянного

---

[156] Более подробно на эту тему см. Gijsbert Bruins (Netherlands), Luigi Einaudi (Italy), Edwin Seligman (United States), Sir Josiah Stamp (United Kingdom). Report on Double Taxation. League of Nations Doc E.F.S.73 F.19. P. 19; Rutsel Silvestre J. Martha. The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction. Deventer – Boston, 1989. P. 69, 71, 79, 99.

[157] Schanz Georg. Zur Frage der Steuerpflicht in Finanzarchiv: Zeitschrift für das gesamte Finanzwesen. Stuttgart: Mohr, 1892. Vol. IX. P. 287.

физического присутствия в стране. Поэтому в современной ситуации имеются основания утверждать, что экономическая принадлежность не является значимым принципом для поддержки аргумента, что доходы должны облагаться в стране-источнике. В мире электронной коммерции более разумной базой для обоснования налоговых прав было бы местонахождение людей, принимающих решения или создающих деятельность, которая генерирует прибыль, и оно в большей степени будет совпадать с государством резидентства, чем источника[158]. Таким образом, несмотря на сильную традицию в защиту отнесения больших прав на взимание налогов с доходов бизнеса к стране-источнику, уменьшающаяся значимость доктрины экономической принадлежности в контексте новой экономики снижает весомость аргументов в пользу налогообложения у источника.

Подводя итог рассказу о теории экономической принадлежности, можно констатировать, что основные обязательства членов общества по финансированию государственных функций и услуг сами по себе являются обоснованием права государства по взиманию налогов с членов данного сообщества. Это центральное право в концепции государства. Надо отметить, что ранее, когда государства были в основном достаточно закрытыми, а международный обмен товарами, услугами и перемещение людей – ограниченными, взимание налогов с членов сообщества было понятным и прозрачным. Однако в современном мобильном мире граждане и компании могут участвовать в экономической жизни сразу нескольких стран, т. е. стать членами более чем одного национального общества и получать услуги более чем одного государства. Возникает вопрос, с каких же субъектов государство вправе взимать налоги? На кого именно стоит возложить это обязательство? Традиционная теория налогообложения отвечает на данный вопрос доктриной экономической принадлежности: финансировать государство должны те субъекты, которые получают выгоду от его услуг. Иными словами, государство не имеет права/обоснования применить налоговую юрисдикцию к субъекту без необходимого связующего фактора. По преобладающей на сегодняшний день доктрине этот фактор представляет собой экономическую привязанность субъекта к государству. Но на этом анализ не заканчивается: в зависимости от того, что именно государство понимает под экономической привязанностью, субъект может иметь две или более таковых, что означает его подчинение двум или более налоговым юрисдикциям. Из последнего вытекает двойное или многократное налогообложение и необходимость устранить его.

Ограничения налоговой юрисдикции государства существуют только в форме международно-правового обычая, поскольку нет ни одного иного авторитетного источника международного права, из которого следовали бы принципы ее установления. Обычай требует той или иной степени связи (связующего фактора) для обоснования подчинения субъекта налоговой юрисдикции. В контексте налогов на прибыль компаний и подоходного налога с граждан в современной мировой налоговой системе таким фактором является экономическая привязанность субъекта к государству.

2.4.4. Имущество как налоговая привязка

К налогам, взимаемым со стоимости капитала, термин «происхождение» неприменим, поскольку налог взимается не с производства богатства, а в силу факта владения им. Более предпочтительно говорить о местонахождении имущества. Принцип налогообложения у источника также обосновывает распространение налоговой юрисдикции на капитал, т. е. право взимать налог имеет государство, где расположено имущество. В этом случае

---

[158] Tom Magney. Some Aspects of Source of Income (In the Last Decade of the Twentieth Century). 5th National Tax Retreat of the Taxation Institute of Australia, Queensland, 7–9 August 1997). P. 46: «[B]ehind all initiatings, negotiations and other activities leading to the conclusion of a transaction there must be activities (including decision making) by individuals (i.e. human beings) and it is where these individuals are physically located when the relevant activities take place or decisions are made which is of prime importance in determining the source of income».

решающую роль может играть и физическое, и юридическое местонахождение (место государственной регистрации) имущества, а также иные критерии, например место депонирования залога недвижимости. Первостепенно важна связь между объектом налогообложения и территорией страны.

Если иностранный субъект владеет (притом не временно) имуществом на территории страны – это также вполне допустимое основание для взимания налога государством, в котором находится имущество. Налог может взиматься в отношении и имущества (например, налог на собственность), и генерируемых им доходов (например, доход от недвижимости, сдаваемой в аренду). Государство имеет право взимать налог с владения имуществом, если предоставляет юридическую и физическую инфраструктуру для его поддержания и сохранения. К примеру, если на территории страны расположена недвижимость, то взимание налога с его стоимости правомерно, поскольку государство, помимо прочего, установило и поддерживает юридическую систему для обеспечения прав на недвижимое имущество и создало физическую инфраструктуру для ее поддержки. Данный принцип справедлив не только для недвижимости, но и в отношении движимого имущества и нематериальных объектов (акции, облигации, долговые сертификаты или патенты). Нематериальные активы достаточно мобильны и могут перемещаться по всему миру без значительных усилий и без ущерба для их качества. Поэтому владение ими заключается в более тесной связи с юридической системой того государства, по законам которого такое имущество создано, чем государства, где нематериальные активы находятся; а значит, право на налогообложение должно иметь первое государство. Тем не менее вопрос местонахождения имущества в узком смысле (его юридическая принадлежность налоговой системе) остается спорным и может порождать проблемы. Государство имеет налоговую юрисдикцию, только если юридическое местонахождение (ситус имущества) находится в сфере его территориальной компетенции. И напротив, государство не может, по крайней мере исходя из правовых принципов, установить экономическую налоговую привязку по отношению к объекту имущества вне своих пределов[159].

В отношении недвижимости данный вопрос решается более или менее однозначно. Но что касается движимых нематериальных вещей, то проблемы определения ситуса могут быть более трудноразрешимы. Если речь идет о движимом имуществе, сомнительна сама его достаточная привязка к территории, особенно если имущество транзитное (например, товары в пути). Кроме того, возможны и конфликты юрисдикций: территориальное налогообложение имущества по принципу ситуса и одновременное налогообложение его (или доходов от его использования) в стране нахождения собственника имущества на основании персональной налоговой привязки. Кроме того, юрисдикция представляется сомнительной, если связь имущества с территорией государства (экономическая налоговая привязка) недостаточна.

Также интересна проблема права государства на налогообложение нематериальных объектов: имущественных прав, ценных бумаг, акций, долговых инструментов. Возможность распространения налоговой юрисдикции государства на такие объекты обсуждалась в Великобритании (*Winans v. Attorney General*[160]) и в США (*De Ganay v. Lederer*[161]; *Burnet v. Brooks*[162]). В деле *Winans* рассматривался вопрос о том, вправе ли Великобритания

---

[159] Kees van Raad. Non-discrimination in international tax law. Series on international taxation № 6. Kluwer Law International, 1986. P. 23–24.

[160] Winans and Another v. Attorney General (1904) A.C. 287. URL: www.uniset.ca/other/cs5/1904AC287.html.

[161] De Ganay v. Lederer, 250 U.S. 376 (1919). URL: http://caselaw.findlaw.com/us-supreme-court/250/376.html.

[162] Burnet v. Brooks (1933) 288 U.S. 378. URL: https://supreme.justia.com/cases/federal/us/288/378/case.html.

применять налог на наследование к сертификатам и облигациям гражданина США, который проживал и имел домициль в Великобритании, после его кончины. Суд сказал: «…нет ничего противоречащего принципам международного права или противного политике наций в том, что государство облагает налогом имущество, физически находящееся внутри его границ, вне зависимости от домициля его собственника». Право Великобритании взимать налог на наследование суд объяснил исключительно тем, что облигации и сертификаты физически находились в Великобритании. В США в деле *De Ganay v. Lederer* суду надлежало установить, могут ли акции и облигации, выпущенные американским юридическим лицом и принадлежащие нерезиденту, облагаться налогом в США только в силу того, что эти ценные бумаги физически находились в банке-депозитарии США. Суд применил доктрину экономической принадлежности и постановил, что применить налог возможно. В деле *Burnet v. Brooks* акции и облигации иностранной корпорации физически находились в США, а их собственник, гражданин Кубы и нерезидент США, скончался в США. Суд постановил, что США имеют юрисдикцию в отношении перехода собственности в результате наследования, несмотря на заверения заявителя о том, что персональной налоговой привязки нет, сказав: «Налогообложение одним государством ценных бумаг, принадлежащих негражданину и нерезиденту США, которые физически находятся в пределах его юрисдикции, не противоречит какому-либо принципу международного права». Таким образом, во всех упомянутых выше судебных постановлениях подтвердилось право государства-источника применять налог на стоимость таких объектов.

В связи с этим надо упомянуть и два канадских судебных дела, затрагивающих вопрос ситуса акций. Так, в деле *Burton v. Minister of National Revenue* [163] суд сообщил: «Местонахождение акций компании расположено там, где в силу закона должен находиться ее реестр акционеров, и физическое расположение реестра в другой стране не имеет отношения к делу». В деле *Re Wolfenden Estate* [164] суд постановил, что взимание наследственной пошлины на акции, которые физически находятся на территории Канады, но юридически относятся к реестру акционеров в США, – это действие *ultra vires*, т. е. вне полномочий.

Вышеуказанные примеры касались ценных бумаг в бумажной форме (в виде сертификата). Можно определить, где они находятся физически. Однако некоторые нематериальные активы, например гудвилл (деловая репутация), не существуют в форме материального носителя. Принцип источника имеет очевидные ограничения в части налогообложения подобных элементов капитала.

2.5. Понятие налоговой обязанности

Второй элемент доктрины фискального суверенитета – это понятие налоговой обязанности (*fiscal liability*), или, выражаясь иначе, объем требований, который носитель фискальной власти (государство) имеет к субъекту (лицу). Налоговая обязанность может быть неограниченной (*unlimited fiscal liability*), когда она применяется к общемировому доходу налогоплательщика, и ограниченной (*limited fiscal liability*), когда налог взимается только с части доходов.

Неограниченная налоговая обязанность соответствует персональной налоговой привязке по принципу гражданства или резидентства. Граждане облагаются налогом в силу

---

[163] Burton et al. v. Minister of National Revenue (1969) S.C.R. 732. URL: scc.lexum.org/en/1969/1969scr0-732/1969scr0-732.html.

[164] Re Wolfenden Estate (1971), W.W.R. 168. Canadian Yearbook of International Law. Vol. XI. University of British Columbia Press, 1973.

персональной национальной привязки, в то время как резиденты (иностранные граждане) – в силу территориальной связи иностранного подданного с принявшим его государством. Неограниченная налоговая обязанность распространяется и на физических лиц, и на юридические лица. Ограниченная налоговая обязанность налагается на лиц, имеющих менее «прочную» персональную налоговую привязку, чем резидентство и гражданство, например экономическую либо функциональную.

Поэтому при анализе налоговой юрисдикции государств первоначально необходимо понимать тип налоговой привязки, которая, в свою очередь, определяет не только субъектную сторону отношения, но и объем налоговой обязанности. На практике правила налоговой юрисдикции государств, основанные на международном праве, прямо вытекают из вышеописанных фундаментальных основ налогового суверенитета. Эти правила установлены в большинстве современных налоговых систем, содержащих типовые юрисдикционные принципы налогообложения. Как основные стоит отметить принцип резидентства налогоплательщика, основанный на персональной налоговой привязке, и принцип источника возникновения дохода, основанный на территориальной привязке.

Персональная юрисдикция опирается на следующий тезис концепции этатизма: центр внимания государства сосредоточен не на его территории, а на его подданных. Именно персональная связь, а не связь с территорией, означает, что имеющий эту связь налогоплательщик становится налогообязанным, даже если он не живет в стране, не зарабатывает в ней доход и не имеет там имущества. Тем не менее он обязан участвовать в финансировании государственных расходов. Такое участие обосновывается тем, что гражданин принадлежит к определенному обществу и, следовательно, должен частично нести его расходы.

Налогообложение у источника основывается на постулате, что страна, с территории которой происходит (где зарабатывается) доход, имеет легитимное право взимать налог с такого дохода.

Большинство стран не используют только один из указанных подходов в чистом виде, но применяют оба. К примеру, в США персональная привязка – основная для налогообложения граждан США, иностранных граждан – резидентов и национальных корпораций, в то время как принцип источника применяется к иностранным гражданам – нерезидентам (*non-resident aliens*) и иностранным корпорациям. Таким образом, в современном мире распространены смешанные системы, которые считаются приемлемыми и оправданными с точки зрения международного права и, по сути, представляют собой международный обычай.

Большинство государств пытаются применить свою налоговую юрисдикцию в отношении лиц, имеющих достаточную связь с данным государством. Какая степень связи может считаться достаточной? В национальных налоговых системах почти повсеместно распространены сходные факторы. Некоторые из них присущи только налоговому законодательству, другие позаимствованы из иных отраслей права. Факторы следующие: физическое присутствие (лица) в государстве, резидентство, домициль, гражданство, вид на жительство (иммиграционное разрешение) и т. д.

Подводя итог данного раздела, можно констатировать, что налоговое резидентство – это наиболее широко распространенный и универсально признанный фактор налоговой привязанности лица к государству. У государства есть безусловное право взимать налог с физического или юридического лица – своего налогового резидента, т. е. распространять свою налоговую юрисдикцию на данное лицо. Временное присутствие на территории страны, не образующее резидентство, может не означать получение государственных услуг в объеме, который оправдывает взимание налога. Лицо может быть гражданином одной страны, но проживать в другой, а потому не пользоваться в должной мере благами первого государства. Но это не мешает таким странам, как США и Мексика, использовать принцип гражданства в качестве связующего фактора.

2.6. Налогооблагаемые лица

Доктрина экономической привязанности может объяснить происхождение факторов, благодаря которым государство «привязывает» налогового субъекта к своей налоговой юрисдикции. В таком случае далее нужно определить круг таких субъектов. Определение налогоплательщика – неотъемлемая часть налогового законодательства каждого государства. Как правило, налогооблагаемые лица делятся на физических лиц и юридические лица. Это деление существует в гражданском и торговом праве каждой страны и чаще всего принимается и для целей налогового права, в том числе и для применения налоговых соглашений. Вместе с тем юридические лица могут включать в себя корпоративные образования, предусмотренные законом или кодексом, например акционерные общества, компании с ограниченной ответственностью, партнерства, ограниченные партнерства, ассоциации, трасты и т. д. Далеко не всегда лица, которые признаются в качестве самостоятельных субъектов гражданского оборота, являются самостоятельными лицами или организациями для целей налогового права. И наоборот, существуют ли субъекты налогового права, не обладающие правосубъектностью в гражданском обороте, но тем не менее признаваемые самостоятельными налогоплательщиками?

В налоговой терминологии лица, которые обладают правосубъектностью, но не признаются налогоплательщиками, называются «прозрачные лица» (*transparent entities*). Это означает, что с точки зрения налогового законодательства они «просматриваются насквозь» до уровня лиц, участвующих в них и признаваемых отдельными налогоплательщиками.

Например, налоговое законодательство одной страны может считать партнерство самостоятельным налогоплательщиком либо прозрачным лицом. В последнем случае партнеры партнерства будут признаваться налогоплательщиками, а доход партнерства будет считаться доходом партнеров, распределяемым среди них в соответствующих долях, и облагаться налогом на уровне партнеров. Поэтому, рассматривая любую трансграничную ситуацию, важно классифицировать лица для налоговых целей. Налоговое законодательство каждой страны должно содержать правила классификации для идентификации налоговых субъектов как для внутренних целей, так и в отношении лиц, созданных согласно иностранному законодательству.

В отношении иностранных лиц такая классификация необходима по двум причинам: во-первых, они могут стать налогоплательщиками в данной стране в качестве нерезидентов, облагаемых налогом у источника выплаты; и, во-вторых, это нужно для правильной классификации доходов, полученных резидентами данной страны от нерезидентов, для применения налоговых ставок, зачетов или правил по освобождению доходов от внутренних налогов. Обе ситуации могут быть вполне релевантными для применения налоговых соглашений.

Как отмечалось выше, во внутреннем законодательстве страны могут содержаться различные правила классификации лиц для целей гражданского и налогового права. Как пример приведем Великобританию. Статья 1121 закона о налоге на компании (2010) содержит такое определение термина «компания»: «„Компания“ означает любое корпоративное образование либо неинкорпорированную ассоциацию, но не включает партнерство…»[165] Аналогичная дефиниция предусмотрена и в ст. 992 закона о подоходном налоге 2007 г.

Понятие «корпоративное образование» (*body corporate*) означает лицо, обладающее правами самостоятельного юридического лица. По определению неинкорпорированная ассоциация (*unincorporated association*) не имеет прав юридического лица, но тем не менее признается компанией для целей налогообложения, а потому считается лицом. Партнерства специально исключены из определения, их обычно не признают налогоплательщиками. Тем

---

[165] Peter Harris, David Oliver. International Commercial Tax. Cambridge University Press, 2010. P. 49.

не менее партнерства, зарегистрированные согласно Акту 2000 г. в качестве партнерств с ограниченной ответственностью (*Limited Liability Partnerships*), обладают многими признаками компании, в том числе и признаками отдельного лица. Но все же партнерство «не должно признаваться для целей корпоративного налога в качестве самостоятельного лица, отдельного от партнеров». В результате такое партнерство считается прозрачным лицом для целей налогообложения, несмотря на признаки юридического лица, согласно закону о партнерствах 2000 г[166].

В США в ст. 7701(а) Кодекса внутренних доходов понятие «корпорация» определено как включающее в себя «ассоциации, акционерные общества и страховые компании». Но поскольку характер определения «включающий», оно включает в себя любое образование, инкорпорированное по законам США. Однако под данное определение могут подпадать (и потому считаться налогоплательщиками) и неинкорпорированные лица. Так, в решении Верховного суда США по делу *Morrissey v. Commissioner*[167] сказано, что организация должна считаться ассоциацией, если по корпоративным характеристикам она в большей степени напоминает корпорацию, а не партнерство или траст. Релевантные корпоративные характеристики включают в себя такие признаки: ассоциация (т. е. более чем одно лицо-участник), цель вести бизнес и распределять прибыль от него, продолжительность существования, центральный менеджмент, ограниченная ответственность, свободная передача долей участия и владение титулами на имущество в качестве лица. В этом смысле США придерживаются сущностного подхода к вопросу о том, что является ассоциацией при трактовке в качестве корпорации для целей налогообложения. Поэтому в зависимости от характеристик ограниченные партнерства и некоторые виды трастов в США могут попасть в круг налогоплательщиков.

В США также существуют законы о компаниях с ограниченной ответственностью (*Limited Liability Companies, LLC*). Такие компании могут выбрать налоговый режим (в качестве корпорации, партнерства либо «игнорируемого» лица), известный также на сленге налоговых консультантов как режим постановки галочки (*«check-the-box» election*). Учредители компании могут выбрать свой статус как налогоплательщика, заполнив графу специального заявления (подаваемого по форме 8832), либо LLC по умолчанию будет считаться прозрачным лицом для целей федерального налога на компании в США[168]. В этом смысле LLC можно признать гибридным лицом. С одной стороны, по корпоративным законам штатов, на основании которых создаются LLC, они обладают правосубъектностью и многими корпоративными характеристиками. С другой стороны, по Кодексу внутренних доходов США и постановлениям Службы внутренних доходов США, если LLC не заявила о своем корпоративном статусе, то она по умолчанию считается либо партнерством, либо «игнорируемым» лицом. В этом случае для целей МК ОЭСР такая транспарентная LLC не будет признаваться резидентом США по аналогии с партнерством, если только в соглашении между страной-источником и США не будет содержаться специальное положение о трактовке LLC как резидента США (параграф 6 ст. 1 МК США 2006 г.). Если же LLC заявила о своем корпоративном статусе, то она должна признаваться компанией и налоговым резидентом США. При всем этом LLC вполне подпадает под определение лица согласно параграфу 1 ст. 3 МК ОЭСР, а также под понятие «объединение лиц» (*body of persons*).

Проблемы международного налогообложения партнерств хорошо иллюстрирует пример уже упомянутого и хорошо известного в Великобритании дела *Padmore v. IRC*[169].

---

166 Ibid.

167 Morrissey v. Commissioner (1935) 296 US 344 (SC).

168 Title 26 Code of Federal Regulations (US) § 301.7701-1.

169 Padmore v. IRC (1989) 62 TC 352.

Резидент Великобритании был партнером партнерства на острове Джерси, которое не вело бизнеса в Великобритании. На тот момент между Джерси и Великобританией действовал Королевский Указ 1952 г. об устранении двойного налогообложения, по содержанию и структуре напоминавший действовавшую в то время МК ОЭСР, но с существенными отличиями. В частности, по Указу джерсийское предприятие не могло облагаться налогом в Великобритании, если не создавало там постоянного представительства. Налогоплательщик также утверждал, что джерсийское партнерство – это лицо, следовательно, Великобритания не может облагать долю прибыли в партнерстве, причитающуюся британскому резиденту. Налоговая служба утверждала, что партнерство нельзя считать лицом или объединением лиц согласно ст. 3(2) Указа. Вопрос в итоге заключался в правильном толковании терминов Указа и национальных норм Великобритании. Суд постановил, что в самом Указе термин «объединение лиц» употребляется не в техническом значении, придаваемом согласно внутреннему праву Великобритании, и, следовательно, он должен употребляться в обычном значении и в контексте Указа 1952 г. В итоге суд признал джерсийское партнерство объединением лиц и лицом согласно Указу и, соответственно, резидентом Джерси, а не Великобритании.

Различия могут присутствовать и в плане внутренней квалификации корпоративных групп. По корпоративному праву каждая дочерняя компания группы – это отдельное лицо, и лишь в редких специфических ситуациях корпоративная вуаль может быть снята (*pierce the corporate veil*). Налоговое законодательство обычно следует данной квалификации и также рассматривает дочерние компании (в том числе те, капитал которых на 100 % принадлежит материнской компании) как отдельных налогоплательщиков. В таком случае будут признаваться и сделки между ними, что порождает проблему трансфертного ценообразования. Но во многих случаях налоговые правила позволяют создавать консолидированного налогоплательщика, как правило, на уровне материнской компании. Соответственно, материнская компания выступает как единый налогоплательщик от имени всей группы компаний, а все сделки в рамках группы игнорируются для налоговых целей.

При квалификации иностранных лиц с точки зрения внутреннего налогового законодательства возникают еще более серьезные проблемы, поскольку некоторые виды иностранных лиц могут быть вообще неизвестны внутреннему праву. Иногда внутреннее законодательство признает правовой статус иностранного лица, т. е. трактует его в качестве аналога собственного юридического лица[170]. Однако в странах общего права, включая Великобританию, специальных положений на этот счет часто нет, а правовой статус иностранных лиц признается по аналогии с лицами, предусмотренными во внутренней правовой системе страны.

Как правило, иностранное лицо анализируется в два этапа. На первом этапе изучаются корпоративные характеристики лица по иностранному корпоративному или гражданскому законодательству. При этом трактовка по иностранному налоговому законодательству для анализа неважна – например, при классификации лица, зарегистрированного для целей корпоративного налогообложения в США, в Великобритании не имеет значения, какой налоговый статус данное лицо выбрало для целей налогообложения в США (транспарентный или обычный). На втором этапе с учетом изученных характеристик требуется оценить, к какому типу лица, предусмотренного в национальном праве классифицирующей страны, иностранное лицо ближе всего. Например, напоминает оно более компанию или партнерство. В зависимости от этого далее определяется статус отдельного

---

[170] Например, такой подход использует РФ. Как сообщает п. 2 ст. 11 НК РФ, понятие «организация» включает в себя «…иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств…» (Налоговый кодекс Российской Федерации // КонсультантПлюс. URL: www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/0b14e6fcebc7613ee7846b850f1402cc4565d09c).

налогоплательщика – прозрачный или обычный. В отношении классификации иностранных лиц в США действуют аналогичные правила с некоторым упором на форму иностранного открытого акционерного общества или аналога корпорации в США. Получается, что если любая компания, зарегистрированная вне США, в строгом смысле не соответствует американской форме корпорации, то она может выбрать иную классификацию по описанной ранее процедуре *check-the-box*. К примеру, многие формы закрытых акционерных обществ или обществ с ограниченной ответственностью не являются аналогами корпорации в США и, следовательно, могут рассматриваться как прозрачные для налоговых целей Штатов. Однако американская Служба внутренних доходов регулярно публикует список так называемых настоящих (*per se*) корпораций, в отношении которых нет возможности выбора классификации. Традиционные примеры – британская публичная компания (*public limited company*), немецкая акционерная компания (*die Aktiengesellschaft*), российское открытое акционерное общество, а также европейская компания (*Societas Europaea*).

Стоит остановиться на нескольких судебных делах Великобритании, посвященных классификации лиц. Во-первых, это дело *Dreyfus* v. *CIR*[171], в котором исследовался вопрос о том, является ли французская коллективная ассоциация (*société en nom collectif*) компанией или партнерством для целей налога на прибыль в Великобритании. Французская компания Louis Dreyfus et Compagnie, имевшая во Франции форму коллективной ассоциации, вела бизнес в Англии через филиал. Английская налоговая служба пыталась установить, чем считать ассоциацию: отдельным налогоплательщиком или транспарентным лицом. Прибыль первого облагается налогом на уровне самого лица как такового, прибыль второго – на уровне его партнеров или участников. Суд постановил, что *société* по совокупности характеристик скорее является отдельным и самостоятельным лицом, нежели партнерством. Причины: она была создана в силу не контракта, а документа (*deed*), который подавался в орган регистрации; она приобрела статус юридического лица с момента регистрации данного документа; она владеет имуществом обособленно от партнеров; она имеет обязательства, отдельные от обязательств своих членов, и только менеджмент *société* может создавать обязательства для нее. Однако, как справедливо отмечают П. Харрис и Д. Оливер, вопрос заключается не в том, существует ли самостоятельная личность, а в последствиях ее наличия и в том, кому принадлежит прибыль *société*: ей самой или ее участникам? То есть на самом деле надо ответить на два вопроса – о классификации лица и об аллокации/принадлежности прибыли данного лица.

Другое английское дело, *Ryall v. Du Bois*[172], касалось квалификации дохода, полученного английской компанией от зарубежного лица. Не было сомнений в том, считается ли иностранный плательщик лицом; спорным оказался вопрос об источнике происхождения иностранного дохода. В этом деле английский резидент полностью владел уставным капиталом немецкого общества с ограниченной ответственностью (*Gesellschaft mit beschränkter Haftung, GmbH*), и перед судом возник вопрос о квалификации данного участия как доли в капитале корпорации или доли в прибыли общества напрямую. При первом варианте квалификации доход должен был считаться дивидендами, при втором прибыль подлежала бы налогообложению у английского резидента напрямую, поскольку GmbH считалось бы прозрачным. Вопрос оказался важным для английского резидента, поскольку налоговое законодательство Англии в то время содержало различные ставки в отношении доходов от иностранного долевого участия и от иностранной предпринимательской прибыли. Суд решил, что доход должен квалифицироваться как доход от долевого участия в иностранной компании, а GmbH не является прозрачным лицом. Другие известные решения судов США о классификации дохода, полученного от иностранных лиц, – это *Garland v.*

---

[171] Dreyfus v. CIR (1929) 14 TC 560 (CA).

[172] Ryall v. Du Bois (1933) 18 TC 431 (CA).

Archer-Shee[173] (дело о Нью-Йоркском трасте) и *Memec plc v. CIR*[174] (дело о немецком нетипичном неголосующем партнерстве – *atypical silent partnership*).

2.7. Пределы налоговой юрисдикции государства и экстерриториальность в налогообложении

Итак, юрисдикция – это аспект суверенитета, она сосуществует вместе с ним, следует из него и ограничивается его рамками. Юрисдикция как аспект суверенитета проявляется в законодательной, судебной и административной функциях, или компетенциях государства. Концепция юрисдикции отвечает на вопрос о том, насколько и в каких случаях государство имеет право применять власть, суверенитет же есть механизм применения данной власти. Это означает, что без суверенитета нет и юрисдикции, а ограничения в суверенитете определяют и границы юрисдикции[175]. Соответственно, определение границ налогового суверенитета – базовая предпосылка и для понимания пределов осуществления налоговой юрисдикции.

В современной науке международного права нет единства мнений в отношении того, где заканчиваются границы государственной юрисдикции, а значит, нет и единообразного понимания вопроса о самой возможности осуществления экстерриториальной юрисдикции на основании международного права. К примеру, может ли государство осуществлять такую юрисдикцию свободно, т. е. пока она не ограничена специальным запретом в международном праве, либо не может, кроме как на основании специального положения международного права[176]? Какая степень привязки к государству обосновывает его налоговую юрисдикцию в отношении лица и каковы критерии такой обоснованности? К примеру, обоснованно ли подвергать неограниченному налоговому обязательству физическое лицо – нерезидента, временно пребывающее в стране? И если такое полномочие государством осуществляется, есть ли основания его оспорить с опорой на принципы международного права?

По мнению автора, в современном международном праве нет консенсуса о том, насколько государства должны ограничить свою налоговую юрисдикцию в отношении нерезидентов: речь идет исключительно о доходах, имеющих источник в данных государствах. Далее мы рассмотрим основные точки зрения, высказанные по данному вопросу в теоретических работах по международному налогообложению последних десятилетий.

Существует две конкурирующие доктрины в отношении пределов налоговой юрисдикции государств, основанные на различном понимании государственного суверенитета.

Первая доктрина базируется на решении по судебному делу *Lotus Case*[177]: поскольку международное право происходит исключительно из воли государств, то они свободны

---

[173] Garland v. Archer-Shee (1931) AC 212 (HL).

[174] Memec plc v. CIR (1998) STC 754 (CA).

[175] Rutsel Silvestre J. Martha. Extraterritorial Taxation in International Law / Extraterritorial Jurisdiction in theory and practice. Dr. Karl M. Meessen ed., 1996. P. 23.

[176] Karl Zemanek. The Legal Foundation of the International System. The Hague; Boston; London: M. Nijhoff, 1998. P. 70.

[177] S. S. Lotus (France v. Turkey) 1927 P.C.I.J. Publications of the Permanent Court of International Justice, Series A. № 10. Collection of Judgments. A.W. Sijthoff's Publishing Company. Leyden, 1927. URL: www.icj-cij.org/pcij/serie_A/A_10/30_Lotus_Arret.pdf.

устанавливать любую юрисдикцию, которая явным образом не запрещена формальным международным договором, или на основе общепринятого принципа позитивного права. На эту доктрину опирается точка зрения о том, что пределы налоговой юрисдикции государства не установлены и что государство может осуществлять свой налоговый суверенитет безотносительно позиции других государств. В этом смысле нет необходимости в юридически оформленном присутствии в государстве при ином, достаточно связующем с данной юрисдикцией факторе.

Азиф Куреши[178], анализируя высказывания различных ученых-правоведов по данному вопросу, отмечает, что не существует авторитетного принципа, запрещающего любому государству утверждать свое право на налогообложение кого угодно в мире в отношении его общемирового дохода. Однако такое неограниченное право никогда не могло бы быть реализовано на практике; более того, оно бы столкнулось с правомерным сопротивлением других государств. Другими словами, применение принципов резидентства и источника в международном налогообложении – это результат практических соображений о возможности осуществления прав государств и о принципе взаимности. Как пишет Куреши, альтернативный взгляд на государственный налоговый суверенитет предполагает его ограничение территорией, на которой можно установить юридически правомерную связь между государством и налогоплательщиком[179]. Сторонники ограниченного суверенитета также настаивают на ограничениях, устанавливаемых обычным международным правом. Осуществление экстерриториальной налоговой юрисдикции, которая представляет собой налогообложение физических и юридических лиц, находящихся за пределами географической территории страны, непременно связано с риском того, что доход, заработанный налогоплательщиком от международных сделок, попадет под юрисдикцию более чем одной страны. С этим согласен Брайан Арнольд[180], утверждавший в 1991 г., что налоговая политика государства должна быть ограничена правилами международного и внутреннего конституционного права, включая запрет на произвольное экстерриториальное налогообложение и на действия государства на территории других государств. Теоретически экстерриториальное налогообложение не должно допускаться на основании определения термина «резидент»; предполагается наличие существенной связи лица с государством для создания неограниченной налоговой обязанности, а без такой связи лицо не может быть признано резидентом; соответственно, нерезиденты не имеют неограниченной налоговой обязанности.

Однако даже среди сторонников ограниченного подхода нет единства в отношении природы таких ограничений и оснований для них. Так, аргумент об ограничениях в международном обычном праве не полностью состоятелен ввиду отсутствия единого определения налогового резидентства и значительного многообразия подходов стран, в особенности относительно резидентства физических лиц. Поэтому, хотя сам принцип резидентства относится к международному обычному праву, конкретное содержание национальных законодательных норм не подчинено ограничениям международного публичного права; это означает, что государство может установить любое их содержание. Наиболее типичный пример – США, в которых иностранные граждане – нерезиденты подлежат неограниченному общемировому налогообложению в силу иммиграционного

---

178 Qureshi A. H. The Public International Law of Taxation. Text, Cases and Materials. Graham & Trotman / Martinus Nijhoff. 1994. P. 22–125.

179 Ibid. P. 22–25.

180 Brian J. Arnold. Tax Discrimination Against Aliens, Non-residents, and Foreign Activities: Canada, Australia, New Zealand, the United Kingdom, and the United States. Canadian Tax Foundation. Canadian Tax Paper № 90. 1991. P. 7.

разрешения (так называемая зеленая карта – *green card*), хотя иностранный гражданин мог почти не появляться на территории США в период владения картой. Спасает от такого налогообложения только соглашение об избежании двойного налогообложения между США и страной налогового резидентства данного гражданина. Если его нет, такое лицо будет полностью покрыто правилом неограниченного налогообложения национального законодательства США[181].

С этим согласны канадские налоговеды С. Сюррей[182] и Ф. Беверидж[183], которые утверждают, что нормы государств о налоговой юрисдикции не являются частью обычного международного права, а потому относятся к национальной налоговой политике.

Сторонники неограниченного подхода утверждают, что в международном праве не существует устоявшегося обычая, ограничивающего фискальную юрисдикцию государства[184]. Так, профессор Сол Пиччиотто[185], говоря о причинах конфликтов юрисдикций, отмечает, что в международном праве не предусмотрено формальных ограничений для применения государством экстерриториальной юрисдикции. Соответственно, она может осуществляться независимо от применения такой юрисдикции другими государствами и от эффекта, который ее применение оказывает на другие государства. Налоговая юрисдикция может быть осуществлена по отношению к лицам или вещам, имеющим законную коммерческую связь (*valid business nexus*) с государством, и такая юрисдикция должна находиться в пределах разумности (*within the limits of reasonableness*)[186]. Прескриптивная юрисдикция первична по отношению к прочим видам юрисдикций, т. е. исполнительной и подсудности. С другой стороны, отмечает Пиччиотто, экономические отношения между государствами глубоко интернациональны и даже глобальны, поэтому пересекающиеся юрисдикции государств приводят к все более негативным последствиям в современных экономических и социальных реалиях, когда международные контакты и географическая мобильность граждан и компаний достигли небывалых ранее масштабов.

Немецкий профессор Клаус Фогель[187], анализируя проблему двойного налогообложения в свете правил общего международного права, писал: «Ни один принцип налогообложения у источника в международном праве (принцип территориальности) не запрещает применение внутреннего законодательства к ситуациям, возникающим в других странах, включая налогообложение иностранного дохода». К. Фогель отличает сущностную территориальность (*substantive territoriality*) от формальной территориальности (*formal territoriality*). Далее К. Фогель пишет: «Поэтому по международному праву представляется

---

181 Подробнее см.: Publication 4588, Basic Tax Guide for Green Card Holders: Understanding Your U.S. Tax Obligations. 2006. URL: www.irs.gov/Individuals/International-Taxpayers/Taxation-of-Resident-Aliens.

182 S. Surrey. Current Issues in the Taxation of Corporate Foreign Investment. Columbia Law Review. 1956. № 6. P. 817.

183 F. Beveridge. The Treatment and Taxation of Foreign Investment Under International Law. Manchester University Press, 2001. P. 76–77.

184 Kees van Raad. Non-discrimination in international tax law. Series on international taxation № 6. Kluwer Law International, 1986. P. 21. Ref. 12.

185 Sol Picciotto. International business taxation: a study in the internationalization of business regulations. Quorum Books, 1992.

186 Ibid. P. 308.

187 Klaus Vogel. Double Taxation Conventions. Kluwer Law International, 1997. P. 11. § 7.7a.

приемлемым, например, устанавливать, что иностранный работодатель, который предоставляет в пользование рабочих в адрес национальных предприятий, отвечает также за уплату налогов, причитающихся с его рабочих»[188]. К. Фогель отмечает: «Международное право, однако, запрещает осуществление суверенного акта государства на иностранной территории. Этот принцип „формальной территориальности“ применяется, в частности, к актам, имеющим намерение осуществить исполнение национальной нормы закона за рубежом… Проведение налогового аудита и схожих расследований в другой стране без согласия другого государства особенно нежелательны… Данные правила также применимы к исполнению судебных решений»[189]. Мнение К. Фогеля справедливо в том, что на практике фискальные права государств все же ограничены их способностью к осуществлению юрисдикции за пределами географических границ своей территории, что указывает на различие между предписывающей (*prescriptive*) и исполнительной (*executive*) юрисдикцией. Вышеуказанное также отмечают в своих работах Б. Арнольд[190], А. Кнехтле[191] и А. Скаар[192].

Географические пределы государственной юрисдикции были определены в деле *Islands of Palmas case*[193], в котором судья постановил, что юрисдикция государства – это право осуществлять (в отношении части земного шара) функции государства, исключая осуществление таковых любым другим государством. Понятие «фискальная юрисдикция» в этом контексте означает сбор налогов и включает в себя и право установить налог, и реализацию такого права. Это подтверждает взгляд Фогеля об ограниченности исполнительной и судебной налоговой юрисдикций.

Профессор Мичиганского университета США Реувен Ави-Йонах[194] считает, что возможность государства совершать односторонние действия ограничивается двумя основополагающими нормами, лежащими в основе международного налогового режима. Первый принцип – это принцип однократного налогообложения (доход должен облагаться единожды, не менее и не более); второй – принцип получаемых выгод: лицо, ведущее бизнес в стране, также получает блага от данного государства, способствующие росту бизнеса. Следовательно, активный предпринимательский доход должен облагаться преимущественно у источника, а пассивные доходы – преимущественно в стране резидентства их получателя.

Другой американский профессор Вальтер Хеллерштайн[195], говоря о косвенных налогах, отличает их от прямых налогов, правила разграничения которых более или менее

---

188 Ibid. P. 12. § 7b.

189 Ibid. P. 13. § 10.

190 Brian J. Arnold. Tax Discrimination Against Aliens, Non-residents, and Foreign Activities: Canada, Australia, New Zealand, the United Kingdom, and the United States. Canadian Tax Foundation. Canadian Tax Paper № 90. 1991.

191 Arnold Knechtle. Basic Problems in International Fiscal Law. London: HFL Publishers Ltd., 1979. P. 37.

192 Arvid K. Skaar. Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle. Kluwer law and taxation publishers, 1991. P. 20.

193 Island of Palmas case (1928). Reports of International Arbitral Awards. Vol. II. P. 829–871.

194 Reuven Avi-Yonah. Tax Competition, Tax Arbitrage, and the International Tax Regime. Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper Series, WP 07/09, June 2007.

195 Walter Hellerstein. Roles of States/Provinces in Taxation in the Canada/U.S. Context. Canada-United States Law Journal. Vol. 2. 2001. P. 21.

регулируются международными договорными нормами, например нормами о постоянном представительстве (*permanent establishment*). В отношении косвенных налогов международных договоров почти не существует, однако косвенное налогообложение регулируют общепринятые международные нормы и принципы. К примеру, налоговое обязательство возможно только при налоговой привязке, т. е. фиксированном образовании, хотя принципы его определения не унифицированы.

Несмотря на различия в подходах, обе доктрины признают право государства взимать налоги при связующем факторе, который «привязывает» налогоплательщика к государству и его налоговой юрисдикции. Как пишет Ч. Густафсон[196] и др., обычно перечень налоговых привязок, обеспечивающих необходимую связь (*nexus*) субъекта с государством, включает в себя:

– гражданство (национальную принадлежность);

– домициль или резидентство;

– присутствие или ведение бизнеса на территории страны;

– нахождение имущества на территории страны или осуществление сделок или транзакций, в результате которых получен доход, на территории страны.

Указанные принципы установлены в качестве принципов международной налоговой доктрины во внешней политике США [197]. Согласно официальным документам, закрепляющим эти принципы в США, если государство пытается реализовать налоговую юрисдикцию, не подкрепленную одним из связующих факторов, то это будет нарушением обычного международного права (*customary international law*).

Таким образом, несмотря на слабую теоретическую базу, все-таки можно утверждать, что в теории современного налогообложения общепринят консенсус, что обычное международное право позволяет государству взимать налоги только при обоснованной или существенной связи/привязке налогоплательщика к государству (гражданство, домициль, резидентство) либо связи между государством и экономическим событием или явлением (например, трансграничная сделка), в которые вовлечен налогоплательщик, или имуществом, которым он владеет и в отношении которого взимается налог. Ключевая проблема в данном случае состоит в определении достаточности или обоснованности связи/привязки. Когда привязка, создаваемая государством посредством применения налога, не может считаться достаточно обоснованной, возникает ситуация нелегитимности фискальной юрисдикции.

Подводя итог, можно сказать, что преобладающее на сегодняшний день мнение в доктрине международного налогового права о пределах налоговой юрисдикции государства гласит, что налоговая юрисдикция действительно ограничена международным правом, а также возможностями государства по осуществлению юрисдикции за пределами своей территории, а также, не в последнюю очередь, политическими и экономическими отношениями с другими государствами. Австралийский профессор Майкл Кобецки отмечает в связи с этим[198]: «На практике государства ограничивают пределы своей налоговой юрисдикции путем заключения соглашений об избежании двойного налогообложения либо специальными нормами национального законодательства, исключающими установление неограниченной налоговой юрисдикции в отношении неограниченного круга субъектов».

---

[196] Charles H. Gustafson, Robert J. Peroni, Richard Crawford Pugh. Taxation of International Transactions: materials, texts and problems. Thomson West Publishing, Third Edition, 2006. P. 15.

[197] Свод (третий) законов США о международных отношениях (Restatement (Third) of the Foreign Relations Law of the United States) 1987 г. определяет несколько базисов для налоговой юрисдикции: гражданство, домициль, резидентство, присутствие, ведение бизнеса, владение имуществом (§ 411–412). Юрисдикция может распространяться на имущество, находящееся на территории, и на сделки, связанные с территорией.

[198] Michael Kobetsky. International Taxation of Permanent Establishments. Cambridge University Press, 2011. P. 24.

Разумеется, конкретные практические ответы на вопросы о пределах государственной налоговой юрисдикции могут быть даны не в теоретических трудах, а только в судебной практике по налоговым спорам в различных государствах. Так, одним из наиболее ранних классических дел в США по вопросу пределов юрисдикции был прецедент *St. Louis v. Ferry Company*[199], в котором суд сказал: «Когда юрисдикция отсутствует в отношении персоны либо имущества, взимание налога было бы *ultra vires* [вне полномочий]и недействительным». Позднее данный принцип был закреплен и во второй ревизии законодательства о международных отношениях США: «…действия государства по предписанию или применению правил, в отношении которых у него отсутствует юрисдикция по предписанию или применению, является нарушением международного права»[200].

Ратсел С. Марта[201] исследовал данную проблему и привел несколько встречающихся на практике ситуаций превышения государствами своей юрисдикции по взиманию налогов. Первый пример – насколько страна А может осуществлять юрисдикцию в отношении дивидендов, которые получены резидентом государства Б от корпорации, зарегистрированной в стране С, лишь на основании того, что корпорация получает часть своего дохода из страны А? Такое основание может возникнуть при наличии либо персональной привязки (*personal attachment*), либо экономической привязки (*economic attachment*). Казалось бы, ответ должен быть отрицательным, однако Марта приводит прямо противоположное мнение, высказанное Апелляционным судом США (U. S. Board of Tax Appeals) в деле *Frank W. Ross v. Commissioner of Inland Revenue*[202] в 1941 г. В этом деле рассматривался вопрос о том, имели ли США суверенные полномочия взимать налог в отношении самого лица или его дохода, если речь идет о гражданине и резиденте Канады, который никогда не жил и не занимался бизнесом в США, не имел офиса на территории США и не владел имуществом в США. Однако он получал дивиденды от иностранного предприятия (не зарегистрированного в США), которое получало доходы от резидента США. Апелляционный суд сослался на действовавшее в то время положение Закона о подоходном налоге 1921 г., согласно которому если корпорация получала более 50 % своих доходов из источников в США в последние три года, то такие дивиденды признавались имеющими источник в США[203]. Таким образом, суд просто подтвердил действие нормы закона (происхождение доходов из источников в США) и фактически самоустранился от разрешения вопроса по существу, т. е. о юрисдикции США в отношении дохода.

Также интересно более раннее решение США по делу *Lord Forres v. Commissioner*[204], в

---

199 St. Louis v. Ferry Company – 78 U.S. 423 (1870). URL: supreme.justia.com/cases/federal/us/78/423/case.html.

200 Restatement (Second) of Law, Foreign Relations Law of the United States, Section S, 1962. P. 95.

201 Rutsel Silvestre J. Martha. The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction. Deventer – Boston, 1989. P. 157.

202 Frank W. Ross v. Commissioner, 44 B.T.A. 1 (1941).

203 Данная формулировка в действовавшем на тот момент законе США о подоходном налоге 1921 г. (U.S. Income Tax Act (Revenue Act) of 1921, Section 217(a)(2), в оригинале): «The amount received as dividends (A) from a domestic corporation other than a corporation entitled to the benefits of section 262, or (B) from a foreign corporation unless less than 50 per centum of the gross income of such foreign corporation for the three-year period ending with the close of its taxable year preceding the declaration of such dividends (or for such part of such period as the corporation has been in existence) was derived from sources within the United States as determined under the provisions of this section». URL: www.constitution.org/uslaw/sal/042_itax.pdf.

204 Lord Forres v. Commissioner, 25 B.T.A. 154 (1932). См. Фокин А. В. Международное налогообложение пассивных доходов (процентов, дивидендов, роялти): американский опыт: монография. М.: Волтерс Клувер, 2009. С. 89; Rutsel Silvestre J. Martha. The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative

котором рассматривался вопрос о возможности персонального налогообложения физического лица – участника американского партнерства. Лицо получало дивиденды от иностранной корпорации, которая, в свою очередь, получала часть доходов из США. «Имущество», т. е. акции, от которых получены дивиденды, уплаченные нерезиденту (лорду Форресу), было акциями английской компании, и сами дивиденды платились через счета, открытые не в банках США. Соответственно, суд сообщил, что «имущество» находится вне территориальных пределов и потому вне пределов налоговых прав США. Однако было бы ошибкой считать, как сказал суд, что отсутствие связующих факторов должно служить основанием для отсутствия юрисдикции. Суд сообщил, что нет каких-либо причин, по которым норма закона не должна быть применена. В обоснование своего утверждения суд сослался на целеполагание и намерение законодателя (*the intent and purpose of the Congress*): «Намерение и цель, установленные Конгрессом, точны и понятны и состоят в том, чтобы обложить налогом распределение денежных средств корпораций нерезидентным акционерам, заработанных такой корпорацией в этой стране. Понятно, почему Конгресс рассматривает такие доходы как имеющие источник происхождения в США… общепринятой дефиницией понятия „источник“ является „то, из чего что-либо происходит, рассматривается в качестве причины или происхождения, в качестве первопричины“. В рассматриваемом деле тот факт, что доходы корпорации происходят от имущества, находящегося в США, более чем достаточен. Доходы корпорации в данной стране являются первопричиной, или первоосновой – „источником“ – последующих дивидендов. Распределение именно этих доходов Конгресс намеревался обложить налогом, поскольку они были получены корпорацией внутри этой страны, под защитой, которую наши законы предлагают ее собственности и деловым операциям. Тот факт, что такая защита, предоставляемая корпорации, служит также и выгоде ее акционеров, неоспорим. Справедливо то, что корпорация в какой-то мере заплатила за эту защиту налогами на собственность и на доходы в этой стране. Но это требуется от любой корпорации в данной стране… Правительство может пойти дальше и делает это путем применения вторичного налога на распределения корпораций в адрес индивидуальных получателей. Взимая налог с таких нерезидентов, оно требует не больше, чем оно требует со своих собственных граждан, которые получают выгоду от своего участия в корпоративных акциях ввиду защиты, предоставляемой собственности и операциям самих корпораций»[205]. Таким образом, суд провозгласил конституционным взимание налога у источника на дивиденды, уплачиваемые иностранной корпорацией в адрес своего иностранного акционера.

Однако, как справедливо отмечает Р. С. Марта, суд не отвечает на коренной вопрос: в чем заключается привязка иностранного гражданина и нерезидента США, получателя дивидендов, от юридического лица – нерезидента, ведь сам суд признал, что «прямой» источник дивидендов – иностранная корпорация? В этом смысле ситуация не отличается от дела *Frank W. Ross case*. В обоих делах нет основы для применения персональной налоговой привязки. Кроме того, по мнению Р. С. Марты, полагание суда на намерение Конгресса не оправдывает ровным счетом ничего с точки зрения международного права. О том, что государство не может осуществлять юрисдикцию своих законодательных органов и судов в ситуациях, когда такая юрисдикция не разрешена на основе принципов международного права, другие американские исследователи, например Дж. Бейл[206] и Х. Вурцель[207], писали

Fiscal Jurisdiction. Deventer – Boston, 1989. P. 158.

[205] Rutsel Silvestre J. Martha. The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction. Deventer – Boston, 1989. P. 159.

[206] J. H. Beale. The jurisdiction of a Sovereign State. Harvard Law Review. Vol. 36. 1922–1923. P. 241, 243.

[207] Harold Wurzel. Foreign Investment and Extraterritorial Taxation. Columbia Law Review, 1937. P. 209.

в американской довоенной юридической литературе еще в 1920–1930-х гг.

Факты, рассмотренные в делах *Frank W. Ross* и *Lord Forres,* – типичная иллюстрация применения так называемого «вторичного налога у источника на дивиденды» (*secondary dividend withholding tax*). Он взимается с дивидендов, выплачиваемых нерезидентом в пользу нерезидентного акционера, если источником дивидендов является первая страна (например, если доход получен через филиал на ее территории). Тогда используется термин «вторичный налог на дивиденды» (*secondary (level) withholding tax*). В международном налоговом глоссарии IBFD[208] этот термин определен так: «В общих терминах вторичный налог у источника – это налог, удерживаемый в одной стране, в отношении лица, являющегося резидентом другой страны, которое распределяет прибыль, полученную из первой страны. Обоснованием для взимания такого налога может быть то, что прибыль происходит из того государства, где она заработана. Статья 10(5) МК ОЭСР направлена на недопущение подобного экстерриториального налогообложения». Обоснование, которое обычно приводится в пользу такого «вторичного» налога у источника на дивиденды, – необходимость взимать налог на распределяемую прибыль, имеющую экономическую привязку к стране (например, прибыль филиала иностранной компании), аналогично налогу на дивиденды, взимаемому с местных компаний.

Пример применения вторичного налога на дивиденды – схожая норма Кодекса внутренних доходов США, согласно которой дивиденды, полученные от иностранной корпорации, имеют источник в США, за исключением ситуации, когда менее 25 % общего дохода иностранной корпорации имели «эффективную связь» с торговлей или бизнесом в США (*effectively connected income*) на протяжении трех предшествующих лет[209]. Норма отражает аналогичную норму, существовавшую в первой половине XX в. в законодательстве о подоходном налоге в США, которая рассматривалась в упомянутых выше судебных спорах. Данная норма была отменена в 2004 г. с принятием в США Акта о создании рабочих мест (*Jobs Creation Act*) и по причине утраты значимости данного налога в современной экономике США[210].

Комментируя те же самые примеры, А. В. Фокин[211] отмечает, что ответ на вопрос о юрисдикции США в данном случае должен быть отрицательным, поскольку прибыль, полученная американскими эмитентами, уже подвергалась налогообложению в США (т. е. эмитенты уже заплатили налог на прибыль корпораций в США). Эти налоги составляют первый уровень налогообложения корпоративного дохода. Дивиденды, выплаченные американскими эмитентами в адрес иностранной корпорации, подлежат обложению налогом у источника США, и этот налог в данном случае составляет второй уровень налогообложения корпоративного дохода. Поэтому применение налогов к дивидендам, выплачиваемым иностранной корпорацией в адрес иностранных акционеров, будет уже третьим уровнем налогообложения корпоративного дохода. Однако суд согласился с применением экстерриториальной юрисдикции в силу действовавшего на тот момент закона.

Судебные дела, касающиеся попыток экстерриториального распространения налоговых

---

[208] IBFD International Tax Glossary, 6th ed. Amsterdam: IBFD, 2009. P. 376.

[209] Секция § 861(a)(2)(B) Кодекса внутренних доходов США (URL: www.law.cornell.edu/uscode/26/861.html). Подробнее см. источник в электронной библиотеке Конгресса США (URL: www.jct.gov/publications.html?func=startdown&id=4290). Также см.: Фокин А. В. Международное налогообложение пассивных доходов (процентов, дивидендов, роялти): американский опыт: монография. М.: Волтерс Клувер, 2009. С. 83–86.

[210] Фокин А. В. Международное налогообложение пассивных доходов (процентов, дивидендов, роялти): американский опыт: монография. М.: Волтерс Клувер, 2009. С. 87.

[211] Там же. С. 89.

законов, характерны для США, Великобритании[212], Австралии[213] и Индии[214]. По мнению автора, рассмотренные дела говорят о достаточно серьезной проблеме концепции источника дохода: о неопределенности критериев установления персональной либо экономической привязки дохода к государству-источнику. В частности, в налоговом законодательстве большинства государств нет единообразия в определении источника дохода. Это порождает риски экстерриториальности, т. е. выхода государства за пределы своего налогового суверенитета. В результате осуществления экстерриториальной юрисдикции может возникнуть международное двойное налогообложение, поскольку налогообложение будет, скорее всего, возникать и по месту нахождения источника дохода, и по месту нахождения компании-резидента по принципу общемировой налоговой обязанности. Поскольку в международном праве, строго говоря, отсутствует принцип, запрещающий осуществление экстерриториального налогообложения, то возникающее международное двойное налогообложение может разрешаться исключительно конвенционным правом. Именно этой цели и служит поэтому параграф 5 ст. 10 МК ОЭСР, который прямо запрещает применение экстерриториального вторичного налога у источника на дивиденды[215].

Вопрос о юридической действительности экстерриториальных законов об установлении налогов как такового возникал и рассматривался в совсем недавних судебных решениях Индии и Гонконга.

Так, в индийском решении *Electronics Corporation of India v. CIT*[216] сказано, что налоговые законы одного государства не имеют силы на территории других государств, однако это само по себе не означает, что суды одного государства не будут применять свои законы против резидентов другого государства в пределах своей территории. Суд так объяснил этот принцип: «Теперь уже окончательно ясно, что наша конституционная схема предусматривает, что парламент Индии может принимать законы, оперирующие экстерриториально… Статья 245(2) провозглашает, что никакой закон, принятый парламентом, не может считаться недействительным по причине того, что он имеет экстерриториальное действие. Поэтому парламентский статут, имеющий экстерриториальное действие, не может быть исключен из рассмотрения. Действие закона может распространяться на лица, вещи и действия вне пределов территории Индии. Общий принцип, вытекающий из суверенитета государства, заключается в том, что законы одного государства не могут действовать в другом государстве. Очевидное противоречие между этими двумя позициями было разъяснено в утверждении, сделанном в деле *British Columbia Electric Railway Company Limited v. King*[217]: „Законодатель, принимающий закон, имеющий экстерриториальное действие, может обнаружить, что то, что он принял, невозможно

---

[212] Exparte Blain In Re Sawers; Agassi v. Robinson (Inspector of Taxes); Clark (Inspector of Taxes) v. Oceanic Contractors Inc.

[213] Murray v. Federal Commissioner of Taxation 29. C.L.R. 1929. P. 134; Rutsel Silvestre J. Martha. The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction. Deventer – Boston, 1989. P. 160.

[214] Caltex (India) Ltd. V. Commissioner of Income Tax, High Court of Judicature, Bombay, 1951, Bombay Law Reporter; Rutsel Silvestre J. Martha. The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction. Deventer – Boston, 1989. P. 160.

[215] OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version. Paris, OECD Publishing, 2014. Commentary to art. 10. § 34. P. 197. URL: dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en.

[216] Electronics Corporation of India Ltd. v. CIT (1990) 183 ITR. URL: www.indiankanoon.org/doc/56146.

[217] British Columbia Electric Railway Company Limited v. King (1946) 2 AC 527.

применить напрямую, но акт не является недействительным по этому основанию, и суды этого государства должны применять закон в рамках механизмов, доступных им“. Другими словами, если закон не может быть применен в другом государстве, он может, тем не менее, быть применен судами принявшего закон государства в той степени, в которой это допустимо в рамках доступных им механизмов. Они не будут считаться этими судами недействительными по причине своей экстерриториальности. Однако вопрос заключается в том, необходим ли нексус с чем-либо в Индии. Нам кажется, что в отсутствие такого нексуса у парламента нет законодательной компетенции. Мы отмечаем, что согласно ст. 245(1) парламенту предоставлены полномочия вводить законы во всей Индии или в части территории Индии. Побуждение к закону должно быть найдено в самой Индии. Закон может иметь экстерриториальное действие, чтобы воздействовать на объект, и этот объект должен иметь отношение к чему-то в Индии. Немыслимо, чтобы парламент в Индии принял закон, не имеющий отношения к чему-либо в Индии. Единственный оставшийся вопрос – насколько содержание терминов оспариваемого положения указывает на нексус…»

В процитированном выше постановлении суда вопрос о праве парламента на принятие законов при отсутствии нексуса к Индии не был рассмотрен, поскольку истец отказался от иска. Однако этот вопрос рассмотрела Конституционная панель (*Constitution Bench*) Верховного суда Индии по настоянию генерального атторнея (*Attorney General of India*) в другом деле, *GVK Inds. Ltd. & Anr. v. The Income Tax Officer & Anr*[218]. В этом деле суд, продолжая логику изложения пределов конституционных полномочий, ранее отмеченных в *Corporation of India v. CIT*, постановил, что Парламенту по Конституции разрешено вводить законы, имеющие экстерриториальное действие, но только в случаях реальной или ожидаемой связи с Индией, причем она не должна быть «иллюзорной или фантастической». Верховный суд также отметил, что если экстерриториальный аспект или причина закона не имеют воздействия на Индию или нексуса с ней, то такой закон будет считаться вне полномочий (*ultra vires*) как относящийся к иностранной территории, а не к территории Индии и потому не имеющим юридической силы. На основании аналогичной аргументации Верховный суд Индии в деле *Vodafone International Holdings B.V. v. Union of India* [219] также отменил требование налоговых органов об уплате налога с прироста капитала, предъявленное компании Vodafone International Holdings B.V., которая косвенно, приобретя акции кайманской компании CGP Ltd., получила тем самым контролирующее участие в индийском телекоммуникационном операторе Hutchison Essar. Суд исходил из того, что ст. 195 Закона о подоходном налоге Индии не имеет экстерриториального действия, а сама сделка по покупке акции за пределами Индии представляет собой единое целое и не может быть разделена на части, каждая из которых, взятая отдельно, могла бы иметь связь с территорией Индии.

2.8. Концепция налогового резидентства

Напомним: чтобы определить налоговую обязанность лица по отношению к государству (которая базируется на принципе экономической привязанности), вначале необходимо корректно установить само лицо, подлежащее налогообложению. Затем – выяснить, насколько сильна экономическая привязанность лица к государству (для обоснования права государства на налогообложение лица). Пожалуй, основная форма или фактор такой экономической привязанности современных налоговых систем – это критерий резидентства.

---

[218] GVK Inds. Ltd. & Anr v. The Income Tax Officer & Anr (Civil Appeal No. 7796 of 1997 of the Constitution Bench of the Supreme Court of India (2011). URL: www.indiankanoon.org/doc/1608984.

[219] Vodafone International Holdings B.V. v. Union of India (2012). URL: indiankanoon.org/doc/115852355.

Налоговое резидентство, вне сомнения, центральная концепция всей современной теории международного налогообложения. Прежде всего термин резидентства в национальном налоговом законодательстве определяет признаки принадлежности субъекта к налоговой системе государства для определения общемировой налоговой обязанности субъекта.

Положения национальных правовых систем, касающиеся определения налоговой привязки, крайне важны в международном налогообложении. К этим положениям в первую очередь относятся принципы определения налоговой обязанности лиц, находящихся в пределах налоговой юрисдикции государства. Налоговая обязанность лица по национальному праву возникает, как было сказано ранее, в силу персональной либо экономической привязки. Налоговая обязанность, возникающая в силу персональной налоговой привязки, называется налоговым резидентством (*tax residence*). Если персональной привязки нет, налоговая обязанность, тем не менее, может также возникать по причине экономических интересов субъекта, связанных с территорией государства, либо персонального присутствия на территории государства. Такая налоговая обязанность называется налогообложением у источника. Персональная налоговая привязка обычно означает так называемую неограниченную налоговую обязанность (*unlimited or world-wide tax liability*), в то время как экономическая налоговая привязка создает ограниченную налоговую обязанность (*limited tax liability*), т. е. налогообложению подлежат только доходы и имущество, происходящие с территории данного государства или находящиеся на ней.

Таким образом, категория резидентства в правовом регулировании налогообложения связана с определением субъектного состава налогоплательщиков и их статуса по основанию наличия (отсутствия) у них отношений с одной или несколькими налоговыми юрисдикциями. По мнению А. А. Шахмаметьева, содержание и значение категории «резидентство» и ее место в правовом регулировании налогообложения продолжают эволюционировать вместе с историей развития налоговых механизмов. Данная категория выступает как общая методологическая платформа для формализации отношений субъектов международной деятельности с налоговыми юрисдикциями и выражается в выделении специальных категорий налогоплательщиков (резидентов, нерезидентов, домицилированных лиц и т. д.)[220]. Категория «резидентство» может рассматриваться в узком значении, буквальном, т. е. как устойчивые отношения лица с государством (его налоговой территорией), позволяющие считать лицо налоговым резидентом государства. В широком значении категория выступает как правовой механизм, включающий систему критериев, которые применяются в установленном порядке и которые призваны обеспечить легальные и легитимные правила определения связей лица с государством. Такие связи (политические, экономические, юридические, социальные) считаются основанием для признания лица резидентом государства и возложения на него налоговых обязательств.

В зависимости от степени и характера такой привязанности налогоплательщиков к территории государства в системе налогового регулирования необходимо установить дифференцированный подход к двум группам налогоплательщиков – резидентам и нерезидентам. Речь идет о правилах и критериях налогообложения различных объектов в зависимости от их территориальной привязанности. Резидент и нерезидент выступают в качестве самостоятельных категорий понятийного аппарата современной налоговой системы, а правила налогообложения указанных групп налогоплательщиков могут рассматриваться как основа соответствующих институтов – специальных режимов налогового права[221].

---

[220] Шахмаметьев А. А. Режим налогообложения нерезидентов: правовая основа регулирования. М.: Юрлитинформ, 2010.

[221] Там же.

Заключение и действие налоговых соглашений также целиком основаны на концепции налогового резидентства, поскольку такие соглашения применяются к резидентам договаривающихся государств, при том, что определяется данное понятие по законам каждого из них. Основная идея концепции резидентства – налоговая принадлежность субъекта к налоговой системе государства, если субъект имеет сильные персональные и экономические связи с ним. Поскольку лицо может иметь такие связи более чем с одним государством, то, соответственно, возможно быть резидентом более чем одного государства.

2.8.1. Определение понятия «налоговый резидент»

Если обратиться к международному налоговому глоссарию IBFD[222], в нем дано следующее определение резидентства (перевод автора): «Резидентство означает юридический статус лица в отношении какой-либо отдельной страны с точки зрения обоснования применения к данному лицу налогообложения по общемировому доходу. В случае физических лиц такой статус обычно определяется на базе фактов и обстоятельств, в особенности это касается персональной принадлежности к затронутой стране: количество дней, проведенных в стране; персональные экономические связи со страной и т. д. В случае иных лиц существует два общепринятых подхода: один основан на формальных критериях, таких как место инкорпорации или государственной регистрации, и второй, содержательный критерий, основан на таких критериях, как местонахождение места управления, центрального управления и контроля, головного офиса или основного места ведения бизнеса. Многие страны применяют оба критерия одновременно таким образом, что компания будет резидентом, если она инкорпорирована либо эффективно управляется в рассматриваемой стране. Принцип резидентства, используемый в соглашениях об избежании двойного налогообложения, базируется на национальной концепции резидентства каждого из договаривающихся государств, как минимум в той части, которая создает общемировое налоговое обязательство (или неограниченную налоговую обязанность), и основан на таких критериях, как домициль, резидентство, место управления и т. п.».

Является ли лицо резидентом данного государства или нет, определяет исключительно национальное налоговое законодательство. Правила установления резидентства зависят от того, применимы они к физическим или же юридическим лицам.

Большинство стран мира применяют налоговую систему, в которой комбинируются принципы резидентства и источника. В этих системах налогами облагаются общемировые доходы и имущество резидентов государства. Что касается нерезидентов, то облагаются налогами только те доходы, которые происходят с территории данного государства, и то имущество, которое там находится.

Некоторые государства применяют исключительно принцип территориальности[223]. В таких системах резидентство налогоплательщиков не имеет значения, налогами облагаются доходы и имущество любых лиц на территории страны, а доходы и имущество из зарубежных источников освобождены от налога. Если бы все страны единообразно применяли территориальный принцип налогообложения, то проблема международного двойного налогообложения не возникла бы. К слову, понятие «территориальность» в строгом значении слова не синонимично источнику. Территориальность подразумевает географическую связь, которая может быть основана либо на объективном критерии –

---

[222] IBFD International Tax Glossary, 6th ed. Amsterdam: IBFD, 2009. P. 358.

[223] В настоящее время территориальная система налогообложения в классической форме присутствует в Гонконге, Малайзии, Сингапуре. В смешанной форме она применяется в Республике Мальта, Гибралтаре, ряде стран Латинской Америки (The 2012 worldwide corporate tax guide. Ernst & Young, 2012. URL: www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_corporate_tax_guide_2012/$FILE/WCTG_2012_Worldwide_Corporate_Tax_Guide.pdf).

источнике (доход, деятельность или имущество) на территории, либо на связи субъекта с территорией (резидент, домициль, национальная принадлежность).

2.8.2. Налоговое резидентство физических лиц

Любое государство, следующее политике налогового резидентства, должно установить критерии персональной или экономической привязки физических лиц к своей налоговой юрисдикции во внутреннем налоговом законодательстве. Обычно резидентство означает, что физическое лицо облагается налогом в стране в отношении всего своего общемирового дохода (*world-wide income*), независимо от того, возникает он из источников в стране или вне ее пределов. Для сравнения: государства, придерживающиеся территориального принципа, облагают налогом только доход из источников в пределах страны вне зависимости от того, проживает ли лицо в данной стране.

Большинство государств ОЭСР при проверке резидентства физических лиц ориентируются на постоянное жилище лица на территории государства как на основной критерий. Одновременно учитываются и другие факторы: проживание семьи, социальные связи, извлечение дохода, банковские счета, гражданство, домициль, право на временное пребывание (виза или вид на жительство), продолжительность пребывания на территории страны. В этом отношении самый известный и распространенный тест – это «правило 183 дней», применяемое в большинстве стран в качестве базового теста, в том числе и в России. Кроме того, существует и так называемое «правило всех фактов и обстоятельств» (*facts-and-circumstances test*), по которому анализируются все личные обстоятельства и связи лица с государством и в итоге принимается решение о том, имеются ли существенные связи физического лица с государством.

Правила определения резидентства физических лиц возникли несколько веков назад. Так, в Англии до XIV в. существовал термин «местный житель» (*inhabitant*), соответствующий современному понятию резидента, однако сам термин «резидент» (*resident*) появился лишь в 1379 г.[224] Соответственно, данные правила возникли задолго до появления первых корпораций.

По мере интенсификации международной экономической деятельности и развития механизма ее налогообложения усложнялись и основания признания резидентства. Профессор А. А. Шахмаметьев пишет, что «непосредственная территориальная физическая или юридическая „зависимость“ субъекта стала дополняться расширенной, основанной на личных связях налогоплательщиков с данной страной»[225]. Более значимыми становятся не формальные конструкции, а юридические фикции. Как отметил французский исследователь К. Розье, «связь налогоплательщика становится весьма деликатной проблемой, когда капиталы и лица перестают быть связанными с землей, на которой они рождены или с которой они произошли. Можно жить в одном государстве, быть гражданином другого, иметь собственность в третьем, вести дела в четвертом. В данном случае возникают вопросы: какое государство будет удерживать налоги и как обосновывать связь налогоплательщика с собой. Эта связь может быть трех типов: политическая, если она вытекает из качества субъекта, т. е. речь идет о гражданстве; социальная, если она показывает более или менее продолжительное нахождение или основное местонахождение в этой стране; экономическая, если она заключается в участии в экономической деятельности, в обороте и производстве богатства этой страны»[226]. Ричард Ванн, обобщая используемые государствами связующие

---

[224] Peter Harris, David Oliver. International Commercial Tax. Cambridge University Press, 2010. P. 58.

[225] Шахмаметьев А. А. Режим налогообложения нерезидентов: правовая основа регулирования. М.: Юрлитинформ, 2010.

[226] Rosier C. L’impôt. P.: Fernand Aubier. Editions Montaigne, 1936. P. 55.

факторы, выделяет три основных подхода к определению резидентства физических лиц[227]: 1) подход, когда анализируются все факты и обстоятельства, связанные с человеком; 2) подход, при котором используются признаки персональной привязки, имеющиеся в других отраслях законодательства, включая гражданское, иммиграционное право и т. д.; 3) подход оценки степени физического присутствия в государстве, например на основе учета количества проведенных на его территории дней.

Рассмотрим данные подходы подробнее.

● *Подход, основывающийся на анализе «фактов и обстоятельств»*

Согласно подходу на основе фактов и обстоятельств (*facts-and-circumstances approach*) не существует единственного решающего критерия – все факторы, будучи взвешенными, играют роль при определении резидентства. Во многих странах данные правила даже не закреплены законом, определение их содержания оставлено судебной практике. Как отметили Ангхарад Миллер и Линн Оатс Бас[228], налоговое резидентство при таком подходе рассматривается как «персональный признак», и поэтому почти невозможно создать законодательные нормы, покрывающие все возможные ситуации всех людей. Все факты, имеющие отношение к резидентству физического лица, рассматриваются как взятые в целом, при этом ни один из критериев не признается определяющим. Рой Рохатги[229] отметил следующие факторы-тесты, сгруппировав их по проанализированным им странам:

– Резиденция или дом, доступный для проживания (residence or home available), подразумевает постоянное жилое помещение. Доступная резиденция или дом означает любую недвижимость, которой налогоплательщик может постоянно пользоваться. Намерение оставаться там неважно. Тест дома может включать в себя и апартаменты для каникул (holiday apartments), но не гостиничные комнаты, если только они не арендуются постоянно (примеры: Австрия, Венгрия, Германия, остров Гернси, Израиль, остров Мэн, Норвегия, Португалия, Словения, Хорватия)

– Экономические, социальные и семейные связи (центр жизненных интересов – centre of vital interests). Тест субъективен и определяет резидентство налогоплательщика на основе его жизненного стиля, семейных, социальных, политических и культурных связей со страной. Это понятие шире, чем просто место, где человек проживает или находится некоторое время. В некоторых странах центр жизненных интересов означает место нахождения семейного дома или место, где лицо и его семья обычно проживают (примеры: Австралия, Бельгия, Греция, Израиль, Испания, Италия, Канада, Люксембург, Франция, Швейцария, Япония)

– Постоянная или основная резиденция (permanent or principal residence), или обычное место пребывания (habitual, usual or customary place of abode): тест обычно обозначает страну, в которой лицо физически остается или обычно проживает. Обычное пребывание (habitual abode) подразумевает нечто большее, чем место, где человек «пребывает более часто» в пределах непродолжительного периода времени, например в течение года. Термины «постоянное» (permanent), «основное» (principal), «обычное» (habitual) означают, что человек проживает там более чем временно или обычно (примеры: Австралия, Австрия, Бельгия, Великобритания, Венгрия, Германия, Дания, Израиль, Италия, Китай, Латвия, Лихтенштейн, Люксембург, Мальта, Польша, Румыния, Сингапур, Турция, Финляндия, Франция, Чехия, Эстония, ЮАР, Япония)

---

[227] Richard J. Vann. International Aspects of Income Tax. Tax Law Design and Drafting. Vol. 2. Chapter 18. P. 12.

[228] Angharad Miller, Lynne Oats B. Bus. Principles of International Taxation (2d ed.). Tottel Publishing, 2009. P. 32.

[229] Roy Rohatgi. Basic International Taxation. Second Edition. Vol. 1. Principles. Taxmann, 2007. P. 201.

– Намерение проживать постоянно (intention to reside permanently), т. е. не временно, используется в Великобритании, Греции, Индонезии, Ирландии, Люксембурге, Норвегии, Сингапуре, Турции, Филиппинах, Японии и др.

– Официальная регистрация: в ряде стран резидентами считаются лица, попавшие в реестры проживающих для голосования на выборах (Бельгия, Италия, Нидерланды).

– Национальность (гражданство) может затрагивать резидентный статус в определенных обстоятельствах (Аргентина, США)

– Иммиграционный статус: иммиграционное разрешение (вид на жительство) либо резидентная виза могут влиять на статус резидентства, поскольку это создает намерение оставаться на постоянное жительство в стране (Австралия, Израиль, Канада, США).

Наконец, Нэд Шелтон приводит аналогичные Р. Рохатги примеры методов определения резидентства физических лиц[230]:

– Критерий постоянного вида на жительство (permanent residence), выдаваемого по иммиграционным правилам (Аргентина, Бразилия, США)

– Доступное постоянное жилище (Австрия, Германия, Дания, Финляндия, Франция, Швейцария)

– Нахождение в течение периода времени (Австрия, Великобритания, Дания, Индия, Испания, Норвегия, США)

– Присутствие на основании профессиональной деятельности в течение периода времени (Новая Зеландия, Франция, Япония)

– Центр экономических и социальных интересов (Германия, Испания, Италия, Нидерланды, Франция)

– Национальность/гражданство (Аргентина, США).

Если обратиться к МК ОЭСР (ст. 4, посвященная налоговому резидентству), там мы найдем перечисление тех же типовых признаков, которые наиболее часто используются для данных целей, но в национальном законодательстве. Это тест времени пребывания (обычно 183 дня в календарном году), постоянное жилище, обычное местопребывание или центр жизненных интересов, который, в свою очередь, может включать в себя семейные связи, в том числе место проживания членов семьи, постоянно доступное жилище и т. д.

● *Критерии, заимствованные из других отраслей законодательства*

Второй общепризнанный подход – отсылка (заимствование) в правилах установления налогового резидентства к другим областям национального административного права, также имеющим дело с регулированием пребывания иностранных граждан, прежде всего к трудовому и иммиграционному праву. Речь идет о разрешениях, выдаваемых на занятие трудовой деятельностью, на постоянное проживание, или о виде на жительство, а также о гражданстве или налоговом домициле.

А. И. Погорлецкий, рассматривая налоговый домициль как место постоянного пребывания (проживания) физического лица-налогоплательщика с учетом намерения создать и иметь домициль именно в данной юрисдикции, отметил, что домициль происходит из англосаксонской правовой системы, его интерпретация в странах с иной правовой системой достаточно затруднительна[231]. Тем не менее домициль в ряде стран применяется в правовом механизме налогообложения международной деятельности и используется для определения «приписки» к соответствующей налоговой юрисдикции и физических, и юридических лиц.

Термин «домициль» (*domicile*) [232], или фискальный домициль, используется в

---

[230] Ned Shelton. Interpretation and application of double tax treaties. Tottel Publishing, reprinted 2007. P. 72.

[231] Погорлецкий А. И. Международное налогообложение: учебник. СПб.: Изд-во Михайлова В. А., 2006. С. 113.

[232] IBFD International Tax Glossary, 6th ed. Amsterdam: IBFD, 2009. P. 139.

различных странах в несколько размытом значении в качестве альтернативы понятию резидентства. Происхождение термина восходит к общему праву Великобритании, где он используется до сих пор и преимущественно относится к физическим лицам. Хотя в этом значении концепция домициля схожа с понятием резидентства, они не идентичны. По праву Великобритании каждый человек имеет домициль, причем домициль может быть только один. Домициль человека в общем праве Великобритании – это постоянное жилище; место, куда человек постоянно возвращается. В США домициль определяется как физическое присутствие, даже недолгое, с намерением оставаться постоянно. Различается несколько типов домициля: домициль по происхождению (*domicile of origin*), домициль по выбору (*domicile of choice*) и др., но данная типология служит скорее для обозначения того, как именно был приобретен домициль, и не изменяет основного значения термина. Аналогичные термины используются и в других странах, в том числе странах с цивилистической правовой системой. Для налоговых целей термин «домициль» используется в основном в отношении налогов на наследство и аналогичных, в то время как для подоходных налогов чаще используется концепция резидентства. По отношению к компаниям данный термин в основном обозначает место инкорпорации или регистрации. Термин «домициль» используется в этом значении во многих налоговых соглашениях, где он описывается как один из возможных критериев создания резидентства.

По отношению к физическим лицам домициль используется в значении, близком к тому, в котором термин употребляется в частном (гражданском, цивильном) праве: место, которое рассматривается как основное или главное место нахождения физического лица. В международном частном праве домициль означает условие/фактор связи (привязанности) для определения личного статуса лиц либо для правил, касающихся этих лиц [233]. Юридические лица, как и физические, обладают признаком правовой принадлежности к стране, который также выражается через категорию «домициль» или «ситус» (*situs*). Она обычно означает место расположения органов управления или центрального административного офиса. Когда налоговые правила страны предусматривают одновременное использование резидентства и домициля, то, как правило, различие между ними можно теоретически свести к смысловому оттенку степени привязанности к налоговой юрисдикции. При этом домициль выполняет функцию установления наиболее строгой, устойчивой связи лица с налоговой юрисдикцией, вследствие чего на лицо возлагаются неограниченные налоговые обязательства. Кроме того, резидентство и домициль иногда используются как синонимы в практике правового регулирования и в налоговой практике судов и профессиональных кругов. Однако смешение понятий «резидентство» и «домициль» происходит и вследствие их одновременного использования в законодательстве ряда государств для регулирования схожих отношений и чрезвычайно близких по сути объектов. Тем не менее схожесть категорий не нивелирует особенности каждой из них и не отменяет необходимости их различения. Отношения лица и налоговой юрисдикции, обозначаемые термином «резидентство», более универсальны, если специально не указано его иное содержание либо не требуется включение иных понятий, в том числе понятия «налоговый домициль».

Многие экономически развитые зарубежные страны более подробно регламентируют вопросы резидентства. Это выражается в усложнении применяемых критериев и в их многообразии. Так, законодательство США (ст. 877, п. b ст. 7701 Кодекса внутренних доходов) [234] в числе прочих оснований установления резидентства предусматривает в качестве основного тест физического присутствия лица на своей территории. Однако в США порядок применения данного критерия довольно сложный. Для решения вопроса о

---

[233] Dictionaire de Droit International Public. Sous la direction de Jean Salmon. Bruxelles: Bruylant, 2001. P. 356.

[234] US Internal Revenue Code. URL: www.law.cornell.edu/uscode/26.

резидентстве физического лица учитывается общий срок его нахождения на территории США за три календарных года подряд. Лицо признается налоговым резидентом США, если этот срок в сумме составит 183 или более дней, при этом в течение расчетного трехлетнего периода данное лицо должно находиться на территории США в последнем (текущем) календарном году не менее 31 дня, а из первого и второго предшествующих лет учитываются, соответственно, одна треть и одна шестая времени нахождения в США за эти два года. Данное правило не применяется, во-первых, в отношении лиц, находящихся на территории США для лечения, обучения и с иными специальными целями; во-вторых, если лицо проживает в США менее 183 дней в календарном году (и срок нахождения в США за два предшествующих года достаточен для признания его резидентом) и имеет в другой стране основные источники дохода, облагаемые налогом объекты недвижимости, тогда лицо признается нерезидентом. Другими словами, здесь дополнительно используется критерий различных форм связи физического лица с налоговой юрисдикцией.

США – одна из немногих стран, где для определения налогового резидентства используется критерий гражданства [235]. Приоритетное значение данного критерия в налоговой практике США, позволяющего привлекать к исполнению налоговых обязательств своих граждан независимо от места их жительства, основывается на концепции преимуществ гражданства США, которые распространяются за пределы национальной территории. Р. Л. Дернберг отмечает, что США – уникальная страна, рассматривающая гражданство как основание для налоговой юрисдикции, и объясняет, что последняя, «основанная на гражданстве, может объясняться доступными для граждан выгодами. Например, граждане США реально используют договоры страхования; они могут возвратиться в США в любое время, им также обеспечена защита правительства США во время их пребывания за границей»[236].

Проблема с использованием таких критериев в том, что изначально они созданы для других целей, не связанных с налогообложением, однако их очевидное преимущество – относительная определенность в применении; но чаще всего такие правила применяются не как независимые, а в совокупности с прочими тестами, например тестом физического присутствия (см. далее). К примеру, в США используется комбинация тестов, т. е. налоговыми резидентами признаются граждане США и резиденты-неграждане. Резидент-негражданин определен как физическое лицо, являющееся постоянным резидентом США (*permanent resident*) на основании иммиграционного законодательства (так называемый тест зеленой карты – *green card test*), и любое лицо, удовлетворяющее критерию теста значительного присутствия (*substantial presence test*). Второй тест – не что иное, как правило, основанное на времени физического нахождения на территории США исходя из количества дней в календарном году.

Налоговое резидентство физических лиц может представлять собой серьезную проблему для индустриально развитых стран ввиду миграции состоятельных

---

[235] Если быть более точным, США облагают налогом резидентов, как это определено в Кодексе внутренних доходов США – US IRC, § 7701(b). Понятие «резидент» включает граждан и резидентов-неграждан (*resident aliens*). Гражданство – аспект резидентства; персональная принадлежность к США предполагает, что граждане США остаются резидентами США, даже когда покидают страну и не проживают в ней. Юрисдикционные нормы в США сформулированы таким образом. Вначале сообщается, что все граждане и юридические лица в мире – налогоплательщики США в отношении их дохода (USA IRC § 11(a) и 1), затем вводится исключение (§ 2(d), 11(d), 871, 877, 882) в отношении иностранных корпораций и нерезидентов-неграждан (*non-resident aliens*): их налогообложение ограничено только доходами из источников в США. Таким образом, если рассуждать по методу исключения, получается, что доходы граждан США облагаются в США из общемировых источников в любом случае.

[236] Дернберг Р. Л. Международное налогообложение. М.: ЮНИТИ, 1997. С. 25.

граждан-резидентов по налоговым причинам[237]. К примеру, резиденты, которые ожидают получения существенного богатства (состояния), прироста капитала от продажи бизнеса или наследства, намеренно становятся налоговыми резидентами другой страны, где налогообложение таких доходов значительно ниже либо вовсе отсутствует. При этом важно, разумеется, что основная часть такого состояния не должна быть расположена в предыдущей стране резидентства ввиду налогообложения у источника, т. е. в основном речь идет об иностранных доходах. Эта тенденция объясняет введение в последние годы в национальное законодательство таких стран, как США, более жестких норм о налоговом резидентстве физических лиц, в частности облагающих налогом так называемый выход из юрисдикции (*exit taxation*)[238].

● *Критерии периода времени физического присутствия*

Самая распространенная система проверки налогового резидентства – учет дней фактического пребывания на территории страны. Обычно базовым тестом является временной период, превышающий 183 дня в течение календарного года либо скользящего 12-месячного периода, причем дни приезда в страну и отъезда из страны считаются целым днем, за редкими исключениями. Если используется календарный год, то лицо может определить резидентство в том календарном году, за которое оно должно подать налоговую декларацию. Использование календарного года достаточно объективно и в большинстве случаев позволяет достаточно легко установить резидентство. Недостаток правила – возможность манипуляций. К примеру, лицо может проводить в стране по 182 дня в календарном году на протяжении многих лет, так и оставаясь нерезидентом. Именно поэтому многие страны (включая Россию) ввели правило так называемого скользящего 12-месячного периода, по которому лицо признается резидентом, если оно провело в стране 183 дня в 12-месячном периоде, заканчивающемся в календарном году. Другая вариация теста – время пребывания в стране в течение нескольких следующих подряд временных интервалов: резидентом признается лицо, которое проводит в стране минимум 90 дней в течение трех последующих календарных лет.

Любую форму теста пребывания критикуют за механистичность и потенциал для несправедливого налогообложения. Так, если для островных государств это не проблема, то для жителей из приграничных районов материковых государств, которые часто пересекают границу на короткие периоды времени, может возникать проблема двойного налогообложения. Например, когда лицо живет в приграничном районе одной страны, но регулярно едет на работу в близлежащий район другой страны (примеры: Франция – Швейцария, Германия – Польша), оно может оказаться двойным резидентом на основании теста 183 дней. Или двойное налогообложение возникает по принципу резидентство – источник: если человек считается резидентом одной страны, но получает доход от трудового найма из источника в другой стране.

В 1992 г. Налоговый комитет ОЭСР выпустил отчет[239], посвященный проблеме исчисления срока 183 дней, в котором отмечено значительное многообразие правил подсчета дней для лиц, прибывающих в страну и уезжающих из нее. Так, многие страны считают часть дня, проведенного на своей территории, целым днем, а некоторые учитывают даже

---

[237] Более подробно на эту тему см. отчет IFA Cahiers «The tax treatment of transfer of residence by individuals». 2002. Vol. 87b.

[238] В последнее время все больше состоятельных американских граждан отказываются от гражданства США, к примеру один из соучредителей Facebook Эдуардо Саверин сделал это перед IPO компании в 2012 г. (Laura Saunders. Should You Renounce Your U.S. Citizenship? // The Wall Street Journal. May 18, 2012. URL: www.wsj.com/articles/SB10001424052702303879604577410021186373802).

[239] The 183-day rule: some problems of application and interpretation, OECD CFA. 1992.

часы в пределах одного дня[240]. Рой Рохатги также приводит примеры многочисленных различий в трактовке дней приезда и отъезда (прилета и вылета), а также транзитного нахождения в стране[241]. Поэтому правило физического присутствия редко применяется как самостоятельный тест, оно совмещается с прочими тестами, описанными ранее. Как правило, проблема приграничных работающих (*frontier workers*) может быть разрешена только путем заключения налоговых соглашений, в которых ситуацию двойного резидентства исключает применение иерархии тестов: постоянное жилище (*permanent home*), обычное местопребывание, центр жизненных интересов и гражданство (*nationality*), как это уже было описано ранее в настоящей главе.

● *Устранение двойного резидентства физических лиц в Модельной Конвенции ОЭСР*

Если физическое лицо признается налоговым резидентом двух или более стран на основании внутреннего законодательства той или иной страны, то конфликт двойного резидентства разрешается на основании правил параграфа 2 ст. 4 Модельной Конвенции ОЭСР (далее – МК ОЭСР). Он содержит каскадную серию тестов, т. е. критериев, для выбора налогового резидентства только одной страны. Первый критерий – это постоянное жилище. Если критерий не решает ситуацию двойного резидентства (например, лицо может иметь по одному жилищу в каждой стране), необходимо перейти ко второму тесту – центру жизненных интересов – и так далее последовательно к тесту обычного пребывания (*habitual abode*) и тесту гражданства. Согласно Комментариям к МК ОЭСР[242], при определении налогового резидентства на основании критерия обычного пребывания (п. b параграфа 2 ст. 4 МК ОЭСР) период времени, в течение которого должно быть проведено сравнение периодов пребывания, не установлен. Поэтому для определения резидентства физического лица период времени пребывания должен быть достаточно длительным, чтобы определить, является ли резидентство в каждой из стран обычным, а также должна быть установлена длительность интервалов пребывания. Если ни один из тестов так и не позволит определить налоговое резидентство физического лица, то вопрос отдается на разрешение взаимосогласительной процедуре двух стран.

2.8.3. Налоговое резидентство корпораций

Когда в начале XIX в. в налоговых законах государств появились упоминания о первых корпорациях, то понятие резидентства в отношении них вводить не предполагалось: на тот момент резидентами называли только физических лиц. Поскольку современные корпорации распространились со второй половины XIX в., то судам, рассматривавшим налоговые споры с участием корпораций, приходилось применять по аналогии нормы о резидентстве, относящиеся к физическим лицам.

Calcutta Jute Mills v. Nicholson – первое известное судебное дело, в котором рассматривался вопрос о резидентстве корпорации, появилось в 1876 г. в Великобритании. В этом деле судья барон Хаддлстоун сказал[243]: «Использование слова „резидентство“ основано на привычках обычных людей, а потому неприемлемо для искусственного

---

[240] Например, Великобритания следует этому подходу после судебного дела *CIR v. Wilkie* (1951). Подробнее об этом и других делах, связанных с трактовкой 183-дневного теста в Великобритании, см.: Mike Truman. Wise guidance? // Taxation. 2005. 1 Sept. URL: www.taxation.co.uk/taxation/articles/2005/09/01/3447/wise-guidance.

[241] Roy Rohatgi. Basic International Taxation. Second Edition. Vol. 1. Principles. Taxmann, 2007. P. 200.

[242] OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version. Paris, OECD Publishing, 2014. Commentary to art. 4. § 2.

[243] Calcutta Jute Mills v. Nicholson (1876) 1 ExD 428 (Ex) at 432.

юридического лица, которое мы называем корпорацией. Однако для придания юридической силы положениям закона необходимо присвоить данному искусственному лицу понятие искусственного резидентства, которое должно быть сформировано по аналогии с физическим лицом».

Исторически сложилось так, что для определения резидентства корпораций использовались два альтернативных и потому конкурирующих принципа: принцип инкорпорации и принцип места управления (вариация последнего – принцип местонахождения центрального органа управления). В большинстве стран с современной налоговой системой используются оба теста одновременно.

Страны обычно применяют один или несколько критериев-тестов для определения связующих факторов (*connecting factors*), по которым компания может быть признана налоговым резидентом страны. Нэд Шелтон приводит следующую сравнительную таблицу (с англоязычными названиями терминов для иллюстрации их значений на английском языке)[244]:

Государство	Критерий определения резидентства
Австралия	Инкорпорация или «управление и контроль» (*incorporation or management and control*)
Бельгия	Зарегистрированный офис, основное учреждение или место управления (*registered office, main establishment or place of management*)
Канада	Инкорпорация или где происходит центральное руководство и управление (*incorporation or where its central mind and management is excercised*)
Дания	Инкорпорация или где находится место управления (*incorporation or where its seat of management is*)
Финляндия	Только инкорпорация
Германия	Юридическое местонахождение или место управления (*legal seat or place of management*)
Ирландия	Инкорпорация или место управления и контроля (*incorporation or where its management and control is exercised*)
Нидерланды	Инкорпорация или место резидентства менеджмента
Сингапур	Только управление и контроль (*management and control only*)
Россия	Инкорпорация или место фактического управления компанией
Швеция	Только инкорпорация
Великобритания	Инкорпорация или место управления и контроля (*incorporation or where its management and control is exercised*)
США	Только инкорпорация

Как видно из таблицы, тесты определения резидентства юридических лиц на практике довольно сложны и включают в себя не только место инкорпорации, но и место управления, место центрального управления и контроля, место эффективного управления, место нахождения центрального офиса, место нахождения акционеров или топ-менеджмента и т. д. Большинство тестов зачастую требуют детального анализа всех фактов и обстоятельств и не могут быть применены механически, подобно тесту инкорпорации. Принцип определения исключительно по месту управления и контроля также применяется не только в Сингапуре,

244 Ned Shelton. Interpretation and application of double tax treaties. Tottel Publishing, reprinted 2007. P. 67.

но и на Кипре. Возможна ситуация, к примеру, что компания, инкорпорированная (зарегистрированная) на Кипре, окажется налоговым резидентом другого государства и при этом не будет налоговым резидентом Кипра. Некоторые из приведенных в таблице критериев перешли в налоговое законодательство из корпоративного права, в то время как часть критериев – специфические категории налогового права, например концепция управления и контроля, характерная для Великобритании и Ирландии. Для стран континентальной Европы, например Германии, более характерно заимствовать понятия («инкорпорация» или «юридическое местонахождение», к примеру) из гражданского (корпоративного) права.

Рой Рохатги[245] обобщенно выделяет две группы тестов резидентства корпораций: 1) место инкорпорации (*place of incorporation*) или юридического местонахождения (*legal seat*); 2) место управления или реальное местонахождение (*location of management* or *real seat*). Вторая группа тестов включает в себя такие концепции: место управления (*place of management*), место центрального управления и контроля (*place of central management and control*), место эффективного управления (*place of effective management*).

● *Место инкорпорации и юридическое местонахождение*

При использовании налогового статуса наиболее очевидный критерий персональной налоговой привязки – это место инкорпорации юридического лица.

Концепция инкорпорации характерна для Австралии, Великобритании, Гонконга, Израиля, Испании, Канады, США и Швеции, однако при этом значение данного термина может варьироваться. Вариации сводятся к форме государственной регистрации юридического лица, формализуемой в виде включения в государственный реестр и выдачи сертификата или свидетельства. В противоположность инкорпорации термины «корпоративное местонахождение» (*corporate seat*), «юридическое местонахождение» или «местонахождение в силу закона» (*statutory seat*) – это концепции гражданского права, известные в Германии, Австрии, Бельгии, Франции, Португалии и Швейцарии.

Таким образом, концепции местонахождения (*seat*) и инкорпорации изначально не относятся к исконно налоговым, однако в настоящее время они используются в разных странах как критерии для определения налогового резидентства юридических лиц. Теория местонахождения исследует вопрос о реальном нахождении административного офиса компании, т. е. места, где реализуются центральные управленческие функции или где обычно находится высший управленческий состав компании. Соответственно, для определения компании налоговым резидентом обычно достаточно, если корпоративное местонахождение расположено на территории страны, т. е. в этом смысле местонахождение – безусловный и самый важный критерий определения налогового резидентства. Именно поэтому важно отличать местонахождение от инкорпорации. Компания, инкорпорированная в государстве, совершенно необязательно должна иметь в нем «местонахождение».

Если определение резидентства на основе концепции инкорпорации и местонахождения в основном применяется без проблем, то с применением второй группы тестов, связанных с местом реального управления, ситуация противоположная. Определения терминов, связанных с местом управления, отличаются от страны к стране, а также в правоприменительной практике. Рой Рохатги, отмечая различия в терминологии, использующей концепцию управления, приводит следующие примеры[246]: «Определение управления широко различается в местных законодательствах и практике различных стран. Например, управление может определяться как „управление и контроль“ (определение политики – *policy making*) или операционный менеджмент (исполнение политики – *policy execution*). Головной офис (*head office*) может быть зарегистрированным офисом

---

[245] Roy Rohatgi. Basic International Taxation. Second Edition. Vol. 1. Principles. Taxmann, 2007. P. 210.

[246] Ibid.

(„юридический головной офис“ – *legal head office*) или основным местом контроля и операционного менеджмента („административный головной офис“ – *administrative head office*). Некоторые страны используют место основной деятельности (*place of principal activity*) для указания на то, откуда происходит управление бизнесом».

● *Концепция места управления*

Альтернативный тест налогового резидентства корпораций основывается на местонахождении управления, центрального управленческого органа компании. Фактически для определения налоговой привязки компании к государству используется критерий места, где принимаются основные управленческие решения высшего уровня. Этот тест исторически применялся в Великобритании на основе судебной практики и позже был перенят другими странами Британского содружества наций и прочими странами ОЭСР, заимствовавшими формулировки МК ОЭСР при установлении правил налогового резидентства во внутреннем законодательстве.

Один из наиболее характерных критериев налогового резидентства – различные вариации теста места управления, применяемого, когда государство пытается определить персональную налоговую привязку к своей налоговой юрисдикции в отношении компании, инкорпорированной за ее пределами. Этот тест широко распространен и применяется уже более ста лет. При нем определяется совокупность обстоятельств, свидетельствующих об управлении компанией на территории государства: местонахождение членов управляющего органа (совета директоров), место заседаний совета директоров, собрания акционеров, бухгалтерского учета, управления банковскими счетами, принятия основных решений и т. д. Кроме того, место управления может также быть одним из признаков образования постоянного представительства. Тест изначально произошел из национального законодательства Австрии, Германии и Нидерландов.

Как сообщает Рой Рохатги[247], другие вариации теста места управления таковы: место операционного (*operational*) или ежедневного/текущего управления (*day-to-day management*) – Австрия, Дания, Испания, Нидерланды; место принятия важных политических решений – Германия; место ежедневной деятельности (*day-to-day activities*) или место, где принимаются решения, – Швейцария.

Клаус Фогель отметил[248], что место управления – это место, «где определяются важнейшие элементы политики» (*where the important policies are actually made*), сославшись на некоторые немецкие судебные решения. Решающим признаком является не место, где управленческие решения вступают в силу, а место, откуда они исходят. В соответствии с последовательными судебными решениями Верховного федерального суда Германии (*Bundesgerichtshof*) центр управленческой деятельности компании является в общем случае местом, откуда лицо, уполномоченное представлять компанию, управляет бизнесом. Место, откуда происходит лишь общий надзор, не считается таковым. Если с помощью этих критериев выяснить место управления невозможно, то резидентство будет определено по месту проживания топ-менеджеров (достаточно спорный критерий, реальная деятельность компании может происходить в другом месте).

Иногда тест места управления употребляется во взаимосвязи с принципом места эффективного управления. Основное различие между ними в том, что у компании может быть несколько мест управления, однако, по логике ОЭСР, лишь одно место эффективного управления.

● *Концепция центрального места управления и контроля*

Другая классическая иллюстрация концепции места управления – принцип центрального управления и контроля, произошедший из Великобритании и

---

[247] Ibid.

[248] Klaus Vogel. Double Taxation Conventions. Kluwer Law International, 1997. P. 262–264.

распространенный в странах, исторически связанных с ней. Эта концепция является ключевой в международном налоговом праве, она оказала огромное влияние на концепцию налогового резидентства в налоговых соглашениях. Как пишет Рой Рохатги[249], сейчас данная концепция закреплена в законодательстве не только Великобритании, но и Австралии, Гонконга, Израиля, Канады, Малайзии, Норвегии, Сингапура и других стран. Определение центрального управления, происходящего на высшем уровне управляющего звена (совет директоров, менеджеры высшего звена), которое занимается стратегическими решениями, обычно противопоставляется каждодневному управлению: административным функциям операционного управленческого состава компании.

Основное значение данного принципа установлено в знаменитом британском прецеденте 1906 г. *De Beers Consolidated Mines Ltd. v. Howe*[250], судья лорд Лоребурн сформулировал его так: «Индивидуум может иметь иностранное гражданство и тем не менее проживать в Великобритании. Так может и компания. Иначе у нее может быть местонахождение менеджмента и центр торговли в Великобритании, под защитой английского права, и тем не менее она может избежать налогообложения просто на основе регистрации за границей, выплачивая дивиденды за границу… При применении концепции резидентства к компании нам надлежит придерживаться ее примерно таким же образом, как это возможно по аналогии с индивидуумом. Компания не может есть и спать, однако у нее может быть дом, и она может вести бизнес. Мы должны, таким образом, установить, где именно она имеет дом и ведет бизнес… В решениях Calcutta Jute Mills v. Nicholson… и Cesena Sulphur Co. v. Nicholson… уже тридцать лет назад был упомянут принцип, что компания является резидентом для целей подоходного налога там, где на самом деле ведется ее бизнес. Я рассматриваю это как единственно верное правило, и реальный бизнес ведется там, где на самом деле находится центральное управление и контроль компании… Этот вопрос решается исключительно в результате анализа подлежащих установлению фактов, а не согласно содержанию тех или иных положений или уставов, но на основании детального изучения бизнеса и торговли»[251]. Компания De Beers Ltd. была инкорпорирована в ЮАР и там же вела все основные торговые операции. Однако ключевые, стратегические для компании решения принимались в ходе заседаний в Великобритании, где также проживало большинство директоров компании. Суд палаты лордов постановил, что компания считается резидентом для целей налогообложения в Великобритании, вся ее общемировая прибыль подлежит обложению налогом[252].

---

[249] Roy Rohatgi. Basic International Taxation. Second Edition. Vol. 1. Principles. Taxmann, 2007. P. 210.

[250] De Beers Consolidated Mines Ltd. v. Howe (1906) AC 455. URL: www.uniset.ca/other/cs5/19052KB612.html.

[251] Исходный текст (англ.): «…An individual may be of foreign nationality, and yet reside in the United Kingdom. So may a company. Otherwise it might have its chief seat of management and its centre of trading in England under the protection of English law, and yet escape the appropriate taxation by the simple expedient of being registered abroad and distributing its dividends abroad… In applying the conception of residence to a company, we ought, I think, to proceed as nearly as we can upon the analogy of an individual. A company cannot eat or sleep, but it can keep house and do business. We ought, therefore, to see where it really keeps house and does business… The decision of *Kelly C.B. and Huddleston B. in the Calcutta Jute Mills v. Nicholson* (1876) 1 Ex. D. 428. and the *Cesena Sulphur Co. v. Nicholson* (1876) 1 Ex. D. 428, now thirty years ago, involved the principle that a company resides for the purposes of income tax where its real business is carried on… I regard that as the true rule, and the real business is carried on where the central management and control actually abides. <…> This is a pure question of fact to be determined, not according to the construction of this or that regulation or by-law, but upon a scrutiny of the course of business and trading…»

[252] После дела *De Beers* установленный в нем принцип подтвердился еще как минимум в трех решениях суда палаты лордов: *American Thread Co. v. Joyce, New Zealand Shipping Co. Ltd. v. Thew* и *Bradbury v. English Sewing Cotton Co. Ltd*.

Правило *De Beers* было подтверждено в другом деле, *Bullock v. Unit Construction Co Ltd.*[253], в котором африканские дочерние компании, принадлежащие материнской компании из Великобритании, признали налоговыми резидентами Великобритании. Ключевым фактором послужило то, что управление компаниями и контроль за ними происходили со стороны материнской компании, т. е. с территории Великобритании. Суд определил, что «…директора [дочерних компаний]не занимались вопросами, реально значимыми… в отношении управления и контроля». Данное решение не представляет собой что-то революционное, оно лишь развивает и логически продолжает аргумент в деле *De Beers* о том, что определять корпоративное резидентство стоит на основе детального изучения характера бизнеса, а не корпоративного устава и иных правоустанавливающих документов. Место, где проходят собрания совета директоров компании, не всегда считается определяющим при установлении места центрального управления и контроля. К примеру, может оказаться, что совет директоров дочерней компании следует указаниям совета директоров материнской компании. Совет директоров компании может стать отправной точкой для поиска места центрального управления и контроля, однако это не исключает ситуации, когда законные права и полномочия совета директоров принадлежат лицу, находящемуся в ином месте, чем совет директоров[254].

Оба решения показывают, что определение места центрального управления зависит от фактов и обстоятельств каждой конкретной ситуации, но решающий фактор – место нахождения высшего руководства всей МНК в целом. Иными словами, определение выбора теста резидентства компании – вопрос права, но его применение – вопрос факта.

В отличие от *De Beers*, в котором рассматривался вопрос о налоговом резидентстве иностранной компании, в двух последующих британских прецедентах исследовалось двойное резидентство компании, инкорпорированной в Великобритании, но ведущей деятельность и потенциально имеющей место управления за ее пределами. В деле *Swedish Central Railway*[255] компания, инкорпорированная в 1870 г., строила железную дорогу в Швеции, но долгое время была налоговым резидентом Великобритании. Однако в 1920 г., когда строительство дороги завершилось, устав компании изменили так, чтобы переместить центральное управление и контроль в Швецию. Суд, связанный принципами, изложенным в *De Beers*, признал, что компания, безусловно, управляется и контролируется из Швеции с 1920 г., однако при этом также согласился с аргументом налоговой службы, что одновременно компания является резидентом Великобритании. Во-первых, суд признал, что компания может быть резидентом более чем одной страны. Во-вторых, одновременно с тестом *De Beers* суд указал на возможность применения альтернативного теста резидентства, помимо инкорпорации компании в Великобритании: там же хранились печать, реестр компании, был открыт ее счет в банке, происходил аудит бухгалтерской отчетности и т. д. Суд счел эти признаки достаточными для признания компании резидентом Великобритании.

Вместе с тем в последующем деле *Egyptian Delta Land*[256] суд палаты лордов принял противоположное решение, в том числе потому, что корпоративных признаков, как в *Swedish Central Railway*, не было. Позже вопрос налогового резидентства компании, инкорпорированной в Великобритании, но управляемой из-за рубежа, потерял актуальность: в налоговом законодательстве Великобритании и других стран появились тест инкорпорации и тест центрального управления и контроля.

---

[253] Bullock v. Unit Construction Co Ltd. (1959) 38 TC 712.

[254] Robert Couzin. Corporate residence and international taxation. IBFD, 2002. P. 87.

[255] Swedish Central Railway Company Limited v. Thompson (Inspector of Taxes) (1923–1925) 9 TC 342.

[256] Todd (Inspector of Taxes) v. Egyptian Delta Land and Investment company (1926–1928) 14 TC 119.

Позже возникли новые прецеденты, аналогичные *De Beers*, в которых иностранная компания признавалась резидентом Великобритании. В деле *New Zealand Shipping v. Thew*[257] исследовалась ситуация с распределенным корпоративным управлением. В компании фактически было два совета директоров: местные директора управляли операциями в Новой Зеландии, а британские занимались корпоративным контролем за финансовыми и административными делами. Суд признал компанию налоговым резидентом Великобритании, поскольку новозеландский совет директоров находился в подчинении у британского «борда». Суд принял такое решение, поскольку принцип центрального места управления и контроля обозначает высший уровень принятия решений корпорации; при нескольких местах управления в качестве основного выбирается то, где принимаются именно высшие управленческие решения.

В деле *Egyptian Hotels v. Mitchell*[258] суд также признал египетскую компанию резидентом Великобритании, сославшись на то, что контролирующая власть (*controlling power*), а также «управление и мозг предприятия» (*management and brain of the undertaking*) находились в Великобритании.

Таким образом, МНК, структурирующие бизнес за границей метрополии путем формирования дочерних компаний, должны удостовериться в достаточной автономии и независимости местных органов управления от органов управления материнской компании. Однако какой уровень независимости можно считать достаточным? Ответ на этот вопрос дают два других английских решения: *Wood v. Holden* и *Untelrab Ltd v. McGregor*. В решении *Wood* тест заключался в том, насколько совет директоров самостоятелен в плане осмысленности своих действий; в *Untelrab* критерий независимости совета состоял в праве директоров не согласиться с неправильным или неразумным предложением материнской компании.

В деле *Wood v. Holden*[259] рассматривался вопрос о том, может ли нидерландская компания быть признана налоговым резидентом Великобритании в силу того, что ее центральное управление и контроль (в лице фактического владельца компании) находятся в Великобритании. Нидерландская компания Eulalia Holdings BV управлялась директорами из Амстердама (компания ABN Amro Trust была назначена единоличным управляющим органом). Нидерландская компания совершила крупную сделку по покупке и продаже акций, но какой-либо другой деятельностью или операциями не занималась. Документы по сделке, как и саму сделку, разработала компания PriceWaterhouseCoopers (PWC) в Великобритании (PWC была консультантом владельцев бизнеса). Налоговая служба Великобритании утверждала, что Eulalia Holdings BV – резидент не Нидерландов, но Великобритании, поскольку владельцы (господин и госпожа Wood) и PWC «диктовали, что делать» управляющему органу – т. е., по сути, в Нидерландах не принимались деловые решения. Кроме того, налоговая служба Великобритании полагала, что нидерландская компания создана только для участия в налоговой схеме, в силу этого у ее единоличного директора нет возможности использовать компанию иначе, чем в такой схеме. Суд встал на сторону Eulalia, постановив, что компания – резидент Нидерландов, дав достаточно подробное обоснование. Суд не согласился с тем, что единоличный директор компании фактически не принимал решения, но только исполнял указания PWC или владельцев бизнеса. Из анализа документов не следовало, что вышеуказанные лица безусловно подразумевают, что директора обязательно и моментально подпишут каждый направленный им документ. Суд также не согласился с утверждением о том, что профессиональный консультант, такой как PWC,

---

[257] New Zealand Shipping Co Ltd v Thew (1922) 8 TC 208 (HL).

[258] Egyptian Hotels Ltd. v. Mitchell (Surveyor of Taxes) (1914–1916) 6 TC 542.

[259] Wood and Another v. Holden (2006) EWCA Civ 26. URL: www.bailii.org/ew/cases/EWCA/Civ/2006/26.html.

может быть признан лицом, осуществляющим «центральное управление и контроль» над компанией, сказав, что такие лица «…не находятся в том положении, чтобы давать приказы крупным банкам и трастовым компаниям. Внутренне маловероятно, что [профессиональный консультант]может делать что-то подобное, и все свидетельства коммуникаций с [единоличным директором]показывают, что он не делал этого».

Суд также не согласился с утверждением, что решения единоличного управляющего были простой юридической формальностью и потому должны быть проигнорированы: «Без решений AA Trust в своей роли управляющего директора Eulalia заключить сделку по покупке долей участия в Holdings и по их последующей продаже этих договоров бы не было. Не возникает сомнений в том, что AA Trust принимал эти решения в Амстердаме и несмотря на то что они были рекомендованы PWC в Манчестере». О периодичности заседаний директоров судья сказал: «…Специальные уполномоченные говорят, что… единственной деятельностью Eulalia… было приобретение и продажа… акций и вопросы, связанные с этим. Они добавляют: „Больше нечем было управлять, кроме этого“. Это правда, но как это показывает, что Eulalia была резидентом Великобритании или что она не была резидентом Нидерландов? Eulalia совершила одну крупную сделку с точки зрения задействованных денежных сумм, но это не требовало частого и интенсивного контроля и управления, и если все доказательства говорят о том, что все необходимые решения принимались в Нидерландах, то из этого должно однозначно следовать, что компания – резидент Нидерландов». Судья сообщил, что решения все-таки принимал совет директоров. Не было доказательств того, что совет директоров действовал бессмысленно, хотя, разумеется, он находился под влиянием пожеланий семьи Wood, а консультанты хотя и влияли на совет, но не контролировали его.

Судья также согласился с предположением, что хотя дочерние компании создаются с общим ожиданием того, что они будут следовать требованиям материнской компании, но это не означает, что они не являются резидентами в своих юрисдикциях. Судья Л. Дж. Чадвик сформулировал это правило так: «При определении того, где находится место центрального управления и контроля компании, инкорпорированной вне Великобритании, важно отличать случаи, когда управление и контроль компании осуществляется через ее собственные уставные органы управления (совет директоров и общее собрание), от случаев, когда функции таких органов „узурпированы“, в том смысле, что управление и контроль осуществляются независимо от таких органов или безотносительно них. Также, в рамках первой группы ситуаций необходимо различать (по крайней мере концептуально) роль „аутсайдера“ в том, что он предлагает, консультирует и влияет на решения таких уставных органов в рамках осуществления последними своих функций, и роль аутсайдера, когда он диктует, какие решения должны приниматься. В этом контексте „аутсайдер“ – лицо, которое самостоятельно не участвует в формальной процедуре (заседание совета директоров или общего собрания), посредством которой данные уставные органы осуществляют свои функции»[260].

Дело *Wood v. Holden* важно по ряду причин. Во-первых, потому, что на все ситуации необходимо смотреть с позиции здравого смысла. Утверждение Налоговой службы, что налоговая схема, созданная английским консультантом, повлияет на налоговое резидентство всех вовлеченных компаний, неверно. Необходимы дополнительные доказательства того, насколько директора компаний, вовлеченных в схему, фактически отказались от управления и контроля над дочерними компаниями и позволили материнской компании или иному лицу «узурпировать» центральное управление и контроль. Во-вторых, это дело продолжает целый ряд других дел[261], в которых утверждается важнейший принцип, что влияние (*influence*) –

---

[260] Wood and Another v. Holden (2006) EWCA Civ 26.

[261] Re Little Olympian Each Ways Ltd. (1995) 1 WLR 560; Untelrab Ltd v. McGregor (Inspector of Taxes) (1996) STC (SCD).

это не то же самое, что контроль (*control*). Совет директоров может действовать под влиянием другого лица, но это необязательно означает, что совет не занимается центральным управлением и контролем. В-третьих, активная бизнес-деятельность – не критерий резидентства, если она не необходима, несмотря на утверждение Налоговой службы Великобритании о том, что отсутствие деловой активности единоличного директора означает, что Eulalia не могла быть резидентом в том месте, где она принимала решения. Отсутствие активной деятельности ни на что не влияет. Если все, что необходимо компании для ее предназначения, могут сделать директора в том месте, где они проводят заседания, то там компания и является налоговым резидентом. В-четвертых, даже если дочерняя компания выполняет пожелания материнской компании, она не перестает лишь в результате этого быть налоговым резидентом в стране, где собираются директора. Для этого необходимо, чтобы директора полностью отказались от обязанностей по управлению и контролю и чтобы их роль была «узурпирована» директорами материнской компании.

Последняя ситуация рассматривалась в деле *Bullock v. Unit Construction Company Ltd*, в котором директора дочерних компаний полностью отступили (*stood aside*) от управления своими компаниями таким образом, что материнская компания фактически взяла на себя функции совета директоров дочерних компаний. Данный принцип не действует, как это показано в *Wood v. Holden*, если совет директоров дочерней компании занимается управлением и контролем, но под влиянием или руководством материнской компании. Наконец, в-пятых, если директора иностранной компании подписывают документы, не обдумывая их, то достаточно трудно утверждать, что страна нахождения таких директоров является страной резидентства компании. Но если директора действуют осмысленно (*act mindfully*) и должным образом рассматривают переданные им документы, самостоятельно решая, подписывать их или нет, то компания должна признаваться налоговым резидентом страны, где директора принимают такие решения.

В деле *Untelrab Ltd v. McGregor* [262] фигурировала компания Untelrab Ltd, зарегистрированная на острове Джерси. У нее были два директора – резидента Бермудских островов и один – резидент Джерси. Налоговая служба Великобритании утверждала, что компания тем не менее является налоговым резидентом Великобритании, где находилась ее материнская компания Unigate Ltd. В связи с этим денежные суммы, поступившие в адрес Untelrab, должны облагаться налогом в Великобритании. Джерсийская компания, получив денежные средства, разместила их на краткосрочных депозитах в банках, за счет которых были выданы займы другим компаниям Unigate Group, и, как правило, на основании запросов Unigate. Советы директоров проводились два-три раза в год в Бермудах в присутствии бермудских директоров. На советах рассматривались заявки на получение займов. Протоколы заседаний совета направлялись джерсийскому директору, у которого и хранились. Таким образом, ежедневное управление компанией происходило на Бермудах. И несмотря на то что рекомендации по сделкам выдавались с территории Великобритании, основные решения там не принимались. Суд применил принципы *Esquire Nominees,* постановив, что компания является резидентом Бермуд. При этом суд исследовал все доказательства и документы, касающиеся деятельности компании, за шесть лет, включая опрос офшорных директоров. Отказов в запросе на выдачу займа не встречалось. На это и упирала налоговая служба, обосновывая контроль со стороны материнской компании. Однако было доказано, что ни один из запросов не был неразумным или неправильным, но если бы он был таковым, то за этим последовал бы отказ. Директора не выполнили бы распоряжение материнской компании, если бы такие инструкции наносили ущерб компании.

Последнее из известных британских дел по налоговому резидентству – дело *Laerstate*

---

[262] Untelrab Ltd v. McGregor (Inspector of Taxes) (1996) STC (SCD).

BV v. Revenue and Customs Commissioners and other appeals[263] – показывает исключительную важность оценки степени контроля со стороны основного акционера за деятельностью компании в противовес формальным признакам, включая место заседаний совета директоров. В деле фигурировала нидерландская компания Laerstate BV, акционером которой был резидент Великобритании. Компания приобрела и позже продала акции дочерней компании, получив прибыль. По уставу компанию представляли два директора, каждый из которых мог неограниченно действовать от ее имени. Одним из директоров был сам акционер, вторым – резидент Нидерландов. Непосредственно перед сделкой по продаже владелец компании ушел с поста директора компании. Налоговая служба утверждала в суде, что компания должна признаваться резидентом Великобритании. Суд при рассмотрении дела исследовал период до и после того, как владелец компании сложил с себя полномочия директора. Прежде всего надо отметить, что большинство заседаний совета директоров проводились за пределами Великобритании, однако понадобилось установить, происходило ли на таких заседаниях фактическое принятие решений, т. е. были ли они местом центрального управления и контроля. Протоколы заседаний совета оказались неинформативны, однако выяснилось, что директор – владелец компании не посещал большинство заседаний. При этом суд отметил, что дело *Wood v. Holden* также имело значение и для данного дела, особенно в период, когда владелец ушел с поста директора. Так, суд установил, что в период, когда он был директором, он фактически принимал решения за компанию, причем за пределами формальных заседаний совета директоров. Далее суд установил, что владелец, покинув пост директора, продолжал принимать решения. Оставшийся директор только подписывал документы. Сам факт того, что владелец был налоговым резидентом Великобритании, не был решающим; значение имело место фактического принятия решений. Суд не только установил место центрального управления и контроля в Великобритании, но и пришел к аналогичному выводу о том, где находится место эффективного управления согласно налоговому соглашению между Великобританией и Нидерландами.

Уроки дела *Laerstate* заключаются в том, что при исследовании вопроса о налоговом резидентстве компании суды Великобритании анализируют все важные факты и обстоятельства. Учет лишь формальных признаков управления (место проведения заседаний совета директоров или подписания документов) явно недостаточен, требуется рассматривать более широкий спектр управленческой деятельности.

Стоит также отметить уголовные дела *R v. Dimsey* и *R v. Allen*. Директором компаний, инкорпорированных на Джерси и в прочих налоговых гаванях, было физическое лицо – резидент Великобритании, местом центрального управления и контроля над ними также фактически являлась территория Великобритании. Следовательно, компании подлежали там неограниченной налоговой обязанности. При этом клиенты физического лица, расположенные в Великобритании, не исполняли функции директоров, а были теневыми директорами (*shadow directors*) и управляли компаниями посредством выдачи указаний директору.

Точка зрения налоговой службы Великобритании изложена достаточно ясно: необходимо смотреть на высший уровень контроля, т. е. место центрального управления и контроля может не совпадать с местом деловых операций, хотя на практике они обычно совпадают. Минимальной деятельности по управлению не требуется – контроль бывает и активным, и пассивным. Место заседаний директоров может оказаться важным, но необязательно определяющим. Оно будет иметь значение только тогда, когда заседания совета на самом деле средство принятия решений, т. е. контроля. Если фактически компанию контролирует иное лицо, например председатель совета или основной акционер, то местом контроля будет место нахождения такого лица. Таким образом, подход налоговой службы

---

[263] Laerstate BV v. Revenue and Customs Commissioners (2009) UKFTT 209 TC.

состоит в следующем структурном анализе:

– Определить, занимаются ли директора на самом деле центральным управлением и контролем.

– Если да – выяснить, где именно принимались решения, т. е. определить место контроля. Если нет – выяснить, кто и откуда занимается центральным управлением и контролем.

Таким образом, определение места центрального управления и контроля – это результат анализа всех фактов и обстоятельств. Чаще всего это место, где директора бизнеса обычно реализуют свои полномочия, принимая значимые решения о стратегии, управляя основными производственными процессами и финансами. Определение места управления дочерними компаниями осложняется тем, что материнская компания всегда неким образом влияет на деятельность «дочек». Сложность в том, чтобы отделить нормальное вовлечение мажоритарного акционера в заседания органов управления дочерних компаний от ситуаций, когда материнская компания преобладает над функциями директоров, как в случае *Unit Construction*. Налоговая служба должна исследовать степень автономии дочерних компаний в части принятия решений обо всех операциях компании, включая сделки по приобретению и продаже активов, маркетинг, производство и закупки.

Строгого перечня критериев, по которым однозначно можно определить налоговое резидентство корпорации, не существует. Однако многолетняя судебная практика, в частности судов Великобритании, Австралии и Канады, выработала ряд наиболее значительных факторов.

Так, в деле *De Beers* как наиболее значимый критерий упоминалось место заседаний исполнительного органа компании, т. е. ее совета директоров. Суд удостоверился, что именно в деятельности совета директоров компании заключалась определяющая воля и власть по принятию решений (*decision-making power*). Сходный, но не полностью тождественный критерий – место, где директора проживают и имеют основное место работы. Однако если совет директоров не действует в соответствии со своими обычно подразумеваемыми полномочиями, а власть находится в руках иных лиц, то тест, использованный судом в деле *De Beers*, применить невозможно. Суд будет рассматривать в качестве главного места управления и контроля то место, где фактически принимаются решения (дела *Laerstate, Unit Construction, Malayan Shipping* и др.). К прочим факторам, не основным, но влияющим на определение места центрального управления и контроля, могут относиться: место, где происходит объявление (декларирование) дивидендов; место общих собраний акционеров; место, где компания имеет операционные банковские счета; место, где хранятся бухгалтерские книги и печать компании[264].

Еще сложнее ситуации, когда у компании имеется более одного места центрального управления и контроля (к примеру, как в деле *Swedish Central Railway*). Даже в далеком прошлом в более простых экономических ситуациях суды испытывали трудности при определении места управления, однако в целом можно было определить, где находится контролирующее влияние.

Теперь обратимся к решениям о налоговом резидентстве за пределами Великобритании, из которых видно, что принцип центрального управления и контроля позже систематически применялся в судебной практике многих стран, которые использовали его, следуя английской традиции.

Так, выводы, изложенные в делах *De Beers* и *Unit Construction*, были исследованы и применялись в трех канадских судебных решениях в 1960-х гг. В деле *Zehnder and*

---

[264] Collett Matthew. Developing a New Test for Fiscal Residence for Companies. // University of New South Wales Law Journal. 2003. Vol. 26(3). P. 622. Footnotes 18–22. URL: www.austlii.edu.au/au/journals/UNSWLJ/2003/42.html#Heading7.

Company [265] компания, инкорпорированная в Канаде, владела морскими судами и занималась международными морскими перевозками. Все директора были канадцами и жили в Канаде, но лондонские владельцы компании контролировали ее, фактически управляли всеми ее операциями и принимали ключевые решения. Протоколы заседаний совета директоров составлял один из директоров, который одновременно оказывал услуги местного судового агента. При этом все решения он принимал по инструкциям, полученным из Лондона, не консультируясь с другими членами совета. Тем не менее компания была признана резидентом Канады, поскольку, как указал суд, «…управление бизнесом и контролирующая власть и полномочия над ее делами были в ведении ее… директоров, и они осуществляли данную власть и полномочия в Канаде, даже несмотря на то что в большей части следовали инструкциям семьи… и политическим решениям, принимаемым этой семьей в Англии». Таким образом, одно лишь следование инструкциям другого лица не сочли достаточным основанием для отказа в закреплении за советом функций управления и контроля.

В двух других решениях суд указал, что директора не занимаются управлением и контролем. В первом из решений, *Yamaska Steamship*[266], номинальный совет директоров, состоящий из канадцев, не провел ни одного заседания в Канаде за все рассматриваемые годы, а сама компания фактически представляла собой «…немногим более чем депозитарий для средств, периодически перечисляемых ей из-за границы». Суд решил, что эта компания – «без какой-либо тени сомнения» – резидент Великобритании, а не Канады. Во втором решении, *Crossley Carpets*[267], суд сослался на решение *Unit Construction*[268] как «последнее слово» в вопросе резидентства. Комментаторы отмечают, что канадские дела, к сожалению, не содержат подробной аргументации и глубокого анализа вопроса, но лишь ссылаются на английские дела как на авторитетные источники.

В деле *Esquire Nominees Ltd v. FCT*[269] речь шла о компании, инкорпорированной на острове Норфолк. Совет директоров полностью состоял из резидентов данных островов и проводил заседания только там. Высокий суд Австралии постановил, что эта компания – налоговый резидент острова Норфолк. Хотя резолюции для заседаний совета директоров готовил в Мельбурне бухгалтер, нанятый фактическим владельцем компании, центральное место управления и контроля находилось на острове. Суд принял такое решение, поскольку совет директоров проводил заседания именно для того, чтобы рассматривать резолюции, и он бы их не принял, если бы они были незаконными или не в интересах компании. Суд постановил, что, хотя директора всегда следовали пожеланиям бухгалтерской компании, она «…имела полномочия влиять, и, пожалуй, сильно влиять на истца, но это все»[270]. Дело подтверждает тезис о том, что тест центрального управления и контроля порой становится предметом манипулирования. Можно создать видимость того, что решения принимают независимые лица, и получить желаемое.

Аналогичная ситуация рассматривалась и в австралийском деле *North Australian*

---

[265] Zehnder and Company v. Minister of National Revenue, 70 DTC 6064 (1970).

[266] Yamaska Steamship Company Limited v. Minister of National Revenue 61 DTC 716 (TAB).

[267] Crossley Carpets (Canada) Limited v. Minister of National Revenue 69 DTC 5015 (1969).

[268] Robert Couzin. Corporate residence and international taxation. IBFD, 2002. P. 80, 87.

[269] Esquire Nominees Ltd v. FCT (1973) 129 CLR 177.

[270] Esquire Nominees Ltd v. FCT («…the firm had power to exert influence, and perhaps strong influence, on the appellant, but that is all»).

Pastoral Co Ltd v. FCT[271], в котором при определении места центрального управления и контроля учитывались иные факторы, нежели место заседания совета директоров. Компанию признали налоговым резидентом Северной территории, где и велись ее основные операции, хотя заседания совета директоров проходили в другом штате. Этот вывод стал следствием того, как отметил суд, что вся деятельность компании (ее инкорпорация, место регистрации, фактический офис, нахождение бухгалтерских книг) происходила в Северной территории. Директора проводили заседания в Брисбене (штат Квинсленд) из удобства. Менеджер, отвечающий за имущество компании, находился в Северной территории, и он же отвечал за успех или неудачу всего предприятия, а директора приезжали в Брисбен для консультаций с менеджером, что позже было признано необходимым для определения общей политики компании. В деле *Malayan Shipping Co Ltd v. FCT*[272] суд признал компанию резидентом Австралии, потому что управляющий директор полностью занимался оттуда управлением и контролем за деловыми операциями, несмотря на то что сами операции происходили за рубежом.

Обобщая все вышесказанное о принципе налогового резидентства по признаку места центрального управления и контроля, необходимо отметить, что это понятие однофакторное, оно относится к установлению налоговой привязки к конкретной стране на основании ее налогового законодательства. Эти правила не преследуют цели установить место налогового резидентства где-либо в географическом смысле. Их цель – установить, создано ли налоговое резидентство в конкретном государстве. В этом смысле вполне возможна ситуация, когда два государства, применяя один и тот же тест, заявят о нахождении места центрального управления и контроля на своей территории, признав компанию, таким образом, налоговым резидентом обоих государств. Поэтому чрезвычайно важно перейти от монострановой концепции налогового резидентства к международному определению, имеющему совершенно иные цели, чем определение резидентства национального налогового права, а именно – разрешение конфликта двойного налогового резидентства.

● *Критерий места эффективного управления*

Применение налоговых соглашений также основано на признании лица резидентом по законодательству договаривающихся государств. Критерий налогового резидентства крайне важен для анализа возможности применения международного налогового соглашения к лицу.

Комментарий к МК ОЭСР объясняет важность концепции резидентства следующим образом[273]: «Концепция резидента договаривающегося государства имеет многие функции и важна в трех ситуациях: а) при определении персонального охвата лиц, к которым применяется конвенция; б) при разрешении случаев возникновения двойного налогообложения как результата двойного резидентства; в) при разрешении случаев возникновения двойного налогообложения как результата налогообложения в стране резидентства и стране источника/ситуса».

Таким образом, для принципа резидентства первостепенно важна географическая привязка лица, или нексус к территории того или иного государства. Под налоговым резидентом обычно понимается лицо, подлежащее неограниченной налоговой обязанности в данном государстве. При этом концепция резидентства отражается в налоговых принципах каждой страны, установленных в виде законодательных норм, которые от страны к стране могут значительно различаться.

---

[271] North Australian Pastoral Co Ltd v. FCT (1946) 71 CLR 623.

[272] Malayan Shipping Co Ltd v. FCT (1946) 71 CLR 156.

[273] OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version. Paris, OECD Publishing, 2014. Commentary to art. 4. § 1. P. 85.

Каждое государство устанавливает свои критерии налоговой привязки физических и юридических лиц к своей налоговой юрисдикции с помощью определений. Определение понятия «резидент» закреплено в национальных правовых системах. Ввиду сильно различающихся дефиниций и использования различных оснований для признания резидентства лицо может быть признано налоговым резидентом двух и более государств. Так возникает проблема двойного (многократного) резидентства, которая наиболее эффективно решается урегулированием в международных соглашениях с помощью специальных правил (ст. 4 МК ОЭСР) и взаимосогласительной процедуры (ст. 25 МК ОЭСР).

Определение налогового резидента для целей применения МК ОЭСР содержится в параграфе 1 ст. 4 МК ОЭСР: «Термин „резидент“ договаривающегося государства означает любое лицо, которое по законодательству данного государства подлежит налогообложению в нем на основании домициля, резидентства, места управления или иного другого аналогичного критерия… Данный термин, однако, не включает любое лицо, которое подлежит налогообложению в данном государстве только в отношении доходов от источников в данном государстве»[274]. Таким образом, в ст. 4 МК ОЭСР не содержится самостоятельного определения налогового резидентства; статья отсылает к понятию «резидент» национального законодательства договаривающего государства. Тем самым она создает для компании потенциальную возможность оказаться резидентом обоих государств.

Важный момент определения – слова «подлежит налогообложению» (*liable to tax*) в договаривающемся государстве. Эти слова стоит понимать в соответствии с обычным значением, т. е. лицо должно быть субъектом налогообложения по налогу на прибыль по законам данной юрисдикции. Тем не менее возникает вопрос: должно ли такое лицо фактически уплачивать налог, чтобы признаваться резидентом? Налоговое соглашение не дает ответа. По логике, если налог не уплачивается временно из-за убытков отчетного года или прошлых лет, то лицо, на наш взгляд, должно признаваться подлежащим налогообложению. Менее понятна ситуация с лицами, которые освобождены от налога на доходы в отношении части своего дохода в силу одной из норм национального законодательства, – здесь опять же возможны разные варианты. Так, дивиденды и прирост капитала во многих странах освобождены от налога на основании правил освобождения от налога дохода от долей участия. Но это не означает, что лица, получающие дивиденды и прирост капитала, не являются резидентами. Труднее всего с лицами, освобожденными от налога в силу особого статуса (благотворительные организации, пенсионные фонды и т. д.). К сожалению, подходы различных государств в этой части не отличаются единообразием, поэтому Комментарий к МК ОЭСР предлагает государствам специально оговаривать такие ситуации в двусторонних соглашениях[275].

Товарищества и прочие транспарентные лица, такие как американские LLC, вряд ли подлежат налогообложению на основании ст. 4 МК ОЭСР. Проблема возникает в отношении корпоративных групп, которые применяют режим налоговой консолидации: каждая входящая в группу компания, строго говоря, не является самостоятельным налогоплательщиком и в узком смысле не подлежит налогообложению как отдельное лицо.

Распределительные правила налоговых соглашений, включая правила статей о налоговом резидентстве, были созданы для разрешения конфликта «резидентство – резидентство». Ратсел Сильвестр Марта называл его столкновением двух персональных налоговых юрисдикций, или неограниченных налоговых обязанностей[276]. Данный конфликт

---

[274] Ibid. § 8–8.1. P. 86.

[275] Ibid. Commentary to art. 4. § 8.7. P. 88.

[276] Rutsel Silvestre J. Martha. The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction. Deventer – Boston, 1989. § 141-4.

возникает, когда два или более государства считают лицо своим резидентом, распространяя на него персональную налоговую привязку по национальному налоговому праву. В результате лицо становится налогообязанным в обоих государствах в отношении своего общемирового дохода. Нормы статей налоговых соглашений о налоговом резидентстве призваны устранить и разрешить такие конфликты с помощью теста нахождения места эффективного управления. Выше мы уже рассмотрели правила разрешения двойного резидентства физических лиц; правила используют различные индикаторы персональной привязки к государству (длительность пребывания, обычное местопребывание, постоянное место жительства, центр жизненных интересов, гражданство), чтобы определить наиболее приемлемое обоснование права государства взимать налог.

Мы видим двойственность определений резидентства: одно дается по национальному праву государств для установления налоговой привязки лица, другое – в ст. 4 МК ОЭСР и ООН и заключенных на их основе налоговых соглашениях для разрешения конфликта двойного резидентства. При этом неизбежно возникает вопрос о фундаментальном различии между определением резидента ст. 4 МК ОЭСР и определениями национальных законодательств договаривающихся государств. Так, в деле *Smallwood v. RCC*[277] суд специальных уполномоченных (*Special Commissioners*) указал на то, что определение «резидент» в п. 1 ст. 4 МК ОЭСР основано на обязательстве платить налог (*liability to tax*) как условии резидентного статуса, в то время как внутреннее законодательство устанавливает налоговое обязательство для лица по общемировому доходу как раз по причине признания такого лица резидентом: налицо противоречие. Можно предположить, что лицо может быть признано резидентом для целей налогового соглашения даже безотносительно того, является ли оно резидентом по национальному налоговому законодательству, что лишено всякого смысла.

Налоговые соглашения сами по себе не определяют условий, когда лицо подлежит неограниченному налогообложению в договаривающемся государстве на основании принципа резидентства, и не устанавливают стандартов, которым должны удовлетворять местные законы о резидентстве, оставляя этот вопрос исключительно на усмотрение национального законодателя. Это достаточно очевидно в ситуациях, когда отсутствует конфликт между двумя категориями налогового резидентства, но существует конфликт только между принципом резидентства и принципом источника[278]. Однако та же самая логика применима и к случаю конфликта «резидент-резидент», для чего уже необходимо установление специальных норм в самих соглашениях, чтобы определить, какое из двух требований резидентства предпочтительно. Такие правила, известные как так называемые правила разрыва связи (*tie-breaker rule*), установлены в параграфах 2 (для физических лиц) и 3 (для компаний) ст. 4 МК ОЭСР. По этим правилам резидентство должно быть определено согласно конвенции только в одном из договаривающихся государств. Параграф 3 ст. 4 относится не только к компаниям, но и к объединениям лиц, неважно, юридических или нет. На практике ситуации, когда компании являются резидентами более чем одного государства, достаточно редки, но тем не менее возможно, например, что одно государство применяет принцип регистрации, а другое – места эффективного управления. Такие компании известны как двойные резиденты (*dual resident companies*).

Как гласит Комментарий, для разрешения конфликта двойного резидентства неправильно пользоваться чисто формальным критерием, таким как регистрация. Поэтому параграф 3 ст. 4 придает большую важность месту, откуда компания на самом деле управляется[279]. Именно поэтому МК ОЭСР при разрешении конфликта «резидент –

---

[277] Smallwood v. RCC (2008) 10 ITLR 574 (SC), § 88–102.

[278] Ibid. § 4–5. P. 83.

[279] Ibid. § 22. P. 86.

резидент» устанавливает в качестве решающего критерия место эффективного управления компанией. Правила параграфа 3 ст. 4 не являются критериями налогового резидентства сами по себе и применяются только для разрешения ситуаций двойного резидентства. К примеру, если компания изначально признается резидентом Франции (по месту инкорпорации) и Великобритании (по месту центрального управления), но в итоге при применении ст. 4 налогового соглашения ее резидентство «отдается» Великобритании, таким образом конфликт двойного резидентства устраняется. Обычно эти правила также применяются в контексте только конкретного налогового соглашения, а не в целом. То есть в вышеуказанном примере если резидентство компании было перенесено из одной страны в другую страну на основании ст. 4, то первая страна не должна более рассматривать данную компанию как своего резидента и для целей других налоговых соглашений.

Термин «место фактического управления» также используется в ст. 8 МК ОЭСР и ООН («Морские перевозки, внутренние водные перевозки и воздушный транспорт») в качестве критерия для аллокации налоговых прав государств в отношении доходов от оперирования морскими, речными и воздушными судами в международных перевозках. Встречается данный термин и в других статьях МК, например в п. 3 ст. 13, п. 3 ст. 15 и п. 3 ст. 22.

Четкого и понятного определения термина «место эффективного управления» не существует. Многие комментаторы при его толковании находились под влиянием концепций налогового резидентства, используемых в национальном налоговом праве государств, в первую очередь концепции места центрального управления и контроля (используется в Великобритании) и места управления (используется в Германии и странах с германской правовой системой). Именно в этом, наверное, состоит причина использования аналогичного теста для разрешения конфликта двойного резидентства компаний в ст. 4 МК ОЭСР. Звучит это правило так: «Если по причине положений параграфа 1 лицо, иное чем физическое лицо, является резидентом обоих договаривающихся государств, то оно должно признаваться резидентом только того государства, в котором расположено его место эффективного управления»[280]. Ключевой вопрос для правильного толкования и применения данной статьи – значение термина «место эффективного управления»: имеет ли оно обычное или специальное значение согласно принципам толкования Венской конвенции (параграф 4 ст. 31)? Должно ли оно толковаться в контексте каждого отдельного налогового соглашения или по внутреннему законодательству применяющих соглашение государств? В британском деле *Smallwood v. RCC*[281] суд специальных уполномоченных постановил, что слово «эффективный» (*effective*) должно пониматься в значении «реальный» (*real*), что подразумевает некое специальное значение.

Клаус Фогель[282], комментируя данный термин, подчеркнул его отличие от понятия «место управления» (*place of management, Ort der Geschaeftsleitung*), категории исключительно внутреннего права (в данном случае Германии). Фогель отметил, что термин «место эффективного управления» необходимо толковать независимо от аналогичных понятий внутреннего права, поэтому трудности с определением места эффективного управления не должны быть «…обойдены с помощью отсылки к статутному местонахождению, даже если это является критерием, используемым во внутреннем праве для определения налогового резидентства». Тем не менее Фогель отметил, что термин *Ort der Geschaeftsleitung* очень похож на «место эффективного управления» и что немецкие

---

[280] OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version. Paris, OECD Publishing, 2014. Art. 4. § 3. P. 26.

[281] Smallwood v. RCC (2008) 10 ITLR 574 (SC). § 112.

[282] Klaus Vogel. Double Taxation Conventions. Kluwer Law International, 1997. P. 262.

судебные решения (толкующие место управления как место нахождения менеджмента высшего уровня) будут очень полезны в толковании термина международного договора, если только договор не использует отличных формулировок [283]. Поэтому в большинстве практических ситуаций, включая судебные постановления, при толковании термина «место эффективного управления» проводится аналогия с тестом центрального управления и контроля, утвержденного в *De Beers* и последующих решениях судов Великобритании и других стран.

К. Фогель полагал, что понятие «место управления» схоже с термином «место эффективного управления», которое использовалось в немецком законодательстве [284]. Данное понятие достаточно подробно обсуждалось в отчете Группы Технических Советников ОЭСР (*OECD Technical Advisory Group, TAG*), который перечисляет следующие признаки места управления[285]:

– место, где осуществляются важнейшие управленческие распоряжения компании;

– место, откуда даются управленческие указания и распоряжения; или

– местонахождение высшего менеджмента, т. е. место, откуда лицо, уполномоченное представлять компанию, управляет бизнесом.

Согласно немецким судебным решениям, о которых пишет К. Фогель, место управления является местом, где совершаются важные управленческие решения и политика. К. Фогель утверждает: «что имеет значение, так это то, где управленческие решения издаются, а не место, в котором они вступают в силу». Согласно К. Фогелю, именно место нахождения центрального менеджмента, который уполномочен представлять компанию, т. е. место, где он обычно осуществляет управленческую деятельность, является определяющим для налогового резидентства. Если, к примеру, контролирующий акционер компании де-факто управляет компанией, то он также может быть отнесен к центральному менеджменту и, соответственно, местом управления будет считаться место, в котором он принимает свои решения.

При этом важно, что место, где принимаются или выполняются управленческие решения либо откуда производится надзор за деятельностью (*from which the business is merely supervised*), – это не место управления.

Неудобство критерия места управления в том, что у компании может существовать более чем одно такое место (если управляющий директор постоянно перемещается из одного государства в другое либо если совет директоров каждый раз проводит заседания в новой стране), в то время как место эффективного управления может быть только единственным.

Неопределенность в толковании терминов «место управления» и «место эффективного управления» – не сугубо теоретическая проблема, возникающая при анализе параграфа 1 ст. 4 МК ОЭСР. Во многих странах, к примеру в Великобритании и Германии, нерезиденты облагаются налогом не только по принципу резидентства, но и по принципу источника, в который входит концепция постоянного представительства. Так вот, определение постоянного представительства во многих случаях также включает в себя и место управления[286]. Означает ли это, что компания, имеющая место управления (но не место

---

[283] Ibid.

[284] The Impact of the Communications Revolution on the Application of the «Place of Effective Management» as a Tie Breaker Rule. OECD, 2001, para. 27, footnote 9: Vogel, K, Klaus Vogel, Double Taxation Conventions, 3rd edition, Kluwer Law International: «Термин „место управления“, установленный в немецком праве, схож с понятием, используемым в соглашениях об избежании двойного налогообложения, ввиду того, что термин „место управления“ интерпретируется судами на основании фактических условий».

[285] Ibid, para. 28.

[286] К примеру, в Великобритании это предусмотрено в Акте о налогообложении прибыли компаний: CTA 1988, s. 19; CTA 2010, s. 1141–1153.

центрального управления и контроля) в стране, тем не менее может образовать связующий фактор в виде резидентства лишь на основании ст. 4 налогового соглашения, а следовательно, и применять налоговое соглашение как резидент договаривающегося государства?

Данный вопрос рассматривался по существу в канадском налоговом деле *Crown Forest Industries Ltd v. Canada*[287] в 1995 г. В этом деле бермудская компания с единственным работающим офисом в США требовала признать для нее действие налогового соглашения между США и Канадой. Верховный суд Канады отказал ей, сославшись на различие между налоговой обязанностью, возникающей по концепции «место управления» и концепции «торговля или бизнес» (*trade or business*), в результате которой появляется налоговое обязательство. В итоге суд постановил, что бермудская компания не является налоговым резидентом США на основании места управления, поскольку ведение ею бизнеса на территории США создает налоговое обязательство на территории США, но не образует налогового резидентства на основании налогового соглашения. Ведение бизнеса в США обозначает критерий налогообложения в США у источника, а это совершенно иной критерий, нежели чем критерий резидентства, означающий налогообложение по общемировому доходу данного лица[288].

Дело *Crown Forest* порождает ряд интересных практических вопросов. Скажем, если французский банк выдал кредит немецкому заемщику через филиал, открытый в Лондоне, то какое международное налоговое соглашение стоит применять: франко-немецкое, англо-немецкое или никакое? Применение франко-немецкого договора выглядит более корректным, поскольку англо-немецкое налоговое соглашение вряд ли будет применяться к филиалу банка в Великобритании в силу параграфа 1 ст. 4, который фактически исключает филиалы из сферы определения резидента, а следовательно, не позволяет применять к ним налоговые соглашения. Интересно, что параграф 8.3 Комментария к ст. 4 МК ОЭСР указывает на трудности, возникающие из-за этого в территориальных налоговых системах, однако не предлагает никакого решения. При этом применение франко-немецкого налогового соглашения тоже находится под вопросом, потому что процентный доход по кредиту чисто технически выплачивается не «резиденту договаривающегося государства», т. е. французскому банку, но его филиалу в Лондоне.

Профессор Жак Сассвиль[289], глава рабочей группы ОЭСР по налоговым соглашениям (Head of Tax Treaty Unit of the Fiscal Affairs Division at the ORCD), описал еще одну проблему интерпретации понятия «место эффективного управления»: необходимо понимать, о каком уровне управления идет речь. Это надзорное управление, которым занимается типичный совет директоров (*board of directors*) английской или североамериканской компании? Либо это аналог европейского совета управляющих (*management board*)? Или это может быть деятельностью европейского наблюдательного совета (*supervisory board*)? Или же это обычная работа управляющих высшего звена? Может ли это быть менеджментом более низкого уровня, иногда называемого *shop floor management*, или чем-то отличным от всего вышесказанного? История формирования понятия «место эффективного управления» показывает, что полноценного согласия на этот счет никогда не было.

В некоторых странах континентальной Европы, прежде всего в Германии, Швейцарии, Нидерландах и Австрии, встречается подход определения резидентства по месту управления,

---

[287] Crown Forest Industries Ltd v. Canada (1995) 2 SCR 802 (SC).

[288] Ibid. § 68.

[289] Jacques Sasseville. Chapter 9: The meaning of «Place of Effective Management» // Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law / ed. by Prof. Gugliemo Maisto. IBFD. Amsterdam, 2009. P. 299.

где данный тест используется как критерий определения резидентства по национальному праву. В швейцарской практике различаются место эффективного управления и место простого административного управления, или принятия каждодневных, операционных решений органами управления компании. Последний случай характерен для ситуаций, когда решения совета директоров ограничиваются контролем и основными решениями для компании.

Суды Швейцарии несколько раз рассматривали дела о налоговом резидентстве. В одном из таких дел в 2003 г.[290] ситуация была такова: компания, зарегистрированная на Британских Виргинских островах (далее – БВО), занималась международной торговлей нефтепродуктами. Она вела деятельность через две дочерние компании, в Италии (Рим) и Швейцарии (Женева), последняя фактически была управляющей компанией. Владелец компании на БВО постоянно проживал в Риме. Компания занималась закупками в Женеве, через посредников, связанных с российскими поставщиками нефти. Персонал компании в Женеве также занимался деятельностью самой компании на БВО, включая выписку документарных аккредитивов, общее управление финансами и расчеты по банковским счетам, для чего у сотрудников женевской компании были доверенности на управление счетами от компании на БВО. Большинство торговых договоров для компании на БВО также заключались в Женеве, причем они подчинялись праву Швейцарии с юрисдикцией в Женеве. Почтовый адрес компании на БВО в ряде случаев совпадал с адресом швейцарской компании в Женеве. Федеральный суд заключил, что компания на БВО имеет налоговое резидентство в Швейцарии, поскольку преобладающее операционное управление (*the majority of operational management*) происходило в Женеве, а не на БВО и не в Риме. Далее суд также отметил, что функции сотрудника женевской компании превышали обычные вспомогательные. Суд очевидным образом посчитал заключение торговых контрактов компанией на БВО и надзор за сделками, т. е. текущее управление, решающей управленческой функцией компании на БВО. При этом в расчет не приняли роль и значение функций и решений, принимаемых непосредственно собственником компании, к примеру значимость его связей с российскими поставщиками нефти, что само по себе являлось необходимым условием, чтобы компания могла заниматься данным бизнесом[291].

В судебных решениях в Германии использовался такой подход. Когда резидентство не могло быть определено простым образом, компания признавалась налоговым резидентом на основании резидентства ее топ-менеджеров. Этот подход, возможно, годится для единичных компаний, управляемых советом директоров или высшим управленческим составом. Однако возникает все больше и больше ситуаций, когда в совет директоров входят резиденты разных юрисдикций. Где будет находиться место эффективного управления, если, к примеру, половина директоров – резиденты страны А, а другая половина – страны Б? Такой сценарий все чаще и чаще встречается на практике. Скорее всего, он станет встречаться еще более в ближайшем будущем. Причина – распространение глобальной круглосуточной торговли финансовыми инструментами на мировых биржах и необходимость присутствия директоров в географически отдаленных частях света.

ОЭСР признает, что не существует единообразного правила или определяющего теста, на основе которого можно четко выяснить место эффективного управления. Однако в практике различных стран выработано много индивидуальных критериев его определения. Тем не менее использование лишь одного критерия применительно ко всему многообразию ситуаций может привести к неправильным выводам, а потому необходим комплексный подход, с анализом всех фактов и обстоятельств.

---

[290] BGE 4 December 2003, 2A 321/2003.

[291] Transfer Pricing and Business Restructurings: Streamlining All the Way / ed. by Anuschka Bakker. IBFD, 2009. P. 364.

Как гласит Комментарий к ст. 4 МК ОЭСР в версии 2000 г.[292], под местом эффективного управления понималось «…место, где, в сущности, принимаются ключевые управленческие и коммерческие решения, необходимые для контроля над бизнесом предприятия. Место эффективного управления обычно будет находиться там, где принимают свои решения лицо или лица, наделенные самыми высокими полномочиями (например, совет директоров), где должны определяться действия, необходимые для всего предприятия в целом; однако определяющего правила дать невозможно, и все имеющие отношение к делу факты и обстоятельства должны быть изучены для выяснения места эффективного управления. Предприятие может иметь более чем одно место управления, но оно может иметь только одно место эффективного управления в один момент времени».

Характерно, что вторая часть определения (упоминание о совете директоров, о том, где должны определяться действия) косвенно дает понять, что на подход ОЭСР повлияла англосаксонская концепция центрального управления и контроля (дела *De Beers* и *Unit Construction*). Однако эта концепция, характерная для англосаксонской традиции, может разительно отличаться от других моделей управления, например германской, где у термина «совет директоров» может быть совершенно иное значение, на что также указывал и Клаус Фогель. Однако уже в 2008 г. данное определение в тексте нового Комментария к МК ОЭСР изменилось, из него исключили упоминание о совете директоров, которое содержалось в предыдущей версии Комментария (2005)[293]. Версия п. 24 Комментария к ст. 4 МК ОЭСР 2008 г. звучит так: «…место эффективного управления – это место, где, в сущности, принимаются ключевые управленческие и коммерческие решения, необходимые для ведения бизнеса компании в целом. Все релевантные факты и обстоятельства должны быть изучены для определения места эффективного управления. Компания может иметь более чем одно место управления, но она может иметь только одно место эффективного управления в один момент времени»[294].

Комментарий изменился на основании вышеупомянутых рекомендаций Группы Технических Советников ОЭСР, которая в 1999–2003 гг. провела работу по обзору применения концепций, используемых в налоговых соглашениях, к налогообложению прибыли компаний. Первым результатом работы группы был выпуск в 2001 г. проекта отчета для обсуждения (*discussion draft*) о влиянии революции в телекоммуникациях на применение теста места эффективного управления[295]. Два года спустя, в 2003 г. Группа Технических Советников выпустила новый проект отчета[296] с предложениями уточнить

---

[292] OECD Model Tax Convention. Condensed Version (2000). Commentary. URL: www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2000_mtc_cond-2000-en.

[293] Удаленный текст п. 24 Комментария версии 2005 г. содержал следующую фразу: «Место эффективного управления находится там, где принимают решения наиболее старшие по должности лица (например, совет директоров)»: «The place of effective management will ordinarily be the place where the most senior person or group of persons (for example a board of directors) makes its decisions…».

[294] OECD Model Tax Convention. Condensed Version (2008). Commentary to art. 4. § 24: «24. As a result of these considerations, the „place of effective management“ has been adopted as the preference criterion for persons other than individuals. The place of effective management is the place where key management and commercial decisions that are necessary for the conduct of the entity’s business as a whole are in substance made. All relevant facts and circumstances must be examined to determine the place of effective management. An entity may have more than one place of management, but it can have only one place of effective management at any one time».

[295] The Impact of the Communications Revolution on the Application of the «Place of Effective Management» as a Tie Breaker Rule. OECD, 2001.

[296] Place of Effective Management Concept: Suggestions for Changes to the OECD Model Tax Convention. OECD, 2003. URL: www.oecd.org/dataoecd/24/17/2956428.pdf.

комментарии об интерпретации теста места эффективного управления. Также были предложены новые критерии разрыва связи (*tie-breaker*) для целей применения ст. 4 МК ОЭСР.

В Комментарии к МК ОЭСР говорится о разрешении ситуаций двойного резидентства на основании взаимосогласительной процедуры между компетентными органами государств, упоминается ряд критериев, на которые можно опереться при этом: «…принимая во внимание такие факторы, как место эффективного управления, место инкорпорации… и любые иные релевантные факторы… ожидается, что компетентные органы… будут учитывать различные факторы, такие как обычное место заседаний совета директоров или эквивалентного органа, где обычно исполняет свои обязанности высшее руководство компании, где происходит высшее текущее управление лица, где расположена штаб-квартира, по законам какого государства регулируется юридический статус лица, где хранятся бухгалтерские книги…»[297].

В первом проекте отчета Группы Технических Советников ОЭСР 2001 г. [298] содержится значимое обобщение о месте эффективного управления: «…место, в котором принимаются и выдаются на самом деле ключевые управленческие и коммерческие решения, необходимые для ведения бизнеса». Обычно это место, где директора проводят заседания для решений, связанных с управлением компанией. Также для определения места эффективного управления суды принимали во внимание и другие факторы:

– место, где находится центр менеджмента высшего уровня;

– место, где фактически происходят деловые операции;

– юридические факторы (место инкорпорации, местонахождение зарегистрированного офиса, директора и т. д.);

– место, где контролирующие акционеры принимают ключевые управленческие и коммерческие решения о компании;

– место резидентства директоров.

Далее в отчете отмечается, что, несмотря на руководящее значение принципов центрального места управления и контроля и места управления, согласно которым место эффективного управления обычно заключается в деятельности директоров, в особенных ситуациях стратегические решения могут принимать (а полномочия – исполнять) другие лица. К примеру, в параграфе 24 Комментария к ст. 4 МК ОЭСР 2008 г. указывается, что имеющее ключевое значение обстоятельство – это место принятия решений высшего уровня. Если решения принимают не члены совета директоров, а иные лица, то такое место определяется соответственно с местонахождением именно этих лиц.

Индийские профессора Раджеш Кадакия и Нилеш Моди [299], проанализировав документы ОЭСР и индийскую судебную практику, предложили следующий набор критериев для определения места эффективного управления:

место, откуда компания фактически управляется;

место, где принимаются ключевые управленческие и коммерческие решения, необходимые для бизнеса;

место, где высшее лицо или группа лиц (например, совет директоров) принимают решения о наиболее важных вопросах, необходимых для управления бизнесом:

---

[297] Ibid. § 24.1 (3). P. 89.

[298] The Impact of the Communications Revolution on the Application of the «Place of Effective Management» as a Tie Breaker Rule. OECD, 2001. P. 7.

[299] Rajesh Kadakia, Nilesh Modi. The Law and Practice of Tax Treaties: an Indian Perspective. CCH, 2008. P. 164–165.

согласовывают подходы к наиболее важным вопросам ведения бизнеса, принимают стратегические решения;

место, играющее основную роль в управлении с экономической и функциональной точек зрения;

место, где определяются действия компании;

место, где хранятся наиболее важные бухгалтерские книги.

Индийская судебная практика установления налогового резидентства по принципу места эффективного управления интересна использованием обширного перечня тестов-критериев. Так, в деле *DLJMB Mauritius Investment Co v. CIT*[300] суд признал маврикийскую компанию налоговым резидентом Маврикия на следующих основаниях:

как минимум два директора компании были резидентами Маврикия, они обладали должными полномочиями для независимого суждения и принятия решений;

секретарь и аудитор компании также были резидентами Маврикия;

зарегистрированный офис компании и кастодиан (депозитарий) для активов компании располагались в Маврикии;

банковские транзакции проводились через банковский счет в Маврикии;

бухгалтерский учет велся в Маврикии по местному законодательству;

заседания директоров проводились на территории Маврикия либо проводились под председательством лица, находящегося там (held or chaired);

все требуемые законом документы (протоколы, реестры акционеров) хранились в Маврикии;

компания регулировалась службой по контролю за офшорным бизнесом в Маврикии;

компания была обязана ежеквартально отчитываться о своих инвестиционных операциях перед данным органом;

компания регулировалась актами и условиями, которые время от времени могли приниматься данным органом; акты и условия касались инвестиций в фонды, коллективных схем инвестирования и инвестиционного бизнеса;

компания была инкорпорирована для инвестирования в индийские компании, инвесторы были из различных юрисдикций, директора также назначались из различных стран;

дивиденды перечислялись из Индии в Маврикий.

В решении *Integrated Container Feeder Service v. JCIT*[301] суд исследовал, насколько компания, занимающаяся морскими перевозками, инкорпорированная в Маврикии и управлявшая морскими судами в международных перевозках из Индии, имела право на применение ст. 8 налогового соглашения между Индией и Маврикием. Суд постановил, что место эффективного управления компании находится не на Маврикии, по следующим причинам:

в Маврикии не происходила деловая деятельность;

собственники компании находились в третьей стране (Объединенные Арабские Эмираты), и вся деловая корреспонденция происходила оттуда, а не из Маврикия;

операционные инструкции получались из ОАЭ;

место управления располагалось в ОАЭ, поскольку весь персонал, менеджмент и капиталы находились в ОАЭ.

При этом выдачу сертификата налогового резидентства в Маврикии суд счел недостаточной для подтверждения, что место эффективного управления находится в Маврикии.

---

[300] DLJMB Mauritius Investment Co v. CIT (1997) 228 ITR 268 (AAR).

[301] Integrated Container Feeder Service v. JCIT (2005) 278 ITR 182 (Mum).

Другое интересное дело *Saraswati Holding Corporation Ltd. v. DDIT*[302] касалось маврикийской компании, которая занималась инвестициями в Индии через доверенных лиц, у которых были доверенности (*Powers of Attorney*). Владельцы компании находились в США. Налоговая служба решила, что место эффективного управления находилось в Индии, потому что:

поверенные в Индии были уполномочены совершать сделки и принимать решения от имени компании;

сделки с акциями производились через одного брокера в Индии, который управлял инвестициями компании;

купля и продажа акций происходили через короткие интервалы по три-четыре дня: это доказывало, что решения принимаются в Индии.

Однако суд постановил, что этих причин недостаточно для образования места эффективного управления в Индии, и в итоге налоговое резидентство было определено не в Индии по следующим причинам:

доверенности лишь уполномочивали поверенных в Индии на сделки от имени компании;

директивы приходили от двух акционеров – нерезидентов Индии, что следовало из записей телефонных разговоров, которые время от времени происходили в Индии;

совет директоров компании выдал резолюции одному из акционеров на принятие решений.

Любопытно, что суд не исследовал, существовало ли место эффективного управления на Маврикии, поскольку акционеры, которые выдавали инструкции по телефону, находились в США.

Наконец, еще одна проблема, связанная с применением концепции места управления для определения резидентства корпораций, – это возможное смешение с концепцией постоянного представительства, которая также использует место управления как критерий, создающий основания для возникновения постоянного представительства. Означает ли это, что если иностранная компания образовала постоянное представительство по основанию места управления в данной стране, то она автоматически стала налоговым резидентом в ней? Нет ли противоречия между концепциями постоянного представительства и налогового резидентства? Данный вопрос рассматривался в канадском деле *Crown Forest*[303]. Офис и место ведения бизнеса бермудской компании находились на территории США, и на этом основании компания попыталась применить налоговое соглашение между США и Канадой. Верховный суд Канады не признал компанию налоговым резидентом США и разграничил два типа налоговой обязанности, вытекающих из толкования параграфа 1 ст. 4 налогового соглашения. Первый тип основывается на налогообложении общемировых доходов лица, что соответствует общей концепции налогового резидентства, а второй – на налогообложении доходов из источников, что составляет основное содержание концепции налогообложения нерезидентов. В отношении бермудской компании суд признал именно второй тип налоговой привязки к территории США (налогообложение на основании доходов от ведения торговли или бизнеса в США и места управления в США), а потому счел, что компания не является резидентом США. Данная логика соответствует второй части определения резидента, содержащейся в параграфе 1 ст. 4 МК ОЭСР, которая четко говорит о том, что одно лишь налогообложение доходов от источников в данной стране не создает достаточного присутствия, чтобы лицо считалось резидентом данного государства.

В заключение также важно отметить особую позицию США в решении конфликта двойного резидентства. США отказываются признавать в качестве правила разрыва связи

---

[302] Saraswati Holding Corporation Ltd. v. DDIT (2007) 111 TTJ 334.

[303] Crown Forest Industries Ltd v. Canada (1995) 2 SCR 802 (SC).

критерий места эффективного управления. Так, в МК США в качестве основного теста резидентства компаний используется место регистрации, а все иные обстоятельства двойного резидентства передаются на рассмотрение во время взаимосогласительной процедуры. Сам термин «место эффективного управления» не используется в тексте ст. 4 налоговых соглашений, заключенных США.

2.8.4. Актуальность принципа места управления в современных реалиях

В прошлом руководители компаний и менеджеры обыкновенно проводили заседания и работали в каком-либо одном, географически определенном месте (в головном офисе или штаб-квартире). Определить место эффективного управления было несложно. Оно обычно совпадало с местом инкорпорации компании, или расположением ее зарегистрированного офиса, или обычным местом деятельности, или местом резидентства высших управляющих. Двойное резидентство встречалось относительно редко.

Однако, как отмечено в отчете Группы технических советников ОЭСР[304], революция в коммуникациях и технологиях последних десятилетий фундаментально изменила способы ведения деловых операций. Благодаря технически сложным коммуникационным технологиям и быстрому и относительно недорогому транспорту лицам, принимающим решения, стало необязательно физически находиться или встречаться в определенном месте. Из-за возросшей мобильности и функциональной децентрализации компании с двойным резидентством могут появляться все чаще, отчего необходимо применять правила исключения двойного резидентства в налоговых соглашениях. В такой ситуации традиционные правила могут не давать однозначного ответа на вопрос, какое из государств, претендующих на налоговое резидентство компании, должно получить предпочтение; либо эти правила могут приводить к результатам, не соответствующим изначально заявленным принципам налоговой политики.

Аналогичные выводы можно сделать не только в отношении правил налогового резидентства. Так, использование критерия места центрального управления и контроля как основного для определения резидентства в современном мире становится некорректным по тем же соображениям, которые касаются места эффективного управления. Если место центрального управления и контроля нельзя обозначить и зафиксировать географически (когда оно распределено между двумя и более юрисдикциями), это может привести к множественности налогового резидентства либо к его отсутствию. Все это свидетельствует о том, что принцип определения резидентства по месту центрального управления и контроля устарел и требует изменения.

С опорой на доктрину экономической принадлежности налоговые системы развитых стран мира применяются к корпорациям по аналогии с физическими лицами: корпорация пользуется благами и экономической инфраструктурой территории, имея с ней тесные экономические связи, а следовательно, обязана участвовать в ее поддержании.

Однако, как было сказано выше, правила установления персональной налоговой привязки, разработанные много лет назад, неадекватны в новых экономических реалиях. При разработке правил и норм налогового резидентства на рубеже XIX и XX вв. уровень развития экономики предполагал, что существуют самостоятельные и независимые экономические субъекты, причем место управления корпорацией чаще всего находилось в одном государстве. Феномен МНК в то время только зарождался и не мог влиять на работоспособность правил.

Лишь за последние два десятилетия прогресс в технологическом оснащении современных экономик достиг небывалых ранее масштабов. Бизнес становится все более

---

[304] The Impact of the Communications Revolution on the Application of the «Place of Effective Management» as a Tie Breaker Rule. OECD, 2001. P. 8.

глобальным, сфера услуг и международные рынки капитала интенсивно растут, бизнес и потребление переходят в Интернет, а современные средства телекоммуникаций делают возможными переговоры и сделки без физического присутствия контрагентов в географически обозначенном месте.

Развитие технологий систем коммуникаций породило вопрос, насколько правила установления налогового резидентства, основанные на той или иной форме физического присутствия лиц, принимающих решения, соотносятся с современными технологическими реалиями. Две давно известные фундаментальные системы определения налоговой привязки – принципы резидентства и территориальности – появились во времена, когда бизнес велся в большей степени в физическом, реальном пространстве.

Если говорить о доктрине налогового резидентства, то насколько концепции места центрального управления и контроля, места эффективного управления, места заседаний органов управления и т. п. в принципе могут и далее применяться без изменений? Насколько они отражают реальную привязку международных корпораций к странам и насколько они подвержены манипуляциям для избежания налогообложения?

Все больше компаний вовлекаются в транснациональный бизнес и используют глобальную транспортную инфраструктуру. Это также влияет на концепцию места эффективного управления. В современной информационной экономике органы управления публичными корпорациями могут включать в себя директоров из разных стран, которым, более того, совершенно необязательно находиться в одном и том же месте на заседаниях органов управления. К примеру, возникает все больше и больше мобильных мест управления, не привязанных к территории одного государства. Другим примером может быть ситуация, когда управляющий директор глобальной МНК постоянно перемещается по свету, а в некоторых, более редких ситуациях это лицо может принимать решения, находясь на борту самолета, летящего через океан, или посещая различные страны и города, где расположен бизнес. Аналогичным образом совет директоров способен проводить заседания каждый раз в новом месте на протяжении года: руководство МНК может договориться о том, чтобы заседать в каждом из мест нахождения дочерних предприятий по принципу ротации. Тот факт, что топ-менеджеры корпораций постоянно передвигаются по всему миру, посещая те страны, в которых находятся подразделения, дочерние компании и филиалы МНК, может привести к тому, что у компании не будет постоянного места эффективного управления.

Примеры других сложностей в реальных управленческих ситуациях: средства видео- и аудиоконференцсвязи, специальные программы-приложения в Интернете, позволяющие отправлять мгновенные электронные сообщения и проводить обсуждения в реальном режиме. Современные средства аудио- и видеоконференций позволяют директорам, физически находящимся в отдаленных точках земного шара, проводить виртуальные заседания, даже находясь у себя в офисе или дома, без физического перемещения. К примеру, совет директоров крупного офшорного холдинга может регулярно проводить заседания в безналоговых юрисдикциях, сознательно избегая заседаний в странах, использующих один из тестов места управления для создания налогового резидентства. В результате такой холдинг будет признан резидентом в безналоговой юрисдикции либо в нескольких таких юрисдикциях. Если высшие руководители компании используют средства видеоконференций и Интернет, например в качестве основного технического средства для принятия решений, при этом физически находясь в любой точке земного шара, определить место эффективного управления сложно. В таких случаях не исключено возникновение места управления в каждой стране, где находился тот или иной менеджер при принятии решений, однако чрезвычайно сложно, если не невозможно, определить место эффективного управления.

В описанных выше случаях характеристики, присущие месту эффективного управления, появятся одновременно в ряде стран, при этом ни одна из стран не сможет утверждать, что именно на ее территории такое место управления доминирует. В одной из таких гипотетических ситуаций тест места эффективного управления перестает работать и

вследствие этого теряет актуальность как эффективное правило устранения двойного налогового резидентства.

Что касается принципа инкорпорации, по законодательству большинства государств – первоочередного теста налогового резидентства, то в современном информационном мире его эффект также не сравнится с тем, что был ранее. МНК могут регистрировать десятки, если не сотни дочерних и зависимых юридических лиц по всему миру, причем неважно, ведет ли корпорация деятельность в стране. Как отмечает Ута Коль[305] из Университета Южного Уэльса (Австралия), возможности манипулировать тестом инкорпорации усиливаются с развитием интернет-технологий, позволяющих зарегистрировать компанию в некоторых государствах онлайн либо путем переписки с уполномоченным сервис-провайдером. В любом случае владельцам бизнеса необязательно лично посещать государственный регистрирующий орган. Место инкорпорации компании не всегда будет говорить о том, где корпорация ведет деятельность и где находятся ее экономические связи. Кроме того, простота процедур регистрации компаний, особенно свойственная низконалоговым и офшорным странам, позволяет создавать холдинговые компании в тех странах, где не происходит реальная экономическая деятельность корпорации, а члены органов управления таких холдинговых компаний могут проводить заседания в любой точке мира.

2.8.5. Альтернативные подходы к определению налогового резидентства

В отчете Группы технических советников[306] предложены четыре варианта разрешения проблемы определения налогового резидентства в МК:

Заменить принцип места эффективного управления иным тестом.

Улучшить тест места эффективного управления.

Установить иерархию тестов, подобно тому, как это сделано для физических лиц при устранении проблемы двойного резидентства.

Комбинировать второй и третий варианты.

Попытки заменить тест места эффективного управления иным тестом до сих пор не увенчались успехом. Как кандидаты для замены рассматривались место инкорпорации, место резидентства директоров/акционеров и место, где наиболее сильны экономические связи (*economic nexus*).

Выше уже подробно описаны недостатки принципа места инкорпорации и неприемлемость его использования в современном мире в качестве связующего критерия с территорией государства для устранения двойного резидентства в налоговых соглашениях, о чем также говорит и Комментарий к МК ОЭСР[307].

Экономическая взаимосвязь с государством может описываться степенью, в которой предприятие использует классические факторы производства (труд, земля, капитал) для получения прибыли. Те же характеристики подходят для применения правила разрыва связи, т. е. для установления того, с какой страной компания имеет наиболее сильные связи, для обоснования нахождения там ее налогового резидентства. Такой подход опирается на уже известную нам доктрину экономической привязанности, которая служит для обеспечения

---

[305] Kohl Uta. The Horror-Scope for the Taxation Office: The Internet and its Impact on «Residence» // University of New South Wales Law Journal. 1998. Vol. 21(2). P. 436. URL: www.austlii.edu.au/au/journals/UNSWLJ/1998/53.html.

[306] The Impact of the Communications Revolution on the Application of the «Place of Effective Management» as a Tie Breaker Rule. OECD, 2001. P. 10.

[307] OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version. Paris, OECD Publishing, 2014. Commentary to art. 4. § 22. P. 90.

интересов государства-источника, но в данном случае используется также и для обоснования налоговых прав государства резидентства. Если государство обеспечивает среду обитания, включая инфраструктуру, своим резидентам, то лица, которые получают выгоду от этих благ, должны участвовать в финансировании расходов государства посредством создания в нем резидентства. Если у компании имеется экономическое присутствие в более чем одной стране, то правило разрыва связи, основанное на экономическом нексусе, потребует анализа того, где такая связь сильнее, по аналогии с физическими лицами. Вместе с тем существует весомый аргумент о том, что использование компанией инфраструктуры государства рационально обосновывает принцип налогообложения у источника, но не резидентства. Кроме того, при применении теста экономического нексуса для определения резидентства необходимо разработать более четкие факторы экономической привязки к государству, как, например, центр жизненных интересов для физических лиц. Однако сложность данной концепции, большая вероятность субъективизма и отсутствие опыта применения делают ее практически неприменимой, особенно в отношении МНК.

Параграф 24 Комментария к ст. 4 МК ОЭСР предполагает, что резидентство определяется на основе наиболее весомых факторов; это место сущностного принятия ключевых управленческих и коммерческих решений, место принятия решений менеджерами высшего звена или место принятия решений в целом по предприятию. Для большинства практических ситуаций, когда необходимо применить тест разрыва связи, эти факторы справляются с задачей определения резидентства в месте, соответствующем задачам налоговой политики. Однако когда основное правило перестает действовать должным образом и не может выявить единственное место эффективного управления, то необходимо рассмотреть иные факторы, как это предложено в п. 24 Комментария к ст. 4 МК ОЭСР: «…однако определяющее правило не может быть дано, нужно изучить все релевантные факторы и обстоятельства для определения места эффективного управления». Иные факторы, которые могут иметь значение, следующие:

место нахождения штаб-квартиры компании и функции, осуществляемые в ней;

информация о том, где располагается центральное управление и контроль, содержащаяся в учредительных документах компании (устав и т. д.);

место инкорпорации или государственной регистрации;

относительная важность функций, осуществляемых в обоих государствах;

резидентство большинства директоров[308].

Возможно установить аналогичное правило для разрешения ситуаций мобильного места эффективного управления, к примеру когда единый совет директоров регулярно заседает в разных местах. Однако такое правило не даст ответ в ситуациях, где место эффективного управления возникает одновременно в нескольких юрисдикциях, к примеру когда директора из разных стран проводят заседания путем видеоконференций.

Поэтому Группа технических советников разработала и включила в отчет 2003 г. два набора альтернативных предложений[309]:

Усовершенствовать определение места эффективного управления: Комментарий к МК ОЭСР дополнился бы расширенными разъяснениями об интерпретации концепции.

Создать правило иерархии тестов (hierarchy of tests), введя новую редакцию параграфа 3 ст. 4 МК ОЭСР (Правило разрыва связи для лиц, иных, чем физические лица) и новый текст Комментариев. Второе предложение включает в себя три опции касательно второго теста.

---

[308] The Impact of the Communications Revolution on the Application of the «Place of Effective Management» as a Tie Breaker Rule. OECD, 2001. § 64.

[309] Place of Effective Management Concept: Suggestions for Changes to the OECD Model Tax Convention. OECD, 2003. § 3. P. 1.

Первое предложение (уточнить понятие места эффективного управления) заключается в добавлении ряда важных формулировок в Комментарий к ст. 4 МК ОЭСР, но без изменения текста самой статьи. Предлагается заменить действующую редакцию параграфа 24 Комментария новой редакцией с дополнительными пояснениями, к примеру:

«Местом эффективного управления обычно является то место, где лицо или группа лиц, имеющих наиболее высокое положение (например, совет директоров), принимают решения; оно обычно находится там, где они проводят заседания. Однако бывает, что ключевые управленческие и коммерческие решения, необходимые для ведения бизнеса компании, в сущности принимаются лицом или группой лиц в одном месте, но с формальной точки зрения их принятие оформляется данным лицом, или другим лицом, или группой лиц. В таких случаях необходимо рассмотреть иные факторы. В зависимости от ситуации такие факторы могут быть следующими:

Если совет директоров формально принимает ключевые управленческие решения, необходимые для бизнеса компании, в ходе заседаний, проводимых в одном государстве, однако в сущности данные решения принимаются в другом государстве, то местом эффективного управления будет такое другое государство.

Если имеется лицо, такое как владелец контролирующей доли участия (например, материнская компания или ассоциированное предприятие), которое на самом деле принимает ключевые управленческие и коммерческие решения, необходимые для бизнеса лица, то местом эффективного управления будет то место, где лицо принимает ключевые решения. Для этого, однако, необходимо, чтобы ключевые решения находились за пределами решений, являющихся нормальным формулированием управленческой и общей политики в отношении деятельности группы компаний (например, решений, которые ожидаются от материнской компании мультинациональной группы касательно общего направления, координации и надзора за деятельностью каждой части группы).

Если совет директоров обычно одобряет коммерческие и стратегические решения, принимаемые исполнительными уполномоченными лицами (executive officers), то место осуществления функций таких лиц будет играть важную роль при определении места эффективного управления. При разграничении места принятия решения и места его простого одобрения необходимо учитывать, где рассматривались консультации о рекомендациях или вариантах, относящихся к принимаемым решениям, и где решения окончательно формировались»[310].

Второе предложение заключается в принятии новой версии параграфа 3 ст. 4 МК ОЭСР касательно устранения двойного резидентства для компаний. Оно фактически следует подходу, который сейчас используется в параграфе 2 (правило разрыва связи для физических лиц). Предлагаются четыре последовательно применяемых правила для разрешения двойного резидентства. Первый тест – всегда место эффективного управления, а последующие три – альтернативные тесты, если первый не работает. Причем авторы отчета предлагали к обсуждению иерархию альтернативных тестов и ожидали встречных комментариев об этом. Второй тест состоял сразу из трех вариаций, опционально включавших в себя а) наиболее тесные экономические отношения; б) место, где совершаются основные коммерческие операции; в) место, где высшие управляющие сотрудники принимают решения. Третий тест (если не сработал второй) – место, по законодательству которого лицо получает юридический статус, т. е. уже известный нам принцип инкорпорации. Если же и данный тест не дает ответа (т. е. если лицо не получило юридический статус от какого-либо из договаривающихся государств либо если такое государство не может быть определено), то компетентные органы договаривающихся государств должны урегулировать вопрос, взаимно согласовав его.

Соответственно, далее авторы отчета предлагают изменить формулировки ст. 4 МК

---

[310] Ibid. § 8. P. 3.

ОЭСР и п. 24 Комментария к ст. 4; основной вариант – ранее изложенное новое разъяснение о месте эффективного управления, а также три дополнительные опции для рассмотрения новых ситуаций, связанных с революцией в телекоммуникациях и описанных в отчете ОЭСР 2001 г.

Первая опция описывает редкие ситуации, когда невозможно четко определить, в каком государстве находится место эффективного управления или когда такое место не находится ни в одном из договаривающихся государств. К примеру, может быть, что группа высших управляющих, отвечающих за принятие ключевых решений, регулярно встречается в разных местах так, что решения не принимаются главным образом в каком-либо государстве. Кроме того, группа может проводить заседания с помощью современных телекоммуникационных технологий таким образом, что невозможно идентифицировать страну, где принимались решения. В таких случаях приоритетно государство, с которым лицо связывают наиболее тесные экономические отношения (имеется в виду большее использование экономических ресурсов, а также юридической, финансовой, физической и социальной инфраструктур). Применение теста должно потребовать изучения различных факторов: в каком государстве находится преобладающая доля сотрудников и активов лица, происходит основная коммерческая деятельность, где расположена штаб-квартира, где лицо осуществляет основную долю функций высшего управленческого звена или из какого государства оно получает свой юридический статус.

Вторая опция использует не наиболее тесные экономические связи, а фактор основного ведения коммерческой деятельности лица. Это потребует функционального анализа деятельности лица в обоих договаривающихся государствах, а резидентство, соответственно, будет отнесено к государству, в котором функции очевидно окажутся наиболее важными.

Третья опция отдает приоритет месту, где высшее руководство лица в основном принимает исполнительные решения. Это требует определения того, в какой стране большинство членов высших управляющих органов (президент, вице-президент, глава казначейства и т. д.) принимают решения. Обычно это страна, в которой расположена корпоративная штаб-квартира, если только она в основном расположена в одной стране. В некоторых государствах законодательство, определяющее юридический статус лица, требует, чтобы штаб-квартира находилась в этом же государстве.

В заключение отчет описывает последний способ устранения двойного резидентства, когда ни один из тестов не принес результата: отдать решение компетентным органам договаривающихся государств через механизм взаимосогласительной процедуры.

2.8.6. Функциональный подход к определению налогового резидентства

Вслед за авторами отчета ОЭСР 2003 г. функциональный подход к определению налогового резидентства также исследовали в научных кругах. По мнению Мэтью Коллета[311] из Университета Южного Уэльса (Австралия), подход, используемый в ст. 4 МК ОЭСР для определения страны резидентства физических лиц (набор тестов *tie-breaker*), может по аналогии использоваться и для компаний. В частности, и у компаний может быть «центр жизненных интересов» и «обычное пребывание» в какой-либо стране, так же как и «постоянное жилище» в форме штаб-квартиры, а аналог национальности физического лица – место инкорпорации компании.

Методология анализа функций, активов и рисков (*functions, assets and risks*), используемая в методиках трансфертного ценообразования, может применяться при установлении такого параметра, как обычное местопребывание, или, по формулировке Коллета, доминирующее присутствие (*dominant presence*) МНК. Изначально данный анализ

---

[311] Collett Matthew. Developing a New Test for Fiscal Residence for Companies // University of New South Wales Law Journal. 2003. Vol. 26(3).

используется для аллокации прибыли между дочерними компаниями МНК либо между головными офисами компаний и их постоянными представительствами и филиалами. Функциональный анализ фактически направлен на определение того, чем занимается организация, каковы источники и сфера использования информации, которой она обладает, где она генерирует затраты и стоимость и как это может отличаться от других предприятий[312]. Однако недостаточно лишь перечислить функции, активы и риски (далее – ФАР) организации, поскольку неотъемлемая часть анализа – определить наиболее важные ФАР, участвующие в создании добавленной стоимости бизнеса предприятия[313]. Суть методологии трансфертного ценообразования в том, чтобы выяснить источник возникновения прибыли. Однако некоторые ФАР могут оказаться полезными индикаторами резидентства корпорации. Например, казначейская функция МНК, интегральная для всего бизнеса, определяет его операции, планирование и дальнейшее развитие. Как пишет Кирт Батлер[314], функции казначейства МНК следующие: определение общих финансовых задач и стратегий, финансирование внутренней и международной торговли компании и управление ею, консолидация финансовых потоков, идентификация, измерение степени подверженности компании в целом рискам и управление ею. Именно эти высокоуровневые корпоративные функции могут сказать о том, где находится «мозг» МНК, а следовательно, и ее высшее руководство. Если говорить об основных активах корпорации, то они могут включать в себя интеллектуальную собственность, ключевой персонал, банковские счета, а также материальные активы (недвижимое имущество).

По результатам анализа, основанного на применении для корпораций критериев определения резидентства физических лиц, М. Коллет предлагает альтернативный набор тестов, нежели чем тест места эффективного управления, для выяснения места налогового резидентства при применении налоговых соглашений: «Если… лицо, иное, чем физическое лицо, является резидентом обоих договаривающихся государств, то его статус должен определяться следующим образом: (a) оно считается резидентом только того договаривающегося государства, с которым у него имеются наиболее тесные экономические, культурные, политические и юридические связи (центр жизненных интересов); (b) если государство, где находится центр жизненных интересов, не может быть определено, то лицо считается резидентом только того государства, в которое оно обычно помещает свои наиболее важные функции, активы и риски и где управляет ими; (c) если наиболее значимые функции, активы и риски лица равномерно распределены между обоими государствами или преимущественно не расположены ни в одном из них, оно считается резидентом только того государства, в котором оно инкорпорировано». По мнению Коллета, новый тест определения налогового резидентства будет менее подвержен манипулированию, более приемлем для налоговых администраций других стран, а также для корпораций-налогоплательщиков.

В самом деле, если говорить о возможностях для манипуляций, то для МНК будет затруднительно переместить все факторы, перечисленные в параграфах a – c (особенно факторы, составляющие центр жизненных интересов МНК), в более удобную юрисдикцию. Кроме того, исходя из национально-культурных причин, директора, акционеры, ключевые сотрудники и их семьи вряд ли смогут массово переехать в другую страну. Если говорить о ФАР, полностью перенести их в низконалоговую страну также крайне затруднительно – хотя бы по причине отсутствия там необходимой инфраструктуры.

Тест инкорпорации – последняя возможность определить налоговое резидентство, если применение предыдущих тестов не принесло результатов. Разумеется, предложенный набор

---

312 Australian Taxation Office Ruling TR 98/11 (5.46).

313 Australian Taxation Office Ruling TR 97/20 (2.39).

314 Kirt Butler. Multinational Finance. 2d Ed. Michigan State University. P. 303.

тестов более труден в администрировании, кроме того, потребуется значительно больший объем работы для определения и сравнения ФАР. Тем не менее данный тест с экономической и научной точек зрения видится автору более обоснованным для определения места резидентства корпораций, чем тест места эффективного управления, особенно в условиях, когда методологии трансфертного ценообразования прочно обосновались в налоговых системах большинства государств, а также хорошо знакомы и самим МНК.

2.8.7. Кейс налогового резидентства

Заканчивая обсуждение темы налогового резидентства, интересно привести теоретический пример, о котором говорил М. Коллет[315]. Пример показывает проблему определения налогового резидентства современной высокотехнологической корпорации.

Предположим, что существует большая диверсифицированная МНК MegaCoUK (MCU), инкорпорированная на Британских Виргинских островах (БВО). Компания не ведет на БВО значительной деятельности. Она провела реорганизацию и с недавних пор не имеет постоянной штаб-квартиры где-либо в мире, хотя ее казначейская и исследовательские функции базируются в Великобритании. Компания управляется советом директоров. Три директора живут в Австралии, три – в Великобритании, два – в Гонконге и два – в Сингапуре. Общие собрания проводятся в Великобритании, где проживает большинство акционеров. Контролируют голосующие акции директора в Сингапуре и Гонконге, корпоративная печать и книги компании хранятся на БВО. Управляющий директор (*managing director*) компании, двойной резидент Великобритании и Сингапура, часто перемещается с места на место. Он принимает решения на борту самолета в международном воздушном пространстве либо посещая дочерние компании и подразделения компании в различных странах. Поскольку директора живут в разных странах, они обычно проводят заседания с использованием видеоконференцсвязи. Однако в данном году директора собрались полететь на БВО, провести одно из собраний там и принять наиболее важные решения. У MCU есть дочерние компании в Великобритании (MCUK) и в Австралии (MCA). Они связаны между собой сервисным договором, на основании которого MCA получает неисключительные права по оказанию услуг в адрес MCUK, а именно по продаже товаров в Австралии под торговой маркой MCUK. При этом MCUK жертвует значительные суммы политическим партиям и культурным организациям в Великобритании и, в меньшей степени, в Австралии.

Перейдем к анализу ФАР. Казначейство компании, а также исследовательская и общемировая маркетинговая функция расположены в Великобритании. Австралийское подразделение отвечает за маркетинг в Австралии. Обе компании, MCUK и MCA, вовлечены в обсуждение условий и заключение контрактов с покупателями. Активы компании представлены в основном нематериальными активами (*intangible assets*), т. е. товарные знаки, торговые марки, патенты и техническое ноу-хау принадлежат MCUK, но используются MCA в Австралии. Однако MCUK начала перерегистрацию части нематериальных активов на имя MCU на БВО. В обеих компаниях работает высококвалифицированный персонал, обладающий специальными навыками и знаниями (техническая информация о продуктах и маркетинговая информация), но большинство сотрудников находятся в Великобритании. Банковские счета расположены в Великобритании и Австралии. Риски компании управляются из казначейства в Великобритании. MCU берет на себя риски, относящиеся к транспортировке грузов, и риски дебиторской задолженности, в то время как прочие риски, например страховой риск и риски валютных колебаний фунта стерлингов и австралийского доллара, управляются из MCA. MCU также использует транспортную инфраструктуру

---

[315] Collett Matthew. Developing a New Test for Fiscal Residence for Companies. // University of New South Wales Law Journal. 2003. Vol. 26(3).

Великобритании для перевозки грузов из фабрик в Великобритании покупателям в Австралии, а также широкополосный доступ в Интернет для онлайн-продажи товаров в обеих странах. MCU пользуется юридической системой обеих стран в той степени, в которой это было необходимо при приобретении MCUK и MCA, а также в дальнейшем при защите патентов от судебных исков, в основном в Австралии и Великобритании.

Если отложить в сторону положения налогового соглашения между Австралией и Великобританией, но применить стандартные тесты определения налогового резидентства, предусмотренные ст. 4 МК ОЭСР, то получается следующая картина:

тест инкорпорации приводит к искусственному результату: юрисдикции БВО, выбор которой явно основывался на соображениях налогового планирования;

тест контроля за голосующими акциями отсылает нас в Сингапур и Гонконг, где никакая деятельность не ведется;

тест центрального управления и контроля не дает значимого ответа, поскольку анализ многочисленных факторов управления (место заседаний совета директоров, место жительства директоров, место принятия важнейших политических решений) не дает возможности определить географически точное место;

тест места эффективного управления также не дает ответа либо приводит к искусственному результату – юрисдикции БВО, выбор которой основан на налоговом планировании.

Если же применять набор альтернативных тестов, предложенных Коллетом, к определению резидентства MCU, то получается следующее. Многочисленные факторы указывают на Великобританию как центр жизненных интересов MCU. Трое из десяти директоров, большинство акционеров – резиденты Великобритании. Большинство патентов и торговых марок контролируются из Великобритании, хотя некоторые из них переданы на БВО. В Великобритании ведется лоббистская деятельность и происходят значительные пожертвования, однако исчерпывающего ответа на вопрос об использовании юридической инфраструктуры в Великобритании, Австралии и БВО получить невозможно.

Анализ ФАР говорит о том, что большинство высокостоимостных функций компании находятся в Великобритании. Это особенно касается казначейства, которое обычно рассматривается как часть центрального управления и контроля МНК. В дополнение к этому общемировая маркетинговая стратегия группы и часть австралийской маркетинговой стратегии создаются в Великобритании, там же находится большинство ключевых сотрудников. Заключение сервисного договора, по которому MCUK осуществляет сервисные функции, между MCUK и MCA, а не MCU и MCA, свидетельствует о расположении таких функций в Великобритании, а не на БВО и косвенно указывает на резидентство MCU в Великобритании. Что касается рисков, хотя большинство из них компания несет в Австралии, тем не менее риски управляются из Великобритании, где расположено казначейство. Обращаться к тесту инкорпорации – БВО – нет необходимости, поскольку выбор Великобритании на основании комплексного применения альтернативных тестов, предложенных Коллетом, более или менее очевиден.

Пример показывает, что резидентство современных МНК – один из актуальнейших на данный момент вопросов международной налоговой политики. Большинство стран до сих пор распространяют свою налоговую юрисдикцию по принципу экономической принадлежности. Однако традиционный набор критериев определения налоговой привязки, т. е. резидентства компаний (а это, как правило, место центрального управления и контроля и место эффективного управления), неадекватны в эпоху электронных средств коммуникации и значительного распространения международного воздушного сообщения. Различающиеся дефиниции резидентства, используемые во внутреннем праве стран, невозможность установления четких критериев, размытые определения налоговых соглашений, оценочные понятия и возможность манипуляций – по всем этим причинам принцип резидентства не может быть установлен в качестве господствующего принципа налогообложения. Этим в какой-то степени объясняется растущая в последние десятилетия популярность принципа

источника.

В контексте новой экономики и широкого распространения электронной коммерции становится все труднее определить местонахождение топ-менеджмента МНК, особенно в ситуации высокой мобильности директоров и распределенности управленческих ролей между разными компаниями группы компаний МНК. Использование современных средств коммуникаций для заседаний (теле- и видеоконференций) позволяет топ-менеджерам не встречаться очно в определенной географической точке и не создавать тем самым экономическую привязанность к налоговой юрисдикции. Альтернативный тест определения резидентства компаний прежде всего фокусируется на центре жизненных интересов компании, а затем переходит к определению места, где создаются и откуда управляются наиболее значительные ФАР, имеющие наиболее высокую стоимость для всей МНК. По мнению Мэтью Коллета, альтернативный тест менее подвержен манипуляциям, а значит, более привлекателен для налоговых администраций, но вместе с тем он более защищаем и предсказуем с точки зрения налогоплательщиков.

2.9. Принцип территориальности

Вспомним, что налогообложение дохода компаний может базироваться на одном из двух основополагающих принципов: резидентства и территориальности. Государства, придерживающиеся принципа территориальности, распространяют свои налоговые правомочия в отношении прибыли компаний, которая имеет источник происхождения на территории данной страны, и освобождают от налога прибыль, имеющую источник за ее пределами. Поэтому принцип территориальности еще называют «совершенной» системой налогового освобождения (*pure exemption system*). Слова «налоговое освобождение» применимы в данном случае к прибыли, возникшей из источников за пределами данного государства. Именно такая система достигает нейтральности импорта капитала, в отличие от системы глобального налогообложения (*worldwide taxation system*), преследующей цель нейтральности экспорта капитала. Однако в современном мире в чистом виде система ни территориального, ни глобального налогообложения не встречается. Система территориальности в виде, близком к классическому, применяется в Гонконге, Малайзии и Сингапуре. Смешанные (частичные) системы территориальности отмечаются в ряде стран Южной Америки и Африки, на Мальте, а также в большинстве стран Европы в части иностранного инвестиционного дохода.

В подобных смешанных системах от налога освобождаются лишь некоторые категории иностранного дохода резидентов, но все прочие доходы облагаются налогом. Территориальное налогообложение может быть введено на основании не только норм внутреннего налогового законодательства, но и норм налоговых соглашений. В таком случае частичная территориальность будет действовать только в отношении доходов резидентов данной страны из территории только тех стран, с которыми заключены налоговые соглашения.

В развитых налоговых системах частичная территориальность состоит в том, что от налога освобождается активный зарубежный доход и инвестиционные доходы, которые уже ранее были обложены налогом. К таким доходам могут относиться доходы иностранных филиалов (постоянных представительств) и дивиденды от активных долей участия (от прямых инвестиций). Такая система еще называется системой освобождения доходов от долевого участия (в английском языке эти системы носят название *participation exemption systems*).

Как писал А. А. Шахмаметьев [316], территориальность в налогообложении

---

[316] Шахмаметьев А. А. Режим налогообложения нерезидентов: правовая основа регулирования. М.: Юрлитинформ, 2010.

характеризует связь лиц или объектов с территорией государства, по причине которой у лица либо в отношении объекта возникает обязанность по уплате налогов. К. Розье отметил[317], что налог по своей природе территориален. Он может, в принципе, затрагивать: имущество, расположенное на территории государства; операции (доходы), совершаемые (полученные) на ней; жителей или резидентов государства; потребление или использование имущества на территории государства. В то же время территориальность «…оправдывает осуществление налоговой юрисдикции тем, что налогоплательщик должен участвовать в расходах на управление страной, обеспечивающей получение дохода, его поддержание и инвестирование, а также его использование через потребление»[318]. С точки зрения теории нейтральности принцип территориальности выглядит более привлекательным, чем принцип резидентства, и имеет ряд сильных аргументов в свою пользу. Сфера применения территориального налога привязана к территории государства в силу политических, юридических, экономических причин, а не персональной привязки; суверенитет государства и его налоговая юрисдикция, по крайней мере в теории, не могут выходить за пределы государственных границ; экономически неоправданно облагать налогами доходы лиц, которые не пользовались публичными услугами государства.

А. А. Шахмаметьев, максимально обобщив различные мнения о принципе территориальности в налогообложении, отметил, что данная категория используется в широком и узком значениях[319]. В широком смысле принцип территориальности означает не только налогообложение объектов на территории государства, но и право последнего возлагать на лиц, связанных с его территорией, обязанность уплачивать налоги с их доходов (иных объектов), возникших у этих лиц на территориях других стран[320]. В узком смысле принцип территориальности фактически отождествляется с привязанностью налогооблагаемого объекта к территории и с принципом налогообложения у источника образования доходов. Сравнивая рассматриваемые значения территориальности, А. И. Погорлецкий пишет: «Очевидно, что принцип территориальности в международном налогообложении оказывается намного шире, чем вкладываемый в него некоторыми авторами смысл, ограничиваемый исключительно налогообложением доходов резидентов и нерезидентов в пределах соответствующей налоговой юрисдикции. Фактически принцип территориальности – комбинация принципа резидентства („глобального“ принципа) и принципа налогообложения доходов у источника их образования»[321]. При этом, как уже было показано ранее (см. принцип налогообложения у источника), страны с территориальной системой налогообложения устанавливают специальные правила происхождения дохода, квалифицирующие доход из источников либо на территории страны, либо за ее пределами. При этом доход, физически возникающий за пределами территории государства, может тем не менее быть отнесен к доходам из источника в данной стране по «правилу вменения» (в английском языке – *deeming provisions*).

---

[317] Rosier C. L’impôt. P.: Fernand Aubier. Editions Montaigne, 1936. P. 55.

[318] Дернберг Р. Л. Международное налогообложение. М.: ЮНИТИ, 1997. С. 25.

[319] Шахмаметьев А. А. Режим налогообложения нерезидентов: правовая основа регулирования. М.: Юрлитинформ, 2010.

[320] Денисаев М. В. Налоговые отношения с участием иностранных организаций в Российской Федерации: учебное пособие. М.: Юриспруденция, 2005. С. 15–22; Погорлецкий А. И. Международное налогообложение: учебник. СПб.: Изд-во Михайлова В. А., 2006. С. 122–123.

[321] Погорлецкий А. И. Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования. СПб.: Изд-во СПбГУ, 2005. С. 123.

Основное преимущество освобождения от системы налоговых зачетов – отсутствие значительных затрат на соблюдение правил (*compliance costs*), включая сбор и хранение отчетных данных о зарубежных налогах, перевод документации, необходимые расчеты, в том числе на конвертацию иностранных валют в национальную. Как отметил Майкл Кобецки [322], согласно исследованию, опубликованному в 1995 г. в США, затраты американских корпораций на соблюдение правил в связи с применением системы зарубежного налогообложения составили около 40 % всех затрат на соблюдение налогового законодательства. М. Кобецки также отмечает, что доля налоговых доходов в США от иностранных доходов незначительна по причине заявления американскими корпорациями значительных сумм зарубежных налоговых зачетов[323].

В статье Адама Бекера[324], посвященной связи между принципом территориальности и международными налоговыми соглашениями, отмечено, что положения практически всех действующих налоговых соглашений направлены на то, чтобы разрешать проблемы между странами, применяющими принцип резидентства, или между странами, одна из которых применяет концепцию резидентства, а другая – концепцию источника. В основном эти государства не определяют правила источника достаточно широко, чтобы быть в состоянии разрешать такого рода конфликты.

В соглашениях, основанных на МК ОЭСР или МК ООН, довольно редко встречаются нормы об исключительном налогообложении по принципу источника или нормы, применяющие полный запрет на налогообложение по принципу резидентства. Таким образом, ученые, выступавшие за концепцию источника, критиковали и МК ОЭСР, и МК ООН – в связи с тем, что обе модельные конвенции подрывают баланс налоговых поступлений обоих государств, если, к примеру, одно из них применяет концепцию источника, а другое – концепцию резидентства.

2.10. Концепция источника

Лица, получающие доходы с территории страны, – это не только граждане, резиденты и лица (персональная привязка), имеющие экономическую привязку через деятельность в стране, но также иностранные лица без экономической привязки, которые тем не менее извлекают доходы с территории страны без выраженного присутствия там.

Нерезиденты-инвесторы не имеют привязки к территории страны, но получают доход, в основном инвестиционный, в форме дивидендов, процентов, платежей за использование имущества или лицензионных платежей. Данный тип юрисдикции направлен не на получающее доход лицо, а на сам объект (*in rem jurisdiction*), т. е. безотносительно статуса отношений лица и государства либо степени присутствия лица на территории государства. Применение данного типа юрисдикции сталкивается с проблемой отсутствия единообразия в правилах определения источника дохода в национальных законодательствах стран, что также ставит вопрос о проблеме экстерриториальности. Эта проблема осложняется еще и отсутствием норм международного обычного налогового права, касающихся делимитации правил источника дохода, либо правил и норм об отнесении дохода к конкретному налогоплательщику. Использование принципа источника неизбежно приводит к двойному налогообложению, если доход нерезидента подвергается налогообложению в другой стране

---

[322] Michael Kobetsky. International Taxation of Permanent Establishments. Cambridge University Press, 2011. P. 36. Ref. 116.

[323] Ibid. Ref. 115.

[324] Adam Becker. The principle of Territoritoriality and Corporate Income Taxation. Part II. Bulletin for international taxation. April 2016.

по принципу гражданства или резидентства, о чем уже говорилось ранее.

Тем не менее большинство государств в целом принимают ограничения международного обычного права в отношении границ принципа территориальности. При составлении законов о применении налогов у источника к иностранцам и нерезидентам многие государства учитывают необходимость территориальной связи субъекта с данным государством.

Ввиду своей неопределенности, нормы об определении источника дохода или имущества многократно рассматривались в судебной практике. Так, еще в 1918 г. в австралийском деле *Nathan v. Federal Commissioner of Taxation* [325] суд говорил: «…Источник не есть правовая концепция, но что-то, что человек рассмотрел бы в качестве реального источника дохода, и установление фактического источника – это сугубо практический вопрос фактов». Данный принцип несколько раз подтверждался в последующих решениях судов других стран, например в 1940 г. в деле *Liquidator, Rhodesia Metals Ltd. v. Commissioner of Taxes*. На этот принцип указывалось в некоторых прецедентах Австралии [326] и США [327] середины XX в., в которых рассматривалось разграничение налоговой юрисдикции штатов в составе федеративного государства. Прецеденты представляют собой хорошую иллюстрацию при изучении аналогичной проблемы в области международной налоговой юрисдикции.

Как пишет А. А. Шахмаметьев[328], место получения дохода (т. е. его источник) имеет большое значение в регулировании налогообложения международной экономической деятельности. Включение данной категории в налогово-правовой механизм позволило сформулировать соответствующий принцип последнего: налогообложение у источника дохода. По данному принципу все доходы (объекты налогообложения), полученные (возникшие) из находящихся на территории данного государства источников, подлежат налогообложению в этом государстве. Физическое присутствие на территории государства лица, которое получает такие доходы, его устойчивые экономические, политические и иные связи с государством не считаются необходимыми условиями возникновения обязанности уплачивать налоги. Такая обязанность основана на формальной конструкции налогового присутствия – на фактических или юридических действиях лица на территории налоговой юрисдикции либо на совершении таких действий третьими лицами в его пользу, вследствие чего возникают объекты, подлежащие обложению налогами в данной юрисдикции. Таким образом, государство имеет право требовать уплаты налогов со всех доходов (объектов), образующихся в границах его фискальной территории, в силу самого факта их возникновения.

Определение понятия «источник» остается дискуссионным на протяжении десятилетий. Принцип налогообложения у источника широко применяется в налоговом законодательстве, судебных решениях и доктрине многих стран, однако сам термин «источник» используется в различных значениях и не всегда имеет точное определение. В Глоссарии IBFD [329] принцип налогообложения у источника (*source principle of taxation*)

---

[325] Nathan v. Federal Commissioner of Taxation (1918) 25 CLR 183; 24 ALR 286. URL: law.ato.gov.au/atolaw/print.htm?DocID=JUD%2F25CLR183%2F00002&PiT=99991231235958&Life=100101010000 01-99991231235959.

[326] Johnson v. Commissioner of Stamp Duties (1956).

[327] Miller Bros. Co v. Maryland (1954). URL: supreme.justia.com/cases/federal/us/347/340.

[328] Шахмаметьев А. А. Режим налогообложения нерезидентов: правовая основа регулирования. М.: Юрлитинформ, 2010.

[329] IBFD International Tax Glossary, 6th ed. Amsterdam: IBFD, 2009. P. 394.

определен так: «Принцип аллокации налоговых юрисдикций касательно дохода, согласно которому страна имеет право на налогообложение дохода, который имеет источник в данной стране, безотносительно резидентства плательщика дохода». Термин «источник дохода» (*source of income*) определен там же следующим образом: «В общем, источник дохода – это место (обычно страна), откуда определенный элемент дохода считается произошедшим. Правила, которые определяют источник дохода, могут заключаться в законодательстве или судебной практике данной страны или в налоговых соглашениях. Источник дохода часто определяется по „правилу источника“, например на основании резидентства плательщика или места использования имущества, в отношении которого осуществляется платеж. Источник дохода важен с разных сторон, например для определения того, может ли страна облагать налогом данный вид дохода по принципу налогообложения у источника, или того, насколько доход имеет иностранный источник для права на зачет иностранного налога». Таким образом, если анализировать понятие «источник дохода» с точки зрения языка, то слово «источник» означает место, откуда что-либо происходит. В отношении дохода он может означать не что иное, как источник, откуда происходит доход, или его первопричину (*origin*).

2.10.1. Виды источников выплаты доходов

Как считает индийский автор Радхакишан Раваль[330], можно рассмотреть следующие возможные категории источника дохода.

• *Лицо, выплачивающее доход*

Плательщик – это лицо, которое получило (заработало) доход. Соответственно, можно сказать, что источник дохода – это данное лицо, т. е. плательщик. Идентифицировать плательщика достаточно просто, поскольку обычно им является приобретатель товаров или услуг. К примеру, если консультант оказывает услуги клиенту из другой страны, то можно сказать, что консультант имеет источник дохода в этой другой стране.

• *Экономическая деятельность*

Результат экономической деятельности организации в итоге – получение выручки, поэтому такая деятельность может считаться источником дохода. Страна, в которой происходит деятельность, в идеале должна иметь право облагать ее налогом. Если компания открыла фабрику в другой стране, то фабрика будет считаться источником дохода. Аналогично, если услуги оказаны в какой-либо стране, то оказание услуг может считаться источником дохода в этой стране.

• *Бизнес-единица / промышленное предприятие*

Промышленное предприятие или бизнес обязательно производят доход, поэтому их также можно считать источником дохода. Такую позицию, к примеру, высказал Верховный суд Индии в решении по делу *CIT v. Lady Kanchanbai*[331]. В другом индийском решении *Chidambaran Mulrak and Co. Pvt. Ltd. v. CIT*[332] суд сказал, что доход, возникающий от прекращения ведения бизнеса, должен считаться происходящим из того же самого источника, т. е. прекращенного бизнеса, а не из нового источника. В этом деле налогоплательщик прекратил ведение управленческого бизнеса, получив за это компенсацию. Верховный суд не согласился с утверждением, что компенсация представляла собой отдельный источник дохода, и постановил, что источником является сам бизнес. Далее, в законе о подоходном налоге Индии некоторые виды бизнеса напрямую указаны в

---

330 Radhakishan Rawal. Taxation of Cross-Border Services. CCH / Wolters Kluwer (India) Pvt Ltd. 2012. P. 53–58.

331 CIT v. Lady Kanchanbai (1970) 77 ITR 123. URL: indiankanoon.in/doc/744070.

332 Chidambaran Mulrak and Co. Pvt. Ltd. v. CIT (1976) 102 ITR 7. URL: www.indiankanoon.org/doc/621600.

качестве источников дохода[333].

• *Контрактное отношение между сторонами*

Доход не был бы получен, если бы стороны не заключили договор, т. е. не совершили сделку. Результаты сделки, включая отношения, права, обязательства и денежные потоки, вытекающие из таких контрактов, равно как и сами контракты, могут быть рассмотрены как источник дохода. Классическая иллюстрация – недавнее дело *Vodafone International Holdings B.V. v. Union of India*[334], рассмотренное в Верховном суде Индии. Обратимся к решению суда:

«166. Налоговая служба полагалась на „тест источника“ в своем утверждении о том, что сделка имеет глубокую связь с Индией, т. е. в конечном итоге для передачи контроля над HEL (Hutchison Essar Limited. – *В. Г.*), и поэтому источником прибыли, полученной HTIL (Hutchison Telecom International Limited. – *В. Г.*), была Индия.

167. Источник в отношении дохода должен пониматься находящимся в том месте, где совершена сделка по продаже, а не там, где находится элемент стоимости, который является предметом сделки, который был приобретен или получен. HTIL и Vodafone являются зарубежными компаниями; поскольку продажа состоялась вне пределов Индии, то, применяя тест источника, можно прийти к выводу, что сам источник также находится вне Индии, если только само законодательство не привязывает такие сделки к Индии».

Даже еще раньше, в 2004 г., аналогичное утверждение было сделано в решении по делу *Lufthansa Cargo India (P) Limited v. DCIT*[335]. Индийская Lufthansa Cargo India (P) Limited предоставляла свои самолеты в лизинг иностранным арендаторам, получая арендные платежи, при этом также оплачивая иностранным поставщикам услуги по обслуживанию самолетов за пределами Индии. Возник вопрос, где работает данная компания, в Индии или за ее пределами. Суд назвал источником дохода лизинговые контракты, заключенные за пределами Индии. Суд также принял во внимание то, что лизинговая деятельность происходила за пределами Индии, плательщики-арендаторы находились вне Индии, а сам договор регулировался правом Германии, хотя самолеты иногда прилетали на территорию Индии (суд счел, что это не имеет отношения к делу).

Вместе с тем Р. Раваль делает ряд существенных замечаний о приемлемости трактовки контракта как источника дохода. Даже если предположить, что сам по себе контракт в некоторых случаях считается источником дохода, все равно весьма трудно обосновать, что этот признак универсален, поскольку любой контракт всегда заключается между двумя сторонами. Возникают, к примеру, следующие вопросы: если оригинал договора перемещен из одной страны в другую, можно ли в связи с этим утверждать, что перемещен и источник? Если стороны договора – резиденты различных стран, то в какой стране находится источник? В стране местонахождения плательщика? Договор может быть подписан сторонами в разных странах. Можно ли утверждать, что источник находится в стране, где договор подписан, или в стране, где физически хранится оригинал договора, или в стране, где договор зарегистрирован в налоговых органах, или в стране, чье право применяется к договору при возникновении спора? В итоге Раваль говорит, что вряд ли можно констатировать, что контракт – это источник происхождения дохода в конкретной стране.

• *Актив – материальный или нематериальный*

Доход может считаться происходящим от актива. К примеру, земля, оборудование или другой аналогичный актив, предоставленный в аренду, генерирует арендные платежи, и с этой точки зрения актив может считаться источником дохода. Ноу-хау или иной

---

333 Section(s) 80-I(6), 80-IA(5) of the Income Tax Act (1961).

334 Vodafone International Holdings B.V. v. Union of India (2012). URL: indiankanoon.org/doc/115852355.

335 Lufthansa Cargo India (P) Limited v. DCIT (2004) 91 ITD 133.

нематериальный актив становится источником возникновения роялти. Соответственно, если актив, генерирующий доход, расположен в определенной стране, то и доход может считаться происходящим из этой страны. Данный тезис подтверждается в ряде судебных решений в Великобритании, к примеру *Hart v. Sangster*[336] и *Rhodesia Metals Ltd (Liquidator) v. CIT (Privy Council)*[337].

• *Событие или действие*

Иногда даже некоторые события или действия интерпретируются как источник дохода. К примеру, открытие депозита в банке может считаться таким источником. В Великобритании рассматривалось дело *Performing Rights Society v. CIT (Cal HC)*[338], в котором возник вопрос об источнике платежа роялти. Британская Ассоциация владельцев авторских прав на музыкальные произведения заключила договор на предоставление вещательных прав на западную музыку индийской радиостанции All India Radio. Суд постановил, что источником возникновения роялти было воспроизведение музыки по радио в Индии, а не само лицензионное соглашение, заключенное в Великобритании.

• *Закон / постановление / судебное решение*

В некоторых ситуациях доход может возникнуть по причине непосредственно закона, тогда источником дохода считается закон. Верховный суд Индии рассмотрел такой случай в деле *Raja Rameshwara Rao v. CIT*[339], решив, что источник дохода – само постановление правительственного органа. В деле *Princess Maheshwari Devi of Pratapgarh v. CIT (Bom HC)* принцесса получила от Высокого суда Бомбея декрет о признании недействительным брака, на основании декрета ей присвоили алименты. Суд постановил, что сам декрет и есть источник алиментов.

Питер Харрис и Дэвид Оливер[340], анализируя применение концепции экономической привязанности в части подоходного налога, обращают внимание на деятельность в пределах некой юрисдикции. Такая деятельность создает или производит доход, поэтому она сама по себе считается источником дохода. Это неминуемо поднимает двойственный характер концепции источника, используемой в контексте налогообложения[341]. По основному значению термин «источник» используется в смысле самой деятельности, которая приносит доход; деятельность является его источником. По другому значению термин «источник» используется для обозначения географического места деятельности, приносящей доход. Таким образом, необходимо внимательно исследовать контекст, в котором употребляется понятие «источник», чтобы понять, о каком значении идет речь.

Таким образом, чтобы установить налоговую связь деятельности с налоговой юрисдикцией государства, а вместе с ней и необходимый связующий фактор в контексте налогообложения у источника, требуется выяснить и географически определить местонахождение деятельности. В связи с этим возникает проблема определения источника дохода для исключительно международной деятельности (трансграничный бизнес, мобильные сотрудники, независимые подрядчики, которые постоянно перемещаются из одной страны в другую). Если применять теоретические принципы концепции

---

336 Hart v. Sangster (1956) 31 ITR 624; (1958) 34 ITR 303.

337 Rhodesia Metals Ltd (Liquidator) v. CIT (Privy Council) (1941) 9 ITR (Supp) 45.

338 Performing Rights Society v. CIT (Cal HC) (1974) 93 ITR 44.

339 Raja Rameshwara Rao v. CIT (1963) 49 ITR 144.

340 Peter Harris, David Oliver. International Commercial Tax. Cambridge University Press, 2010. P. 72.

341 Ibid.

налогообложения у источника, то вначале нужно идентифицировать основные функции, генерирующие доход, а затем географическое местоположение таких функций. Это необходимо для того, чтобы положения закона той или иной страны о подоходном налогообложении могли правильно отнести (аллокировать) доходы или даже отдельные типы платежей к части деятельности, которая происходит в той или иной стране. После идентификации возможно отнесение соответствующего типа дохода или платежа на основе либо «брутто», т. е. общей суммы платежа, либо «нетто», т. е. по принципу «выручка минус затраты». В большинстве случаев налоги у источника применяются на брутто-основе, причем налог удерживается лицом, выплачивающим доход.

Профессор Эрик Кеммерен [342], критикуя современное понимание принципа налогообложения у источника, описывает перечень критериев (связующих факторов), когда государство-источник в силу положений местного законодательства заявляло свои права на налогообложение во множестве коммерческих ситуаций (аналогично вышеприведенным критериям Р. Раваля):

– местонахождение или место использования материальных или нематериальных активов;

– место оказания услуг;

– косвенное отношение услуг (к данному государству);

– место подписания контракта;

– место исполнения контракта (например, место перехода права собственности);

– государство, применимое право которого регулирует контракт;

– место нахождения плательщика;

– государство происхождения платежа;

– место, где понесены расходы[343].

При нахождении источника в государстве осуществления платежа (предпоследняя строка в перечне выше) налоговая юрисдикция, согласно Э. Кеммерену, обосновывается местонахождением плательщика либо тем, что доход выплачивается самим государством или одним из его департаментов. Ни одно из таких обоснований не отражает причинно-следственной связи с возникновением или созданием дохода в данном государстве.

Таким образом, термин «источник» используется в какой-то степени своевольно и вне связи со строгими научными принципами, скорее для простого обоснования государством своих налоговых прав. Неопределенность и возможности различного толкования вызывают значительную путаницу и повышают риски необоснованного двойного налогообложения международных сделок. Профессор Кеммерен считает, что принцип источника отражает принцип нахождения богатства (принцип ситуса): лицо, получающее доход от другого лица или от собственности, расположенной в государстве, имеет настолько тесную связь с государством, в котором физически находится данное лицо или имущество, что характер взаимосвязи обосновывает обязательство поддерживать данное государство. Соответственно, налогообложение дохода в стране-источнике обосновывается тем, что доход возникает от лица или имущества, находящегося в данном государстве, т. е. доход физически возникает на его территории.

---

[342] Eric C. C. M. Kemmeren. Source of Income in Globalizing Economies: Overview of the Issues and a Plea for an Origin-Based Approach. IBFD Bulletin for International Taxation. November 2006. P. 432.

[343] Литература, более подробно описывающая критерии, которые государства применяют для заявления налоговых прав: Endriss Horst Walter. Wohnsitz-oder Ursprungprinzip? (Cologne: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1967). P. 61, 71; Pires Manuel. International Juridical Double Taxation of Income (Deventer, the Netherlands and Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1989). P. 120–123; Martha R. S. J. The Jurisdiction to Tax in International Law (Deventer, the Netherlands: Kluwer Law and Taxation, 1989). P. 109; Forst David L. The Continuing Vitality of Source-Based Taxation in the Electronic Age. 15 Tax Notes International. 1997. P. 1455.

2.10.2. Принцип происхождения

Как полагает Э. Кеммерен, понятие источника в отношении дохода необходимо толковать только в контексте места его возникновения или происхождения, а в отношении капитала – в контексте места его экономического нахождения (*economic location of capital*)[344]. Отличие принципа источника от принципа происхождения в том, что последний требует причинно-следственной связи (*casual relationship*) между производством дохода и территорией, в то время как принцип источника ее не требует – либо она не должна быть значительной. Если доход не был создан в государстве (*is not generated in a state*), но физически происходит (*physically appears*) оттуда, то налоговые права могут быть тем не менее отнесены к данному государству по принципу источника, но не происхождения. Кеммерен далее приводит пример для иллюстрации различия между принципами. Деловое предприятие создает доход в государстве O, доход переводится в качестве дивиденда по акциям корпорации в стране S в адрес лица – резидента страны R. По принципу происхождения право на налогообложение имеет только страна O, но по принципу источника – государства O и R.

Принцип происхождения наиболее полно соответствует принципам экономической принадлежности и общественных благ, поэтому он и должен лечь в основу аллокации налоговых юрисдикций государств при составлении и заключении налоговых соглашений. Тем не менее Гийсберт Бруинс и соавторы отчета о двойном налогообложении Лиги Наций[345] считали, что принцип происхождения богатства не может быть единственным тестом, поскольку «резиденты имеют обязательство по отношению к месту, в котором они живут, даже если их доход зарабатывается в другом месте». Г. Бруинс писал[346], что «происхождение дохода находится там, где находится интеллектуальный элемент среди других активов… доход или получение [богатства]происходит не только благодаря какой-либо вещи, но по причине человеческого фактора, с помощью которого был создан доход». Действительно, только люди, но не вещи сами по себе могут создавать стоимость и доход. Интеллектуальный элемент – ключевой компонент в производстве дохода, так как именно благодаря деятельности человека, с помощью машин или без нее, может быть создана добавленная стоимость. Этот тезис подтвердился в американском деле *Commissioner v. Piedras Negras Broadcasting*[347], в котором суд сказал: «Мы считаем, что текст статута ясно демонстрирует намерение Конгресса в том, что источник дохода – это ситус услуги, в результате которой производится доход. Повторяющееся использование слов „внутри и вовне Соединенных Штатов“ обозначает концепцию физического присутствия, определенной осязаемой и видимой деятельности».

Эрик Кеммерен, соглашаясь с данным утверждением, тем не менее отмечает, что резидент, обязанный финансировать общественные расходы в государстве, не должен делать это за счет подоходного налога. Поскольку проживание (*residing*) – это форма потребления, а не произведения дохода, то страна резидентства должна иметь право взимать налоги на потребление, но не на доходы. Происхождение дохода также не очевидно само по себе. По

---

[344] Eric C. C. M. Kemmeren. Source of Income in Globalizing Economies: Overview of the Issues and a Plea for an Origin-Based Approach. IBFD Bulletin for International Taxation. November 2006.

[345] Gijsbert Bruins (Netherlands), Luigi Einaudi (Italy), Edwin Seligman (United States), Sir Josiah Stamp (United Kingdom). Report on Double Taxation. P. 20.

[346] Ibid. P. 20–23.

[347] Commissioner v. Piedras Negras Broadcasting, 127 F.2d 260 (5th Cir. 1942), affirming 43 B.T.A. (1941).

мнению Казначейства США [348], характер типа дохода исключительно важен для определения его источника, поскольку источник как раз вытекает из его природы.

Э. Кеммерен поднимает еще один важный вопрос, связанный с теорией происхождения: о субъекте производства дохода. В деятельности какого лица заключен интеллектуальный элемент: самого получателя дохода – или его персонала, агентов и т. д., или также независимых от него лиц? Во многих случаях производитель и получатель дохода – это одно лицо, например портье, несущий чемодан клиента, приехавшего в гостиницу, либо персонал делового предприятия. Однако доход может быть заработан в значительном объеме независимым лицом (агентом, к примеру), которое в том числе добавляет интеллектуальный элемент к продукту, но сам результат деятельности предоставляется в распоряжение получателя дохода. В США еще в 1939 г. в деле *Helvering v. Boekman*[349] суд постановил, что деятельность физического лица, иного, чем получатель дохода, может быть отнесена к самому получателю дохода: «Вряд ли может быть, что, когда иностранец и нерезидент нанимает агентов в данной стране для выполнения заданий, от которых он получает прибыль, Конгресс намеревался освободить его; при этом он бы облагался налогом, если бы приехал сюда для самостоятельного выполнения данной работы».

Комментариев об отнесении деятельности агентов или подрядчиков к деятельности самого принципала для определения источника в судебной практике не так много. Тем не менее их можно найти в литературе. Майкл Бойл так суммировал данные принципы[350]: «…1) вероятно, можно провести различие между деятельностью, интегральной по отношению к услуге, потребленной клиентом, и деятельностью вспомогательной или эпизодической по отношению к услугам; 2) наверное, важна независимость агента; 3) альтернативно (или в дополнение), значительность и своеобразие услуг, оказываемых принципалом напрямую, также могут быть релевантны, даже если принципал приобретает (заказывает) компоненты услуг, существенных или даже важнейших, для собственного оказания услуг, в какой-то момент становится очевидным, что принципал создает достаточно значительную стоимость напрямую таким образом, что источник окончательной услуги не должен находиться под влиянием того, что отдельные компоненты услуг были приобретены у других лиц; и 4) может иметь значение различие между подготовительной деятельностью и деятельностью, составляющей часть самой услуги».

Майкл Кобецки, анализируя принципы, на которых базируется современное налогообложение у источника, справедливо указывает на проблемы их применения[351]. Так, утверждается, что не существует объективного экономического метода аллокации прибыли и затрат в рамках интегрированного международного предприятия на основе места, где производятся прибыль и затраты[352]. Сделки, совершаемые в рамках МНК, слишком сложны для того, чтобы налоговые органы могли достоверно определить, где именно зарабатывается прибыль в границах МНК, поэтому аллокация прибыли на основе принципа источника в

---

[348] Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce. Department of the Treasury Office of Tax Policy, 1996. P. 18. URL: www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/internet.pdf.

[349] Helvering v. Boekman, 107 F.2d 388 (2d Cir. 1939).

[350] Boyle Michael P. et al. The Emerging International Tax Environment for Electronic Commerce. Tax Management International Journal. Vol. 28. № 6. 1999. P. 376.

[351] Michael Kobetsky. International Taxation of Permanent Establishments. Cambridge University Press, 2011. P. 31.

[352] Richard A. Musgrave and Peggy B. Musgrave. Public Finance in Theory and Practice. 4th Ed. McGraw-Hill, 1984. P. 1345; Donald J. S. Brean, Richard Miller Bird. The Interjurisdictional Allocation of Income and the Unitary Debate. Ottawa: Economic Council of Canada, 1986. P. 294.

отношении международного предприятия изначально произвольна. Доход такого предприятия происходит от многочисленных сделок, и вряд ли можно отнести его к определенному географическому источнику. Поскольку доход не имеет обычного географического местонахождения, то источник дохода для целей налогообложения обычно базируется на таких факторах, как местонахождение активов или деятельности, генерирующей доход[353]. Расположение физических активов – простой и понятный тест, однако МНК зарабатывают значительную часть доходов за счет использования нематериальных активов, таких как ноу-хау, патенты, копирайты и торговые марки, которые чаще всего не имеют единого географического местонахождения.

Как пишет К. Фогель, «термин „происхождение“ относится к государству, которое так или иначе связано с производством дохода, или к государству, где добавляется стоимость к продукту. В противоположность этому тип связующего фактора, который определяет „источник“ в общем, не может быть определен»[354].

Еще более широкий подход описали Ричард Дернберг и Люк Хиннекенс[355]: «Юрисдикция источника в налогообложении обычно заявляется государством в отношении дохода, который имеет разумный нексус к территории затрагиваемого государства. Это включает в себя экономическую деятельность и интересы в капитале, которые существенно связаны с данным государством».

Другой интересный источник для понимания понятия «происхождение», Андский пакт в 1971 г. утвердил соглашение об избежании двойного налогообложения[356]. Термин «источник» определен в нем так[357]: «…деятельность, право или имущество, которое генерирует или может сгенерировать доход»[358].

Рассматривая новые вызовы традиционным налоговым концепциям, вытекающие из современных сделок, совершенных благодаря электронной коммерции, Департамент казначейства США (Офис налоговой политики) в докладе, посвященном этой теме, в 1996 г.[359] поставил под сомнение адекватность применения концепции источника в эпоху современных коммуникаций: «Рост новых коммуникационных технологий и электронной коммерции, скорее всего, потребует, чтобы принципы налогообложения, основанного на резидентстве, приобрели еще большее значение. В мире киберпространства часто затруднительно, если вообще возможно, применить традиционные концепции источника для

---

[353] United Nations. Draft Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries. 2001. P. 1. § 2.

[354] Klaus Vogel. Worldwide vs. source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments. Part I. Intertax, 1988. P. 223–228.

[355] Richard L. Doernberg, Luc Hinnekens. Electronic Commerce and International Taxation. The Hague: Kluwer Law International, 1999. P. 14–15.

[356] К странам Андского пакта относятся Колумбия, Боливия, Эквадор и Перу. На момент создания пакта в нем участвовала Чили (вышла в 2006-м), а в 1973 г. к пакту присоединилась Венесуэла (вышла в 2006 г.) (Andean Community // Wikipedia, the free encyclopedia. URL: en.wikipedia.org/wiki/Andean_Pact).

[357] Статья 2е Андского пакта 1971 г.

[358] Оригинальный текст на английском языке: «The word „source“ means the activity, right, or property that generates, or may generate, the income» (неофициальный английский перевод опубликован здесь: Bulletin for International Fiscal Documentation 8. 1974. № 28. Supplement D).

[359] Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce. Department of the Treasury Office of Tax Policy, 1996. P. 23. URL: www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/internet.pdf.

установления связи между элементом дохода со специфической географической локацией. Поэтому налогообложение, основанное на принципе источника, может потерять рациональное зерно и устареть в результате электронной коммерции. Напротив, практически все налогоплательщики являются резидентами где-либо. Физическое лицо – обычно всегда гражданин или резидент данной страны, и, по крайней мере по законам США, все корпорации должны быть основаны по законам определенной юрисдикции…».

Большинство государств в современном мире совмещают системы налогообложения по принципам резидентства и источника. Однако глобализация обнажила проблемы принципов международного налогообложения. Для высоко интегрированных МНК, таких как международные банки, одной из актуальных проблем становится аллокация прибылей и затрат между странами на основе принципов резидентства и источника.

2.11. Базовые правила источника

Каждое государство должно установить свои собственные правила определения источника. Рой Рохатги называет их базовыми правилами определения источника (*basic source rules*) [360]. Обычно они основываются на местонахождении экономической деятельности, в результате которой возникает доход, т. е. где начисляется или выплачивается прибыль. Во многих странах такие правила чаще определяются не конкретной законодательной нормой, а практикой налогообложения. Если говорить максимально широко, то любой доход, возникающий от деятельности в пределах территории государства, имеет источник в нем. Таким образом, источник прежде всего подразумевает географическую связь (*geographical connection*), в связи с чем необходимо установить географические пределы территории страны. Для материковых стран такое определение не связано со значительными трудностями, чего нельзя сказать о странах с морской границей. К прибрежным территориям по международному морскому праву [361] относится территориальное море, ширина которого равна максимум 12 морским милям от береговой линии, измеряемой наибольшей линией отлива. Тем не менее юрисдикция государства распространяется не только на территориальное море, но и на природные ресурсы исключительной экономической зоны и деятельность на континентальном шельфе, в отношении которых государство осуществляет свой суверенитет. Р. Рохатги приводит в качестве примера плавающий отель (*floating hotel*), принадлежащий нерезиденту и прикрепленный к континентальному шельфу. Право государства на налогообложение прибыли отеля зависит от интерпретации объема суверенитета государства в отношении пространства за пределами территориального моря. Р. С. Марта отмечает, что подобные действия государств не имеют оснований в международном публичном праве[362].

В этом смысле объяснимо включение определения термина «территория» в двусторонние налоговые соглашения. Это характерно в первую очередь для прибрежных государств, заинтересованных в сохранении юрисдикции над залежами полезных ископаемых, включая нефть и газ. Что касается прочих ресурсов, например запасов рыбы, развивающиеся страны в основном заинтересованы в получении платы за лицензии и концессии вместо налогообложения прибыли из-за сложностей администрирования такого

---

[360] Roy Rohatgi. Basic International Taxation. Second Edition. Vol. 1. Principles. Taxmann, 2007. P. 223.

[361] Конвенция ООН по морскому праву. 1982. Ст. 3–5. URL: www.un.org/ru/documents/decl_conv/conventions/lawsea.shtml.

[362] Подробнее см.: Rutsel Silvestre J. Martha. The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction. Deventer – Boston, 1989. P. 165.

налогообложения. Так или иначе, но государства должны установить во внутреннем законодательстве географические пределы своей территориальной юрисдикции для определения правил происхождения доходов из источников, не противоречащих международному праву.

Рой Рохатги приводит ряд примеров, иллюстрирующих базовое правило источника для различных видов доходов, и обобщенное описание таких различающихся принципов[363]:

Продажа материальных вещей либо оказание услуг: место перехода права собственности; место платежа или доставки; место завершения коммерческого цикла; место заключения договора о продаже; место, где ведется предпринимательская деятельность (ст. 7 МК ОЭСР).

Выполнение услуг по трудовому найму: место выполнения или оказания услуг (ст. 15 МК ОЭСР); место использования результатов услуг; место резидентства плательщика; место получения платежа; место заключения контракта на оказание услуг; место продажи услуг.

Дивиденды: место резидентства компании-плательщика (ст. 10 МК ОЭСР); место (источник) образования прибыли, из которой выплачиваются дивиденды; место регистрации акций.

Проценты: место резидентства компании-плательщика (ст. 11 МК ОЭСР); место резидентства должника; место заключения договора займа; место предоставления денежных средств в кредит; место использования средств займа (ст. 11 МК ОЭСР); место возникновения дохода, из которого выплачиваются проценты; место, где может быть взыскан долг; место нахождения имущества – залога по кредиту; место, откуда перечисляются проценты.

Роялти: место резидентства плательщика (ст. 12 МК ООН); место использования нематериальных активов; место резидентства инвестора; место регистрации нематериальных прав; место, где нематериальные права могут быть переданы; место совершения договора.

Аренда движимого имущества/оборудования: место, где находится постоянное представительство (ст. 7 МК ОЭСР); место физического нахождения активов; место резидентства плательщика; место использования активов.

Доход от недвижимого имущества: местонахождение недвижимого имущества (ст. 13 МК ОЭСР).

Прирост капитала: недвижимое имущество – место регистрации; морские и воздушные суда – место эффективного управления (ст. 13 МК ОЭСР); гудвилл – место осуществления бизнеса или профессии; копирайт, франшиза, права и лицензии – место, где права могут быть реализованы (excercisable) или используются; взыскиваемый долг – место регистрации судебного решения; прибыль от продажи иных объектов, чем недвижимое имущество; морские и воздушные суда, постоянные представительства – страна резидентства (ст. 13 МК ОЭСР).

Доход от сельского хозяйства: место нахождения активов, генерирующих доход.

Налоговые права государств в значительной степени определяются способностью государства применять свои законы (*enforceability principle*) и принципом взаимности (*reciprocity principle*) во взаимоотношениях государств. По международному публичному праву каждое государство имеет приоритетное право взимать налоги с дохода, возникающего или извлекаемого в результате экономической привязки или территориальной связи с данным государством. Соответственно, право на налогообложение не распространяется на доходы с источником за пределами страны. Главный вопрос, возникающий в этой связи, – происходит ли доход из зарубежного (*foreign-source income*) или внутреннего источника (*domestic-source income*). Этот вопрос должен регулироваться правилами определения местонахождения источника дохода[364]. Прежде чем установить

---

363 Roy Rohatgi. Basic International Taxation. Second Edition. Vol. 1. Principles. Taxmann, 2007. P. 224.

364 Ibid. P. 222.

критерии относимости доходов к источникам в пределах страны и вне ее, законодательство должно определить правила классификации или типологию доходов как таковых. Правила классификации доходов важны, поскольку они могут изменить характер дохода, соответственно, изменится и категория, к которой применимы те или иные критерии источника.

Рой Рохатги приводит пример: продажа компьютерной программы может трактоваться либо как предпринимательская прибыль от деятельности или оказания услуг (*business or service income*), либо как доход от продажи объекта копирайта (*copyright*), либо как доход от продажи капитального актива (*capital asset*)[365]. В зависимости от категории дохода определяется базовое правило источника (*basic source rule*), а вместе с ними и право государства на налогообложение. Если такие правила в национальном законодательстве существуют, то обычно дополнительно устанавливаются специфические правила определения налогооблагаемого источника (*taxing source rules*) для каждой категории дохода. На практике такие правила более распространены в странах англосаксонского права (Австралия, Великобритания, Индия, Канада, США, ЮАР); в странах континентального права (Австрия, Бельгия, Германия, Нидерланды, Россия, Франция, Швейцария) правила источника менее развиты.

Классифицируя правила источника в отношении услуг, Н. Шелтон выделяет две группы принципов[366]: правило платежа (*pay rule*), самое распространенное, и правило использования (*use rule*). По правилу платежа доход считается возникающим в стране, если он выплачивается резидентом данного государства. По правилу использования доход возникает в стране местонахождения актива, в связи с которым выплачивается доход.

Источником возникновения роялти за использование патента может быть место использования патента при производстве продукции (независимо от местонахождения компании, выплачивающей доход) либо местонахождение плательщика (независимо от места использования актива). Доход от недвижимого имущества будет облагаться налогом там, где находится имущество (принцип ситуса). Источник дохода от услуг может находиться в стране, где услуги оказываются либо используются (в зависимости от того, какой принцип закреплен в законодательстве или практике страны).

Источник персональных услуг обычно находится там, где такие услуги оказаны (*where the services are performed*) либо где используется их результат (*where they are used*). Доход от активной предпринимательской деятельности следует местонахождению операций, от которых, в сущности, возникает прибыль. Источник пассивного дохода – процентов, роялти и дивидендов – обычно (но не всегда) расположен там, где находится их плательщик.

При продаже движимых материальных вещей (например, товаров) в международной торговле правила определения источника наиболее противоречивы, но чаще всего встречается принцип места перехода права собственности на товар. В зависимости от условий договора и базовых условий поставки местом перехода права собственности на товар считается территория страны либо продавца (поставщика), либо покупателя. На практике последняя ситуация нежелательна, стороны стараются ее избегать, поскольку продавец товаров обычно не желает создавать налоговую привязку к территории страны покупателя. Однако в ряде случаев применяются и иные правила, например место, где подписан договор (*where the contract is signed*), где происходит поставка (*where the delivery takes place*), где сделан платеж (*where the payment is made*) либо где произошел акцепт оферты (*where the contractural offer is accepted*)[367]. Источником прибыли от внешнеторговой

---

[365] Ibid. P. 223.

[366] Ned Shelton. Interpretation and application of double tax treaties. Tottel Publishing, reprinted 2007. P. 80.

[367] Roy Rohatgi. Basic International Taxation. Second Edition. Vol. 1. Principles. Taxmann, 2007. P. 223.

операции может быть и страна, куда направляется груз. Так, в США правило перехода права собственности на товары (*title passage rule*) применяется к товарам и к некоторым типам амортизируемого имущества. В иных случаях обычно считается, что прибыль от продажи импортных товаров относится к стране продавца, за исключением ситуации, когда прибыль можно разделить на две составляющие, одна из которых будет соответствовать источнику «торговой» части прибыли, а другая – источнику «производственной» части. Последняя ситуация возможна, только если 1) в стране, где совершается продажа, ведется существенная торговая деятельность либо если 2) товары продаются для использования, потребления их или распоряжения ими в другой стране и значительная часть деятельности ведется через постоянное место бизнеса в той, другой стране[368].

Дивиденды, распределяемые компанией, могут иметь источник и в стране резидентства компании, и в странах, где она зарабатывает прибыль (пример – США). Последний принцип провозглашался в индийском деле *Catlex (India) Limited*[369]. В деле было решено, что дивиденды, полученные одной багамской компанией от другой багамской компании, заработаны из источника в Индии, поскольку багамская компания, объявившая дивиденды, заработала их в Индии, и этот доход был источником для объявления дивидендов. Аналогичное решение прозвучало в ЮАР. В деле *Overseas Trust Corporation v. Commissioner of Inland Revenue*[370] суд признал источником дивидендов по акциям иностранной компании территорию ЮАР на том основании, что акции приобретались в ЮАР, соответственно, использовался капитал, находящийся на территории страны, поскольку он не инвестировался за рубеж. Суд также сделал интересное замечание о том, что если бы компании были вовлечены в действующий бизнес (*going concern*), то акционеры получали бы доход из того же источника, что и сами компании.

Из-за многообразия и вариативности национальных базовых правил определения источника невозможно установить или даже описать четкий перечень критериев, сведенных в единый свод правил, которые признавались бы универсально.

2.11.1. Правила происхождения источника дохода

Правила, по которым определяется местонахождение налогооблагаемого источника, помогают выяснить, откуда происходит доход: из источника в данной стране или за пределами страны. Эти правила имеют двоякую цель. Во-первых, они устанавливают связующие факторы, чтобы доход считался налогооблагаемым в стране его источника, т. е. определяют, облагается ли доход нерезидента как доход из источника в данной стране. Во-вторых, они влияют на национальные правила налогового зачета в отношении дохода, признаваемого происходящим из иностранного источника. В этом смысле правила важны для резидента страны, получающего доход из зарубежных источников. По сути, правила налогооблагаемого источника устанавливают налоговое обязательство в отношении дохода, принадлежность которого к данной стране установлена на основании базовых правил источника.

Многие страны не разделяют базовые и налогооблагаемые правила источника либо вообще не имеют четко сформулированных в законе правил определения источника. Часто такие правила не определены в налоговых законах, но вместо этого разработаны в

---

[368] Klaus Vogel. Worldwide vs. source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments. Intertax, 1988. P. 225.

[369] Catlex (India) Limited (1952) 21 ITR 278.

[370] Overseas Trust Corporation v. CIR (1926) AD 444.

разъяснительных материалах налоговой службы и в судебной практике, поскольку в законодательных актах нельзя предусмотреть все возможные ситуации.

В США базовые правила источника определены отдельно от правил налогооблагаемого источника для разных категорий дохода и затрат, поэтому там возможно изменить либо категорию налогооблагаемого дохода, либо сам источник происхождения дохода как внутреннего или иностранного[371].

Указанные выше принципы можно проиллюстрировать нормами законодательства некоторых стран о правилах определения источника в отношении доходов от оказания услуг. Эта проблема недавно была изучена в общем Отчете Международной налоговой ассоциации (International Fiscal Association) от 2012 г. Автор отчета Ариане Пикеринг (Австралия) на основе анализа нескольких десятков отчетов различных стран обобщила правила определения источника доходов по отношению к доходам от услуг[372]. А. Пикеринг отметила значительную неопределенность в международном налогообложении таких доходов: существует несоответствие между правилами определения источника дохода от услуг между странами; непонятно, что считается достаточной связью (нексусом) для оправдания взимания налога в стране источника.

Большинство стран облагают налогом доходы от оказания услуг нерезидентами, только если доходы относятся к постоянному месту или зависимому агенту такого нерезидента в данной стране. Некоторые страны взимают налог с любых услуг, имеющих источник в этих странах. Но даже в рамках этих двух подходов существует многообразие вариантов.

В ряде случаев, отмечает А. Пикеринг, доход от услуг, оказанных нерезидентом, безотносительно их характера и типа будет рассматриваться как имеющий достаточный нексус к территории страны-источника, только если деятельность отвечает определенной достаточности, или так называемому пороговому значению (*threshold condition*). Пороговые значения различаются между странами, но в целом они схожи с концепцией постоянного представительства, основным критерием права на налогообложение в части активных доходов. Данный подход используется в Венгрии, Дании, Нидерландах, Украине и Финляндии. В других странах Европы, например в Австрии, Бельгии, Германии, Люксембурге, Чехии и Швейцарии, различаются доход от предпринимательской деятельности компаний и от профессиональной деятельности лиц свободной профессии. В этих странах эквивалент порогового значения, аналогичного концепции постоянного представительства, относится к доходу только компаний, но не физических лиц. Внутренние нормы законодательства о пороговых значениях деятельности схожи с концепцией постоянного представительства, однако чаще всего такие нормы охватывают значительно более широкий круг обстоятельств. Так, во внутреннем законодательстве Чехии определение постоянного представительства содержит временное пороговое значение, равное шести месяцам. Если постоянное представительство считается образованным, то доход, облагаемый налогом, как правило, определяется как доход, относящийся к постоянному представительству (*income attributable to the permanent establishment*). По налоговым правилам Бельгии, если доход получен с использованием бельгийского учреждения (*Belgian establishment*) нерезидента, то он может также включать в себя и доход из зарубежных источников: т. е. источник предпринимательского дохода неважен при определении налоговой базы такого учреждения. Аналогичные правила применяются в Великобритании и в ряде других стран. Во внутреннем законодательстве России содержится определение постоянного представительства, аналогичное определению МК ОЭСР, в качестве порогового значения для налогообложения у источника дохода от оказания услуг.

---

[371] Robert J. Patrick. General Report. IFA Cahiers. Volume 65b. 1980. P. 15–18; J. S. Phillips, M. H. Collins. General Report. IFA Cahiers. Volume 70a. 1985. P. 25–26.

[372] Ariane Pickering. General Report. IFA Cahiers. Vol. 97a. Enterprise Services. 2012. Section 1.3. P. 29.

В Японии применяется концепция силы притяжения (*force of attraction*): если нерезидент образует постоянное представительство в Японии, то весь его доход из источников в Японии подлежит там налогообложению. С другой стороны, если доход образованного в Японии постоянного представительства включает в себя доход из зарубежных источников, то он не облагается налогом в Японии[373]. Тем не менее если в налоговом соглашении, заключенном Японией с другой страной, содержится правило определения источника (*treaty source rule*), то оно превалирует над внутренними нормами. Поэтому не исключена ситуация, когда Япония может облагать налогом доход из иностранного источника, отнесенный к постоянному представительству в Японии в контексте налогового соглашения.

В других странах налогообложение у источника применяется, только если услуги носят характер регулярного бизнеса в данной стране. Например, в Великобритании налоговое обязательство возникает, если нерезидент занимается торговлей в Великобритании. Так же и в Канаде: налогообложение у источника возникает, если нерезидент ведет бизнес в Канаде, за исключением специфических управленческих услуг и доходов от технических услуг. В США пороговое значение для налогообложения дохода нерезидентов от оказания услуг состоит в торговле или бизнесе в США (*US trade or business*). Однако если иностранное лицо оказывает услуги в США в любой момент времени в течение налогового периода, оно автоматически считается вовлеченным в «торговлю или бизнес» в США, с которыми доход от оказания этих услуг признается эффективно связанным[374]. Ряд стран, например Мексика, применяют пороговое значение, исчисляемое в днях, так что некоторые услуги будут освобождены от налога, когда нерезидент, оказывающий услуги, присутствует в стране не более указанного количества дней. В странах, где не применяются фиксированные временные пороговые значения, исчисляемые в днях, доход облагается налогом, если его источник находится на территории данной страны.

Понятие «источник дохода» не имеет универсального определения и зависит от формулировок местного законодательства. В ряде стран определение вообще отсутствует в местном законе, но суды применяют принципы общего права и прецеденты других стран общего права, чтобы выяснить источник дохода. Но даже в странах общего права нет единообразного понимания источника дохода от оказания трансграничных услуг.

Так, если услуги физически оказаны (например, через персонал подрядчика-нерезидента) на территории страны, то в большинстве стран такие услуги считаются имеющими источник в данных странах. Тем не менее многие страны принимают во внимание иные факторы для оценки источника дохода. Они могут относиться к любым доходам нерезидентов от оказания услуг или к некоторым типам доходов. Как правило, это следующие факторы[375]:

ведется ли деятельность через постоянное представительство в данной стране (Венгрия, Испания);

являются ли услуги частью бизнеса, осуществляемого в данной стране, безотносительно того, оказаны ли они на территории страны (Израиль, Новая Зеландия, Норвегия, Япония);

используются ли услуги в данной стране либо получают ли резиденты данной страны выгоду от услуг (Венесуэла, Германия, Индия, Испания, Колумбия, Люксембург, Перу, Украина, Уругвай, Франция); в ряде случаев используется дополнительный критерий: относимость затрат на оплату услуг в уменьшение налогооблагаемой базы

---

[373] Ibid. P. 30.

[374] Ibid.

[375] Ibid. P. 31.

предприятия-плательщика (Аргентина, Индия, Перу);

заключен ли контракт на оказание услуг в стране (Австралия, Великобритания, Новая Зеландия) либо имеется ли агент, который согласует заказы (solicit orders) в стране (Канада);

кто совершил платеж в адрес нерезидента: резидент страны или постоянное представительство, находящееся в данной стране (Бразилия, Индия, Колумбия, Португалия, Франция, Чехия, Чили);

используется ли оборудование на территории страны (Аргентина, Португалия, ЮАР). Хотя не всегда понятно, насколько использование оборудования без человеческого участия будет означать источник дохода в данной стране.

Правила определения источника могут устанавливать различные критерии для разных категорий услуг или видов деятельности, от которых получен доход. Примеры таких правил для специфических типов услуг:

Для отдельных профессиональных услуг налогообложение у источника устанавливается, если они использованы (used or utilized) в данной юрисдикции, безотносительно того, где услуги физически оказаны. К примеру, в Перу услуги по техническому содействию (technical assistance) и цифровые услуги (digital services) считаются имеющими источник в Перу, если они «экономически использованы» в Перу (имеется в виду, что затраты на их приобретение уменьшают налоговую базу лица, покупающего данные услуги), а независимые личные услуги имеют источник там, где они оказаны.

Предоставление научных, технических, промышленных, коммерческих знаний или информации может считаться имеющим источник в данной стране, если они предоставлены для использования там (Аргентина, ЮАР).

Вознаграждение за выполнение услуг директора или менеджера высшего звена компании – резидента данной страны (Аргентина, Дания)[376].

Таким образом, очевидно, что в большинстве рассмотренных в отчете государств существует как минимум несколько обстоятельств, когда внутреннее налоговое законодательство облагает налогом доход от оказания услуг, несмотря на то что они физически оказываются вне пределов границ данного государства, либо по причине того, что они относятся к находящемуся там постоянному представительству, либо потому, что они имеют источник в данной стране.

В отношении оказания услуг в судебной практике стран общего права также выработаны правила, сводящиеся к трем принципам: место выполнения работы[377]; место обсуждения и заключения контракта; место совершения платежа[378]. Наиболее значим для определения источника дохода от услуг принцип места их фактического выполнения. Вместе с тем в силу характера услуг местом их выполнения может быть любое место, например при юридической консультации[379], составлении бухгалтерского баланса или архитектурном дизайне. Для таких операций, скорее всего, важнее принцип места заключения контракта на оказание услуги.

2.11.2. Национальные нормы государств об определении источника

---

[376] Ibid.

[377] IRC v. Brackett (1986) STC 521 at 540, (1986) 60 TC 124 at 149; C of T (NSW) v. Cam & Sons Ltd (1936) 4 ATD 32 at 34; FC of T v. French (1957) 98 CLR 398; FC of T v. Efstathaskis (1979) 9 ATR 867.

[378] Evans v. FC of T 81 ATC 4512.

[379] FC of T v. Mitchum (1965) 113 CLR 401; (1965) 9 AITR 559.

Если принцип резидентства устанавливает связь между юрисдикцией государства и налогоплательщиком, то принцип источника фокусируется на связи между государством и доходом или имуществом. В основе налоговых прав государства в отношении доходов лежит следующая концептуальная идея: существенная экономическая связь между доходом и государством. По правилу источника государство облагает налогами доходы резидентов и нерезидентов из источника в данной стране. Чтобы принцип источника был юридически применен, в национальном законодательстве страны нужно закрепить не только источники различных категорий доходов нерезидентов, но и механизм исчисления и уплаты налогов и подачи налоговой отчетности.

Рой Рохатги[380] отмечает, что «правила источника определяют связующие факторы для объектов налогообложения», т. е. а) где возникает доход и б) какая страна имеет право на его налогообложение. В теории данный принцип должен быть основан на принципе экономической принадлежности, и страна имеет право на налогообложение только при прямой связи между доходом и юрисдикцией государства. Другая традиционная классификация правил источника, отмеченная Р. Ванном[381], – деление на активные и пассивные доходы. Если говорить максимально широко, то источник активных доходов расположен там, где происходит деятельность налогоплательщика, а источник пассивных доходов – там, где ведет деятельность лицо, выплачивающее доход (предполагается, что получатель дохода не ведет в данной стране активной деятельности). Некоторые пассивные доходы могут быть переквалифицированы в активные, если они эффективно связаны с активной деятельностью в данной стране.

2.11.3. Нормы об определении источника доходов нерезидентов в Индии

Правила налогооблагаемого источника обычно ссылаются на доход от активов внутри страны (для нерезидентов) и от деятельности за пределами страны (для резидентов). Однако это не всегда соблюдается, и некоторые страны порой трактуют доход из иностранного источника как условный, или подразумеваемый доход из внутреннего источника (так называемое правило вменения – *deeming provisions*). По таким правилам в стране может облагаться налогом доход от сделки между двумя нерезидентами страны. Примеры использования правил вменения дохода: 1) прибыль от продажи акций компании из страны А владельцем акций из страны Б покупателю в стране В; 2) вменение местного источника для дохода в отношении услуг, физически оказанных подрядчиком-нерезидентом за пределами территории страны, но использованных в данной стране. Классическая иллюстрация правила налогооблагаемого источника, содержащая положения о вменении источника дохода, – норма закона о налоге на доходы Индии[382], по которой налог взимается на доходы, извлекаемые из Индии либо начисленные/полученные в Индии (*income derived from, or accruing or received in India*).

С юридической точки зрения правила вменения обычно предполагают создание фикции, т. е. декларации того, что закон должен применяться к иной ситуации, нежели чем реальная. Канадский суд в деле *R. v. Verette*[383] отметил, что «положения о вменении – законодательные фикции и, как правило, содержат презумпцию о том, что какая-либо вещь

---

380 Roy Rohatgi. Basic International Taxation. Second Edition. Vol. 1. Principles. Taxmann, 2007. P. 222.

381 Richard J. Vann. International Aspects of Income Tax. Tax Law Design and Drafting. Vol. 2. Chapter 18. P. 16.

382 Section 9 Income Tax Act. 1961.

383 R. v. Verrette (1978) 2 SCR 838 at 847. URL: www.canlii.org/en/ca/scc/doc/1978/1978canlii208/1978canlii208.html.

не является тем, чем она обычно считается, но для определенных целей она должна считаться ею, несмотря на то что на самом деле ею не является…». В этой связи интересно проанализировать нормы внутреннего законодательства Индии о правилах происхождения источника доходов в отношении услуг, оказываемых нерезидентами в адрес резидентов Индии, в том числе о правилах вменения источника (*deeming source rules*) в отношении некоторых доходов нерезидентов, хотя на первый взгляд такие доходы не кажутся имеющими источник в Индии.

В индийском деле *Ishikawajima-Harima Heavy Industries Ltd. v. DIT*[384] Верховный суд Индии назвал территориальную связь (*territorial nexus*) с государством международно-принятым принципом налогообложения для определения налогового обязательства. Суд постановил, что совершаемые из Индии платежи за технические услуги могут подпадать под налогообложение, только если они имеют территориальную связь с Индией, фактически признав актуальную на тот момент норму закона о подоходном налоге недействительной.

До поправок 2010 г. в Индии преобладала точка зрения, установленная в деле *Ishikawajima-Harima Heavy Industries Ltd. v. DIT*, о необходимости выполнения одновременно двух условий для появления права Индии взимать налог: услуги должны быть и оказаны, и использованы (*both rendered and utilized*) в Индии. Поправки, внесенные в параграф vii п. 1 ст. 9 закона о подоходном налоге 1961 г., специально устанавливают, что услуги необязательно должны быть оказаны на территории Индии. Это значит, что ст. 9 закона применяется, даже если услуги не оказаны в Индии. Одновременно с поправками Правительство Индии специально внесло в закон Разъяснения (*Explanation*)[385] о том, что территориальная связь необязательна: доход нерезидента может облагаться налогом в Индии безотносительно того, имеет ли он деловую связь (*business connection*) со страной. То есть закон не требует, чтобы услуги физически оказывались в Индии: достаточно лишь их использования в стране. Закон установил положения о подразумеваемой относимости дохода к Индии: иногда доход, который начислен или возникает из источника за пределами Индии, будет тем не менее считаться происходящим из Индии и поэтому облагаться налогом. Меморандум, разъясняющий положения Финансового акта 2010 г. [386], специально указывает, что законодатель намерен обложить налогом платежи за технические услуги, которые оказываются из-за пределов Индии, если они использованы в Индии.

Новые принципы уже были закреплены в судебном решении Высокого суда Мумбая в 2010 г. по делу *Ashapura Minechem v. ADIT*[387]. Это решение очень важно для понимания того, как после 2010 г. в Индии должны облагаться налогом платежи за технические услуги. Согласно фабуле дела компания из Индии Ashapura Minechem заключила договор с китайским подрядчиком China Aluminum International Engineering Corp Ltd (CAIEL) на проведение работ в Китае. Ashapura Minechem утверждала в суде, что она не должна

---

[384] Ishikawajima-Harima Heavy Industries Ltd. v. DIT (2007) 158 Taxmann 259 (SC).

[385] Section 9 Indian Income Tax Act 1961, Subsection 9(1)(vii)(b): «Explanation – For the removal of doubts, it is hereby declared that for the purposes of this section, income of a non-resident shall be deemed to accrue or arise in India under clause (v) or clause (vi) or clause (vii) of sub-section (1) and shall be included in the total income of the non-resident, whether or not, (i) the non-resident has a residence or place of business or business connection in India; or (ii) the non-resident has rendered services in India».

[386] Finance Bill. 2009. № 2. Provisions Relating to Direct Taxes. Part 1, Income Tax. URL: indiabudget.nic.in/ub2009-10/memo.htm.

[387] Ashapura Minichem v. ADIT (ITAT Mumbai). URL: itatonline.org/archives/index.php/ashapura-minichem-vs-adit-itat-mumbai-fees-for-technical-services-even-if-rendered-outside-india-are-taxable.

удерживать налог у источника, взимаемый по ст. 195 закона, поскольку уплата денежной суммы подрядчику не подпадает под определение дохода из источников в Индии согласно параграфу vii п. 1 ст. 9 закона. Дополнительно Ashapura утверждала, что взимание налога также противоречит положениям ст. 12 налогового соглашения между Индией и Китаем. Суд принял решение в пользу налогового органа и отверг ссылку на дело *Ishikawajma-Harima,* поскольку после ретроспективных поправок в закон о подоходном налоге 2010 г. платежи за технические услуги, уплаченные нерезиденту, облагаются налогом в Индии, если они использованы в Индии, независимо от места оказания услуг. Суд отметил: «Было бы ошибочным действовать на основе того, что территориальный нексус к налоговой юрисдикции – обязательное условие (*sine qua non*) для возникновения налогового обязательства в данной юрисдикции, и это характерная международная практика всех систем…». Второе утверждение касалось интерпретации положений п. 4 и 6 ст. 12 налогового соглашения и вопроса об иной трактовке налогообложения данных доходов, чем предусмотренная внутренним законодательством. Пункт 4 определил платежи за технические услуги как «любой платеж за управленческие, технические или консультационные услуги резидента договаривающегося государства *в* [Курсив авт.] другом договаривающемся государстве». Пункт 6 ст. 12 содержит подразумеваемое условие (*deeming provision*), по которому роялти или платежи за технические услуги считаются возникающими в договаривающемся государстве, если плательщик – резидент данного договаривающегося государства. Ashapura утверждала, что это положение относится только к ситуациям, когда услуги и оказаны, и потреблены в Индии, основываясь на предлоге «в», использованном в п. 4 перед словами «другом договаривающемся государстве». Суд не принял во внимание этот аргумент, сказав, что такие сделки в любом случае подлежат налогообложению по п. 6 ст. 12, и отметил, что интерпретация компанией п. 4 ст. 12 делает п. 6 ст. 12 бессмысленным, поскольку любая мыслимая ситуация платежей за технические услуги покрывалась бы п. 4.

Суд также сослался на свое предыдущее постановление по делу *Hindalco Industries Ltd v. ACIT*[388], в котором были изложены принципы интерпретации международных налоговых соглашений, в частности то, что язык международного договора не должен рассматриваться буквально и отклонения от обычного значения (*plain meaning*) допускаются там, где это диктуется контекстом. Буквальное толкование термина «платежи за технические услуги» (*fees for technical services*), означающее оказание услуг (*rendition of services*), делает правила местонахождения источника бессмысленными. Суд указал: «Аргумент о том, что, используя слова „в договаривающемся государстве“, п. 4 ст. 12 инкорпорирует тест места оказания (*place of performance test*) и отрицает правило источника, а также то, что услуги, оказанные за рубежом, не облагаются налогом, неприемлем… Буквального толкования международного договора, приводящего к тому, что его положения лишаются смысла, которое противоречит четкой и определенной схеме договора, следует избегать».

Суммируя позицию законодательства и судебных решений Индии в отношении доходов из источника, подытожим: доход из индийского источника включает в себя любой доход, возникающий или начисленный (*accruing or arising*) от любого имущества или продукта, расположенного или экономически использованного в Индии, а также доход от любого акта или деятельности на территории Индии, способных производить доход, или от любых событий в Индии, безотносительно гражданства, домициля или резидентства владельца дохода, или сторон, вовлеченных в сделки, или места, где исполнены контракты. Так, п. 2 ст. 5 закона о подоходном налоге Индии постулирует, что для нерезидентов общий доход предыдущего года должен включать в себя весь доход, происходящий от какого-либо источника, который 1) получен или предполагается быть полученным (*deemed to be received*) в Индии таким лицом или от имени такого лица; или 2) начислен или возникает либо

---

[388] Hindalco Industries Ltd v. ACIT (2005) 94 ITD 242 (Mum.).

предполагается быть начисленным или возникшим в Индии в течение данного года. Поэтому в случае с нерезидентом нексус для облагаемости подоходным налогом обеспечивается получением или начислением дохода в Индии[389]. Слова «начислены или возникают», по мнению суда, свидетельствуют о необходимости происхождения (источнике) дохода и должны быть определены на основе кумулятивного эффекта фактов каждого случая. Они однозначно связаны с местом, откуда доход получен, и что должно быть рассмотрено – так это источник происхождения прироста капитала, прибыли или дохода[390].

Как пишет Д. П. Миттал[391], доход также в любом случае облагается налогом, если он «(a) начислен или возник в Индии, прямо или косвенно, от любой деловой связи, или имущества, или актива, или источника дохода, или посредством передачи капитального актива, находящегося в Индии. Эти положения установлены в подп. 1 п. 9 закона, они устанавливают типы доходов, которые должны считаться начисленными или возникающими в Индии. Параграф i подп. 1 говорит: „Весь доход, начисленный или возникающий, прямо или косвенно, посредством или от любой коммерческой связи в Индии, или посредством либо от любого имущества в Индии, или посредством либо от любого актива или источника дохода в Индии, или посредством передачи капитального актива, находящегося в Индии“»[392]. По Д. П. Митталу[393], который комментировал данное положение закона, это означает, что чисто теоретически роялти и платежи за технические услуги, проводимые из Индии, но относящиеся к территории другой страны, имеют источник в Индии даже без территориальной связи с ней. Что касается самого определения понятия «источник дохода» в Индии, то Д. П. Миттал объясняет, что в этой стране концепция источника основана на моменте зарабатывания дохода (*earning point of income*), или, точнее, на идентификации, «где и когда зарабатывается прибыль»[394]. В этом смысле важна ранее описанная формулировка «любой доход, возникающий или начисленный в Индии от любого имущества или продукта, расположенного или экономически используемого в Индии». К примеру, роялти, уплачиваемые за использование в Индии имущества (например, патента), рассматриваются как доход от индийского источника независимо от резидентства плательщика, т. е. даже в случае, когда их платит одна иностранная компания другой.

Далее в Разъяснениях к закону говорится[395], что если все операции бизнеса происходят вне Индии, то доход, считающийся начисленным или возникающим от бизнеса в Индии, должен составлять только ту часть дохода, которая разумно относится к операциям в Индии. В Разъяснениях также сообщается, что термин «деловая связь» в Индии включает в себя любую коммерческую деятельность через лицо, которое действует от имени

---

389 Vodafone International Holdings B.V. v. Union of India (2012). URL: indiankanoon.org/doc/115852355. Параграф 78 судебного решения в оригинальном тексте (англ.) гласит: «In the case of a non-resident, Sub-section (2) of Section 5 enunciates that the total income of any previous year would include all income from whatever source derived which (i) is received or is deemed to be received in India by or on behalf of such person; or (ii) accrues or arises or is deemed to accrue or arise to him in India».

390 Ibid. § 54.

391 D. P. Mittal. Indian Double Taxation Agreements & Tax Laws. Vol. 1. 6th Ed. Taxmann, 2010. § 1.8.

392 Ibid. § 79.

393 Ibid. § 1.4.

394 Hunt v. Commissioner 90 TC 1289 (1988).

395 Explanation (a) Section 9. The Income-Tax Act. 1995. URL: www.indiankanoon.org/doc/1369261.

нерезидента и а) имеет и регулярно использует в Индии полномочия на заключение контрактов от имени нерезидента, если только такая деятельность не ограничивается покупкой товаров для нерезидента; или б) не имеет таких полномочий, но содержит в Индии склад товаров, с которого регулярно доставляет товары от имени нерезидента; или в) регулярно обеспечивает заказы с территории Индии, полностью или почти полностью для данного нерезидента либо для данного нерезидента и других нерезидентов, которые подлежат тому же контролю, что и первый нерезидент[396]. Слова «начислены или возникают» используются в значении, отличном от слова «получены» и указывают на право получения дохода, что подтвердил Верховный суд Индии в решении по делу *Seth Pushalal Mansinghka (P.) Ltd. v. CIT*[397]. В связи с этим становится ясно, что доход может быть начислен налогоплательщику, даже если тот не получил его фактически. Если налогоплательщик приобрел право на получение дохода, можно сказать, что доход ему начислен, если даже налогоплательщик получил его позже.

Пункт 1 ст. 9 закона определяет обстоятельства, при которых доход считается начисленным или возникшим в Индии. Параграф i статьи разделяет их на четыре основные категории. Это доход, который считается начисленным/возникшим из следующих источников в Индии: 1) любая форма коммерческой связи; 2) любое имущество; 3) любой актив или источник дохода; 4) передача капитального актива. В каждой категории закон постулирует нексус к Индии, в результате чего возникает налоговая юрисдикция. Нексус образуется в случае первой категории – от коммерческой связи, во второй – в результате ситуса имущества, в третьей – от любого актива или источника дохода, в четвертой – от ситуса капитального актива, который подлежит передаче. Парламент, принимая норму о начислении/возникновении дохода в Индии, со свойственной ему осторожностью обозначил, что необходим нексус с Индией, на основе которого юрисдикция может считаться обоснованной[398]. В деле *Chainrup Sampatram v. CIT West Bengal (1953)* суд сказал: «Источник прибыли и прироста стоимости бизнеса, без сомнения, – сам бизнес, а место их начисления находится там, где этот бизнес происходит»[399].

В проекте Налогового кодекса Индии[400] данная формулировка незначительно изменилась, смысл указанных положений сохранен: «Нерезидент облагается налогом только в отношении дохода, который либо получен им или считается полученным им в Индии, либо начислен/возникает для него в Индии или считается начисленным/возникающим для него в Индии». Кроме того, в текст внесена формулировка о косвенной передаче (*indirect transfers*) капитальных активов, находящихся в Индии. Речь идет о способах передачи активов в Индии с помощью передачи прав владения акциями компаний, расположенных в цепочке владения на любом уровне холдинговой структуры «вверху»: над индийской компанией, которой принадлежит капитальный актив. Однако понятие «косвенная передача» может иметь и более широкий смысл – если термин «прямая передача» означает непосредственную продажу актива, то под косвенной понимается ситуация, когда такая передача неочевидна, но может быть логически предположена с опорой на анализ всех фактов и обстоятельств. Далее в законе содержатся правила определения источника внутри или вне пределов Индии

---

396 Vodafone International Holdings B.V. v. Union of India (2010), § 79.

397 Seth Pushalal Mansinghka (P.) Ltd. v. CIT (1967) 66 ITR 159 (SC). URL: indiankanoon.org/doc/1261397.

398 Vodafone International Holdings B.V. v. Union of India (2010). § 81.

399 Chainrup Sampatram v. CIT West Bengal (1953) AIR 519, 1954 SCR 211. URL: www.indiankanoon.org/doc/127231.

400 Section 5 Direct Taxes Code Bill 2010.

для разных классов доходов, включая доход от персональных услуг, от платежей за технические услуги, от предпринимательской деятельности, от имущества, от продажи имущества, проценты, роялти, дивиденды. Вопрос об источнике в Индии в отношении косвенного перехода прав на активы в стране рассматривался в широко известном деле *Vodafone International Holdings B.V. v. Union of India*, по которому в 2012 г. Верховный суд вынес окончательное решение[401].

Чтобы лучше понять суть противоречий, которые рассматривались в индийских судах, обратимся к вопросу о самой возможности действия ст. 9 внутреннего закона о подоходном налоге Индии[402] экстерриториально, т. е. о распространении действия такой нормы на субъектов на территории других государств. Как уже говорилось выше, международное налогообложение базируется на принципе привязки субъекта (налогоплательщика) или объекта (дохода, имущества, сделки) к государству. Такая привязка может быть политической, экономической или основанной на принципе резидентства. Общий принцип, вытекающий из суверенитета государств, гласит, что законы одного государства не могут действовать на территории другого без достаточной территориальной связи (*territorial connection*), или, другими словами, нексуса между лицом, которое государство собирается обложить налогом, и самим государством[403].

Как уже говорилось выше, ст. 9 закона о подоходном налоге Индии содержит так называемые положения о вменении, по которым в определенных обстоятельствах доходы нерезидентов могут считаться происходящими с территории Индии[404]. Действие индийского закона распространяется на иностранного гражданина или на элемент дохода, заработанный за рубежом, не во всех случаях, а только когда может быть установлена связь между доходом и территорией Индии и только если случай подпадает под перечень обстоятельств ст. 9 закона. Тогда доход, заработанный за рубежом, может облагаться налогом[405]. Связь базируется либо на налоговом резидентстве лица, либо на деловой связи на территории Индии. Термин «деловая связь», в свою очередь, включает в себя два элемента: она должна быть «реальной, а не иллюзорной»[406], а налоговое обязательство должно иметь отношение (быть релевантным) к данной территориальной связи[407].

Согласно изменениям, которые внесены Финансовым актом в п. 1 ст. 9 закона о подоходном налоге от 1976 г., для доходов в виде процентов, роялти и платежей за технические услуги установлено правило источника, по которому ситус оказания услуг

---

401 Vodafone International Holdings B.V. v. Union of India (2012). URL: indiankanoon.org/doc/115852355.

402 Section 9 Income Tax Act 1961; Section 5 Direct Taxes Code Bill, 2010. URL: indiacorplaw.blogspot.com/2010/09/direct-taxes-code-bill-2010-versus.html.

403 Electronics Corporation of India Ltd. v. CIT (1990) 183 ITR. URL: www.indiankanoon.org/doc/56146.

404 CIT, New Delhi v. M/s. Eli Lilly and Company (India) Pvt. Ltd. (Appeal No. 5114 of 2007). URL: www.manupatrainternational.in/supremecourt/2001%20onwards/sc2009/s090487.htm.

405 Sheraton International Inc. v. Deputy Director Of Income Tax (2007) 293 ITR 68 (Delhi). URL: www.indiankanoon.org/doc/131840.

406 The Tata Iron & Steel Co. Ltd. v. State of Bihar, AIR 1958 SC 452. URL: www.indiankanoon.org/doc/1629177.

407 International Tourist Corporation and Ors. v. State of Haryana and Ors, AIR 1981 SC 774. URL: www.indiankanoon.org/doc/501420; The State of Bombay v. R.M.D. Chamarbaugwala, AIR 1957 SC 699. URL: www.indiankanoon.org/doc/212098.

неважен, но имеет значение ситус плательщика и ситус места использования услуг[408]. То есть доход, имеющий источник в Индии, по принципу использования может подлежать налогообложению безотносительно резидентства плательщика. Принцип использования делает концепцию источника многогранной[409] в том смысле, что одна и та же услуга может считаться имеющей источник в двух странах: в стране использования и в стране оказания (*where services originate as a source*)[410]. После Финансового акта 2010 г. в параграф viii п. 1 ст. 9 было также внесено объяснение, согласно которому только оказание услуг в Индии можно считать основанием для возникновения налога.

• *Индийское дело Vodafone International*

В деле *Vodafone International Holdings B.V. v. Union of India* Верховный суд Индии удовлетворил апелляцию компании и отменил принятое ранее (2010) постановление Высокого суда Мумбая[411], которое вызвало довольно резкую критику в адрес индийских налоговых органов в индийском и международном инвестиционном и профессиональном сообществе.

Нидерландская компания Vodafone International Holdings B.V. приобрела 100 % уставного капитала кайманской компании CGP Investments (Holdings) Ltd., дочерней компании холдинга Hutchison Telecom International Limited – налогового резидента Каймановых островов, в результате чего стала контролирующим акционером индийской компании Hutchison Essar Limited (HEL), у HTI (BVI) Holdings Limited (HTIL). Налоговая служба утверждала, что в результате сделки возник налогооблагаемый в Индии доход в виде прибыли от продажи акций и, самое главное, что нерезидент, не присутствующий в Индии физически, тем не менее может считаться таковым в смысле ст. 195 закона о подоходном налоге, если он владеет активами в Индии или подлежит налогообложению в Индии. Иными словами, если сама налоговая обязанность компании-нерезидента установлена, то дальнейшие требования о нексусе неважны для применения ст. 195.

Компания Vodafone в ответ утверждала, что налоговое присутствие в терминологии ст. 195 должно пониматься в контексте транзакции (сделки), облагаемой налогом, а не на основе совершенно не имеющего отношения к делу вопроса. Инвестирование группы Vodafone в компанию Bharti Airtel не означает, что все компании группы Vodafone автоматически стали регулироваться индийским правом и попали под юрисдикцию индийских налоговых органов. Налоговое присутствие возникает, когда иностранная компания, ведущая бизнес в Индии, присутствует там, образовав постоянное представительство или совершая сделки, относящиеся к постоянному представительству.

Схема взаимоотношений между участниками рассматриваемого дела представлена на рисунке[412].

---

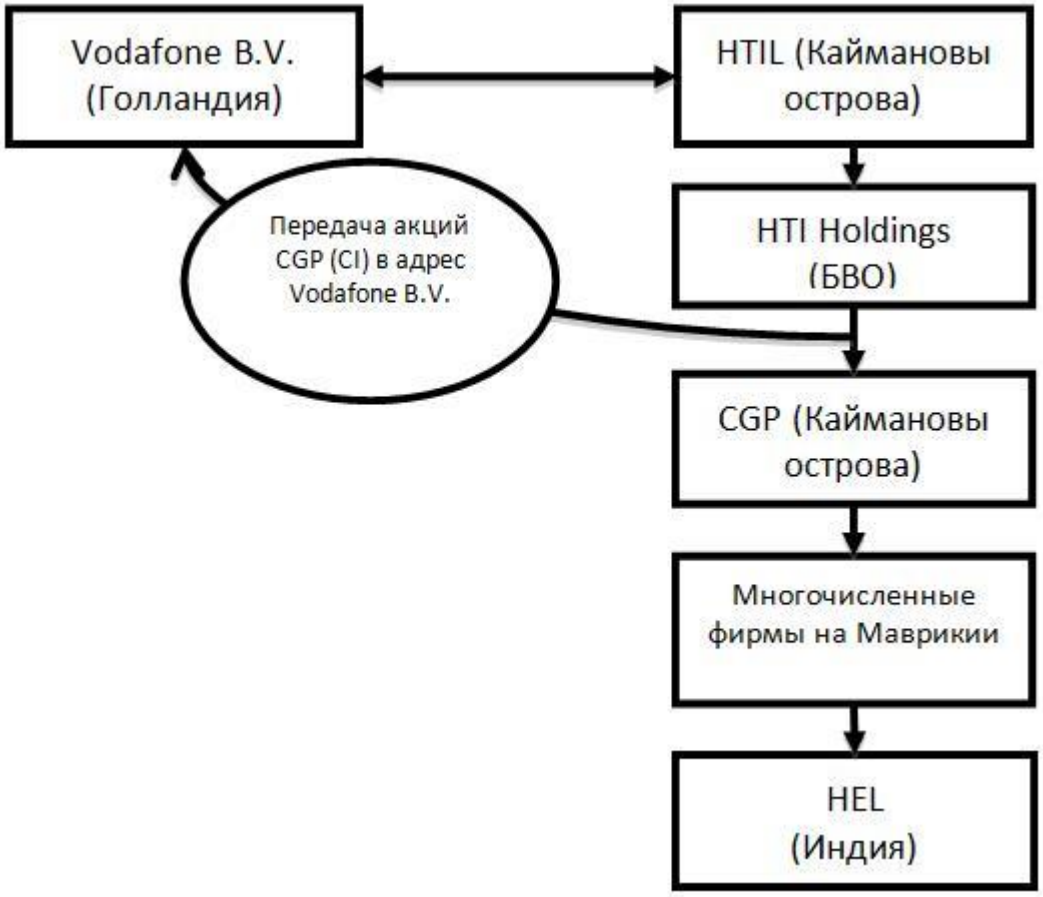
408 Tarunkumar G. Singhal & Anil D. Dosh. Taxation of Non-Residents – Income deemed to accrue or arise in India. Finance Bill 2010. AIFTP Journal, March 2010. § 1.3. URL: www.aiftponline.org/journal/March10/Finance%20Bill%202010%20_2.htm.

409 Klaus Vogel. Worldwide vs. Source Taxation Income – A Review And Re-Evaluation Of Arguments. Part I. Intertax, 1988. P. 216, 223.

410 Adrian Ogley. The Principles Of International Tax-A Multinational Perspective. London: Interfisc Publishing, 1996. P. 33–35.

411 Vodafone International Holdings B.V. v. Union of India & Anr. [S.L.P. (C) No. 26529 of 2010, dated 20 January 2012: URL: https://indiankanoon.org/doc/115852355/;Vodafone International Holdings B.V. v. Union of India (2010). Bombei High Court. URL: www.indiankanoon.org/doc/1488702.

412 KPMG Newsletter, Vodafone Judgment – International Tax. URL: www.kpmg.com/MU/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/Vodafone.pdf.



Суд первой инстанции решил, что налоговые органы Индии имеют право применять налог у источника в отношении нерезидентного покупателя акций иностранной компании, имеющей активы в Индии. По существу, основным вопросом дела был вопрос о юрисдикции налоговых законов Индии в отношении «офшорной» сделки по продаже иностранных акций одним нерезидентом другому нерезиденту Индии. Суд первой инстанции подтвердил решение налогового органа о том, что передача (продажа) одним нерезидентом другому нерезиденту контролирующего пакета акций нерезидентной компании, которая косвенно владеет активом в Индии, может облагаться налогом в Индии, т. е. индийскую налоговую юрисдикцию в отношении обязательств по уплате налога нерезидентом согласно ст. 195 закона о подоходном налоге. Суд первой инстанции основывался на следующих аргументах:

Сделка между Vodafone и HTIL не просто совершилась в форме передачи одной-единственной акции CGP на Кайманах, но заключалась в комплексном коммерческом взаимоотношении сторон, согласно которому предметом сделки по существу была передача контрольного пакета в HEL от HTIL к VIHBV. Пакет представляет собой идентифицируемый «капитальный актив», существующий независимо от CGP.

Задолго до самой сделки, когда HTIL контролировала компанию HEL, была построена комплексная холдинговая структура владения и финансирования индийских компаний, которые, в свою очередь, имели прямое и косвенное участие в HEL.

При покупке CGP Vodafone получила косвенное участие в HEL, контролирующее участие в некоторых субхолдинговых компаниях, владеющих долями участия в HEL, контролирующие права через акционерное соглашение (право назначения директоров в косвенных холдинговых компаниях HEL, долю участия в форме привилегированных акций в этих компаниях, право использования бренда Hutch в Индии). Также Vodafone заключила договор о недопущении конкуренции (non-compete agreement) с Hutchinson в Индии. Все это в совокупности представляет собой «капитальный актив» согласно п. 14 ст. 2 закона о подоходном налоге.

Цена, уплаченная по договору (около 11 млрд долларов США), частично включала в

себя вознаграждение за указанные выше права и полномочия, многие из которых связаны с передачей акций CGP.

Документы по сделке, сопутствующий результат передачи CGP, признают в качестве независимых права и полномочия HTIL в отношении индийского бизнеса, передаваемого VIHBV.

Суд признал, что передача акций CGP не была адекватной сделкой самой по себе для завершения сделки между HTIL и VIHBV, а вытекающие из нее права и полномочия формировали прирост капитала.

Суд также признал, что если актив или источник дохода находится в Индии, то доход, который начислен или возникает (accrues or arises), прямо или косвенно, посредством актива или от него, должен считаться доходом, который считается (подразумевается) начисленным или возникшим в Индии (is deemed to accrue or arise in India), а потому подлежащим налогообложению на основании параграфа i п. 1 ст. 9 или 163 закона о подоходном налоге.

Суд поручил налоговому органу провести распределение (apportionment) между доходом, который считается начисленным и возникшим в результате нексуса к Индии, и частью, которая относится к территории за ее пределами. Суд также решил, что положения ст. 195 могут применяться к нерезиденту при условии достаточной территориальной связи (нексуса) между ним и Индией.

Vodafone, как было решено, в силу разнообразных соглашений и договоренностей имела нексус к индийской юрисдикции, а следовательно, процедуры, инициированные в результате неправомерного неудержания налога со стороны Vodafone, не могут считаться не имеющими юрисдикции.

Однако в итоговом решении Верховный суд, рассмотрев апелляцию, сообщил, что результаты сделки должны быть признаны для целей «как есть» налогообложения до тех пор, пока они не представляют собой фиктивное событие, направленное на избежание налога («*look-at*» *approach*). Поскольку сама сделка имела коммерческое обоснование, то возможности применить подход «просмотра насквозь» («*look-through*» *approach*) в данном случае нет. Следовательно, в отношении продажи акций иностранной компании у Индии нет юрисдикции. Что касается стоимости самой сделки, то суд решил, что предметом сделки был контрольный пакет акций, который сам по себе не подпадает под понятие капитального актива. Стоимость акций кайманской компании представляет собой единое целое, и не имелось оснований разделять ее на стоимость отдельных активов, находящихся в Индии. Налогоплательщик не производил такое разделение самостоятельно, его сделал налоговый орган, не имея на то оснований.

Касательно экстерриториального действия ст. 195 закона о подоходном налоге Верховный суд Индии сказал: «…законы страны принимаются для применения на своей территории, но данное предположение не универсально, если из закона прямо не следует, что существует намерение сделать его действие экстерриториальным. Соответственно, необходимо исследовать, насколько ст. 195 закона о подоходном налоге имеет презумпцию территориальности и существуют ли причины отхода от данного предположения. Буквальное прочтение слов „любое лицо, обязанное уплатить“ как включающее в себя нерезидентов привело бы к абсурдным последствиям… намерение Парламента заключалось в том, чтобы ст. 195 в первую очередь применялась к резидентам, которые имеют налоговое присутствие в Индии… Выражение „любое лицо“, на наш взгляд, если рассматривать контекст ст. 195, означает любое лицо – резидента Индии. Эта точка зрения поддерживается, если мы рассмотрим аналогичные ситуации в других странах, в которых были попытки взимать налог с нерезидентов. Одним из наиболее ранних постановлений, которое послужило отправной точкой для многих других, было решение по делу *Ex Parte Blain; In re Sawers LR 12 ChD 522 at 526*, в котором суд Великобритании сказал, что „если иностранец остается за границей, если он никогда не приезжал в эту страну, кажется невообразимым, что английский законодатель мог когда-либо намереваться подвергать такое лицо какому-либо английскому закону“. В деле *Clark (Inspector of Taxes) v. Oceanic Contractors Inc. (1983) 1*

ALL ER 133 суд палаты лордов рассматривал вопрос о том, насколько сам факт обложения налогом создает достаточный нексус для привлечения положений о налоге, удерживаемом у источника. Этим положениям не был придан статус экстерриториального применения на основе принципа статутного толкования (*statutory interpretation*) <…> Лорд Скарман сказал: „Если иное прямо не выражено в законе либо настолько явно подразумевается, что остается на усмотрение английского суда для придания юридической силы, законодательство Великобритании применяется только к подданным или к иностранцам, которые посредством приезда в эту страну на короткий или продолжительный период на этот период подчинили себя английской юрисдикции“. Данный принцип также прослеживается в *Agassi v. Robinson*[413]. Настоящий суд в деле *CIT v. Eli Lilly and Company (India) P. Ltd.(2009) 15 SCC 1* также имел возможность рассмотрения сферы действия ст. 192, 195 и др. В настоящем деле, бесспорно, акции CGP были переданы за рубежом. Обе компании были инкорпорированы не в Индии, а за рубежом. Обе компании не имеют дохода либо налогооблагаемых активов в Индии, если оставить в стороне вопрос о передаче таких налогооблагаемых активов в Индии. Налоговое присутствие должно изучаться в контексте рассматриваемой сделки, а не со ссылкой на сделку, совершенно не имеющую отношения к вопросу. Статья 195, на наш взгляд, применялась бы, только если платежи совершались бы от резидента в адрес нерезидента, а не между двумя нерезидентами за пределами Индии. В настоящем деле сделка совершена между двумя нерезидентными лицами на основании договора, исполненного за пределами Индии. Эта сделка не имеет нексуса к активам, находящимся на территории Индии. Для установления нексуса должна быть исследована юридическая природа сделки, а не косвенная передача прав и правомочий в Индии. Соответственно, Vodafone не имеет юридических обязательств отвечать на уведомление, направленное ему согласно ст. 163, которое применяется к покупателю активов как представителю лица, облагаемого налогом… Поэтому я нахожу затруднительным согласиться с выводами, к которым пришел Высокий суд, о том, что продажа акций CGP со стороны HTIL в пользу Vodafone состоит в передаче капитального актива в значении, установленном в п. 14 ст. 2 закона о подоходном налоге, а права и правомочия, вытекающие из FWAs, SHAs, Term Sheet и договоров уступки займов, лицензии на бренд, и т. д. составляют неотъемлемую часть акций CGP, содержащей в себе прирост капитала. Соответственно, требование об уплате… налога с прироста капитала, по моему мнению… не имеет полномочий на основании закона (*lacks authority of law*) и потому аннулируется…».

Вышесказанное хорошо иллюстрирует, насколько сильно налоговая система Индии тяготеет к принципу налогообложения у источника. Правило источника при расширенном толковании говорит, что любой доход, происшедший из любого источника, который получен или начислен либо считается (*deemed to be*) полученным или начисленным в Индии, подлежит включению в доход нерезидента. Таким образом, это положение содержит признаки неограниченного налогообложения (*catch-all provision*), и это при том, что сам термин «источник» в законе не определен. Закон говорит о доходе, происходящем из источника (*derived from a source*) в Индии, но не о доходе, полученном в Индии, именно поэтому это источник не выплаты, а действий или деятельности. Доходы от услуг считаются происходящими из Индии, если они оказаны или использованы в Индии, либо если имущество, в отношении которого получен доход, находится в Индии, либо если сделка, приносящая доход, имеет отношение к Индии.

Доход от продажи нематериальных активов имеет источник в стране резидентства продавца, кроме случаев, когда оплата за актив зависит от производительности, использования нематериального актива или распоряжения нематериальным активом: в таком случае доход имеет источник там, где находится актив. Так, в Индии доход от продажи

---

[413] Agassi (Respondent) v. Robinson (2006) 1 WLR 2126. 186. (Her Majesty’s Inspector of Taxes). URL: www.publications.parliament.uk/pa/ld200506/ldjudgmt/jd060517/agasro.pdf.

капитального актива считается индийским, если актив расположен в Индии. Аналогичное правило действует в отношении персональных, профессиональных и технических услуг. Дивиденды происходят из Индии, если они выплачиваются по акциям компании – резидента Индии. Проценты считаются в общем случае происходящими из места резидентства плательщика, причем место платежа или местонахождение долга неважны. Роялти считаются происходящими из Индии, если их выплачивает резидент Индии либо если рояли связаны с бизнесом нерезидента, который он ведет в Индии.

Чтобы еще лучше проиллюстрировать для читателя, как именно государства устанавливают принцип налогообложения доходов нерезидентов от источника, давайте посмотрим соответствующие законодательные положения таких стран, как Япония и Саудовская Аравия.

• *Нормы об определении источника доходов нерезидентов в Японии*

Статья 161 Закона о налогообложении доходов Японии[414] устанавливает налоговую обязанность нерезидентов в отношении «внутренних доходов из источников» в Японии, которые включают любые из нижеследующих типов доходов:

«(i) Доход от предпринимательской деятельности, осуществляемой в Японии, или от использования активов, владения активами или передачи активов, находящихся в Японии. <…>

(i)-2 Прибыль от предпринимательской деятельности, осуществляемой согласно контракту о партнерстве… которая распределяется согласно данному контракту о партнерстве. <…>

(i)-3 Вознаграждение за передачу земли или любого права на землю либо любого здания и вспомогательного оборудования или конструкции в нем. <…>

(ii) Вознаграждение, полученное лицом, осуществляющим предпринимательскую деятельность, направленную в основном на предоставление персональных услуг в Японии… за оказание таких персональных услуг.

(iii) Вознаграждение за предоставление в аренду недвижимого имущества, расположенного в Японии, любого права на недвижимое имущество, расположенное в Японии, или права на геологоразведку согласно Акту о геолого-разведочной деятельности… за сдачу в аренду шахт согласно Акту о шахтах или за сдачу в аренду морского судна или воздушного судна резиденту или национальной корпорации.

(iv) Проценты и т. д., предусмотренные п. 1 ст. 23 (Процентные доходы), которые перечислены в любой из следующих форм:

(a) проценты по… облигациям. <…>

(b) проценты по депозитам или сберегательным счетам… находящимся в Японии. <…>

(c) распределение прибыли от совместно управляемого денежного траста. <…>

(v) Дивиденды, предусмотренные п. 1 ст. 24 (Дивидендные доходы), которые перечислены в любой из следующих форм:

(a) дивиденды от прироста стоимости (*dividend of surplus*), дивиденды из прибыли (*dividend of profit*), распределение прироста стоимости (*distribution of surplus*) или процентов по капиталу, предусмотренные п. 1 ст. 24, полученные от национальной корпорации;

(b) распределение прибыли инвестиционного траста… или специального траста, выпускающего бенефициарные сертификаты, имеющего деловой офис в Японии.

(vi) Проценты по займу, выданному лицу, имеющему операции в Японии. <…>

(vii) Любые из следующих видов роялти или вознаграждений, полученных от лица, которое ведет операции в Японии, относящихся к таким операциям:

(a) роялти от права на объект промышленной собственности или любое право, касающееся технологии, метода производства, включающего в себя специальную

---

414 Japan Income Tax Act (Limited to the provisions related to nonresidents and foreign corporations). № 33 of March 31, 1965. URL: www.japaneselawtranslation.go.jp/law/detail_main?id=52&vm=2&re=.

технологию или другое эквивалентное право, или метод, или вознаграждение за его передачу;

(b) роялти за копирайт (включая право на опубликование, смежные права и любые иные эквивалентные права) или вознаграждение за его передачу;

(c) роялти за машины, оборудование или любой иной инструмент. <…>

(viii) Любые из следующих выплат, вознаграждений или пенсий:

(a) заработная плата, компенсации, оклады, ежегодные выплаты, бонусы или любые иные платежи либо вознаграждения за оказание персональных услуг, возникающих в результате выполнения работы или иного оказания персональных услуг, выполненных в Японии. <…>

(b) государственные пенсии. <…>

(c) выплаты в связи с выходом на пенсию. <…>

(ix) Денежные выплаты за рекламу бизнеса, осуществляемого в Японии. <…>

(x) Пенсии, полученные по полису страхования жизни, страхованию от несчастных случаев или по любому контракту, по которому получена пенсия. <…>

(xi) Любая из следующих компенсаций за выгоды, проценты, прибыль или маржинальную прибыль. <…>

(xii) Распределение прибыли, полученной согласно договору негласного товарищества… касающегося вложений капитала в адрес лица, которое ведет бизнес в Японии».

Однако наиболее интересна ст. 162 [415] закона о подоходном налоге Японии, касающаяся правил определения источника дохода по налоговым соглашениям Японии («Внутренний источник дохода, регулируемый положениями налоговых соглашений»): «Если конвенция об избежании двойного налогообложения, касающаяся налогов на доходы, заключенная Японией, содержит положения о внутреннем источнике дохода, иные, чем положения предыдущей статьи, то внутренний источник дохода лица, на которое распространяются положения конвенции, должен, несмотря на вышеуказанную статью, руководствоваться положениями конвенции, если они содержат иные правила…». Из текста ст. 162 следует, что нормы о происхождении источника дохода в налоговых соглашениях могут иметь приоритет по сравнению с внутренними нормами об источнике дохода, перечисленными выше, в ст. 161 закона о налоге на доходы. Так, роялти и вознаграждения за технические услуги по общим нормам ст. 161 не облагаются налогом, если они «не возникают» в Японии и не оказаны через постоянное представительство в Японии. Статья 161 определяет источник дохода за технические услуги в месте, где они оказаны. Если услуги оказаны за пределами Японии, то платежи за такие услуги не подлежат налогообложению в Японии. В связи с этим, на первый взгляд, даже если налоговое соглашение между Японией и другой страной оставляет за страной-источником права на налогообложение доходов, то из-за отсутствия прямой нормы о налогообложении доходов в Японии такая отсылка не будет иметь юридической силы.

Теперь обратимся, к примеру, к действующему налоговому соглашению 1989 г. между Индией и Японией[416]. Пункт 2 ст. 12 соглашения смоделирован на основании МК ООН 2001 г. или даже ранее, соответственно, права на налогообложение роялти и платежей за технические услуги отнесены к стране-источнику, поскольку соглашение использует формулировку «…такие роялти и платежи за технические услуги могут также облагаться в том договаривающемся государстве, в котором они возникают, по законам данного

---

[415] Ibid.

[416] Agreement for avoidance of double taxation and prevention of fiscal evasion with Japan; № GSR 101(E), dated 1-3-1990, as amended by Notification Nos. SO 753(E), dated 16-8-2000 (w.r.e.f. 1-10-1999), SO 1136(E), dated 19-7-2006, w.r.e.f. 28-6-2006 and SO 2528(E), dated 8-10-2008, w.r.e.f. 1-10-2008.

государства…». Источник возникновения дохода в виде роялти регулируется п. 6 той же ст. 12 следующим образом: «Роялти и платежи за технические услуги считаются возникающими в договаривающемся государстве, когда плательщиком является… резидент данного договаривающегося государства», а также если роялти относятся к постоянному представительству, находящемуся в этом государстве. Таким образом, п. 6 ст. 12 определяет, что если технические услуги оплачивает резидент Японии, то доходы считаются возникшими в Японии.

Как отмечено выше, в Японии платежи за технические услуги подлежат налогообложению у источника на основании внутреннего законодательства, но только если они «возникают» в Японии. Также облагаются налогом вознаграждения, выплачиваемые иностранным компаниям и физическим лицам, которые обладают специальными знаниями или экспертными навыками и оказывают услуги, касающиеся научных технологий, управленческого администрирования и других областей, используя такие навыки и знания, если источник вознаграждений находится в Японии.

Рассмотрим это правило на примере. Индийская корпорация оказывает японскому покупателю технические услуги: пишет компьютерные программы и отправляет их в Японию без какого-либо присутствия там. Казалось бы, японское налогообложение применяться не должно, поскольку по внутреннему законодательству Японии доход не возникает в стране от оказания технических услуг. Однако поскольку платит за компьютерные программы японский покупатель, то п. 6 ст. 12 налогового соглашения между Индией и Японией изменяет правило источника дохода. Таким образом, доход оказывается облагаемым налогом у источника в Японии. Однако если анализировать вопрос о том, создается ли налоговое обязательство на основании налогового соглашения, то ответ, скорее всего, будет отрицательным, поскольку налоговое обязательство у источника уже предусмотрено внутренним законодательством Японии. Соглашение лишь видоизменяет базовое правило источника[417]. Таким образом, платежи за технические услуги, исходящие из Японии в Индию, подлежат обложению налогом у источника в Японии в полном соответствии с нормами внутреннего законодательства и налогового соглашения.

Другой пример, касающийся норм об источнике дохода в Японии, привел профессор Рёдзи Ичитака[418]. Предположим, что японская корпорация уплачивает роялти лицензиату, находящемуся в стране А, за право на использование интеллектуальной собственности на территории страны Б, т. е. вне Японии. Такие доходы не могут иметь источник на территории Японии по общему правилу местонахождения источника – согласно так называемому правилу использования п. 7 ст. 162 закона. Однако такие роялти могут, тем не менее, считаться «возникающими» в Японии согласно положениям многих традиционных налоговых соглашений, которые определяют источник возникновения роялти местонахождением их плательщика. Страна А, имеющая налоговое соглашение с Японией, могла бы утверждать, что положения налогового соглашения не в силах превалировать над нормами национального права, если возникающее таким образом правило соглашения увеличивает налоговое бремя налогоплательщика, и что Япония должна отказаться от налогообложения. Однако соглашения на этот счет можно достигнуть только с помощью взаимосогласительной процедуры.

• *Нормы об определении источника дохода нерезидентов в Саудовской Аравии*

Согласно статье 2(d) Нового Закона о подоходном налогообложении Саудовской Аравии (2004)[419], в состав налогоплательщиков налога на доход (прибыль) включаются,

---

417 Более подробно см. Toshio Miyatake et al. Japanese International Taxation. Juris Publishing, 2004. Sec. 3.02.

418 Prof. Ryoji Ichitaka. Key Practical Issues To Eliminate Double Taxation of Business Income. IBFD Asia-Pacific Tax Bulletin, November/December 2011. P. 450.

419 New Saudi Arabia Income Tax Law (2004). URL:

среди прочего, нерезиденты, извлекающие иные доходы из источников в Королевстве (Article 2(d) A nonresident with other taxable income from sources within the Kingdom). Далее, понятие «источник» (source) определено в статье 5 Закона, которую было бы интересным для читателя воспроизвести целиком:

«Статья 5. Источник дохода

(a) Доход считается возникшим в Королевстве, если он:

(1) получен от деятельности, которая происходит в Королевстве.

(2) получен от недвижимого имущества, расположенного в Королевстве, включая прирост стоимости от продажи, прямо или косвенно, долей в таком недвижимом имуществе, а также от продажи акций, долей в компании или паев в товариществе, имущество которых в основном представлено недвижимым имуществом.

(3) получен от продажи акций в резидентной компании или паев в резидентном товариществе.

(4) получен от сдачи в аренду движимого имущества, используемого в Королевстве.

(5) получен от продажи, лицензии или использования промышленной или интеллектуальной собственности, используемой в Королевстве.

(6) дивиденды, платежи за управленческие услуги, гонорары директоров, выплачиваемые резидентной компанией.

(7) платежи за услуги, оказанные в пользу резидентной компании со стороны головного офиса или аффилированного лица.

(8) платежи со стороны резидента за услуги, оказанные полностью или частично в Королевстве.

(9) суммы платежей за эксплуатацию природных ресурсов в Королевстве.

(10) относится к постоянному представительству нерезидента, расположенному в Королевстве, включая доход, относящийся к продажам в Королевстве товаров, таких же или аналогичных тем, которые продаются через постоянное представительство, а также доходы, возникающий от оказания услуг или от ведения иной деятельности в Королевстве такого же или аналогичного характера, как и деятельность, которая осуществляется через постоянное представительство.

(b) При определении источника дохода место совершения выплаты дохода не принимается во внимание.

(c) Для целей настоящей статьи, платеж, совершенный постоянным представительством нерезидента в Королевстве считается произведенным резидентной компанией».

Определение доходов из источника чрезвычайно широко и включает доходы от любой деятельности в королевстве; причем понятие «деятельность», согласно закону, означает любую коммерческую, профессиональную, торговую или любую аналогичную деятельность, которая ведется для извлечения прибыли. Таким образом, доходы нерезидентов от любой активной деятельности будут обложены налогом в Королевстве, безотносительно наличия или отсутствия постоянного представительства. Также любопытно обратить внимание на параграф (a)(10) ст. 5 Закона, потому что именно в данном положении заключен принцип «силы притяжения», согласно которому необходимо определять доходы постоянного представительства в королевстве.

Другая любопытная особенность положений о налогообложении у источника установлена в ст. 6(1) Имплементационных Положений (Implementing Regulations (By-Laws) to Income Tax Law[420]), которые, по-видимому, своеобразно толкуют положение подп. (a)(8) ст. 5 Закона, касающегося источника дохода от оказания услуг. В ст. 6(1)

---

https://dzit.gov.sa/dzit_logon/MenuItems.jsp?menu_id=taxpayers&menu_grp=lawsbylaws&ume.logon.locale=en

[420] Implementing Regulations (By-Laws) to Income Tax Law (2004). URL: https://dzit.gov.sa/dzit_logon/MenuItems.jsp?menu_id=regulations&menu_grp=lawsbylaws&ume.logon.locale=en

Имплементационных положений содержится правило, согласно которому услуги считаются оказанными в королевстве, если работа, связанная с оказанием услуг, полностью или частично ведется в королевстве, даже если работа совершена (осуществлена) удаленно. Физическое присутствие лица, оказывающего услуги, в королевстве, не является необходимым обстоятельством. Таким образом, доходы нерезидентов от оказания услуг в Саудовской Аравии подлежит налогообложению независимо от места их оказания, т. е. от того, оказаны ли они физически в пределах территории королевства или за его пределами.

• *Нормы об определении источника дохода в странах общего права*

Если какой-либо тип дохода специально не упомянут в местном законодательстве страны, то источник определяется по аналогии, по принципам общего права. Суд в деле *Bank of America v. Commissioner*[421] определил это так: «Если источник дохода не имеет классификации в законодательных положениях либо подзаконных актах, судам надлежит установить источник путем сравнения или по аналогии с другими классами дохода, упомянутыми в статуте». Так, в ряде американских прецедентов источник дохода был определен по аналогии с процентами. Например, в деле *Manning v. Commissioner* – в части алиментов, в деле *Bank of America v. Commissioner* – в отношении банковских комиссий, полученных за выдачу аккредитивов, в деле *Container Corporation v. Commissioner* – в части оплаты гарантии. В последнем деле американская дочерняя компания оплачивала стоимость услуг по гарантии в адрес своей материнской компании в Мексике. Вопрос заключался в том, где находится источник оплаты гарантии: в США или в Мексике? В этом вопросе сталкиваются два конкурирующих принципа определения источника: один (место резидентства плательщика) применим для процентного дохода; второй (место выполнения услуг) применим для услуг. Согласно первому подходу оплата гарантии имела бы источник в США, а согласно второму – в Мексике. Однако оплата гарантии не является в чистом виде ни процентами, ни доходом от услуг. Поэтому суду надлежало установить по аналогии, к чему данный доход ближе: к процентам или к доходам от услуг; либо же он относится к иной, третьей категории, в отношении которой предусмотрены свои принципы определения источника. Суд поставил задачу найти источник дохода в терминах предпринимательской деятельности, генерирующей доход, или места, где доход считается произведенным. Так, концепция источника связана с местом и временем зарабатывания дохода. Суд определил, что гарантия не содержит достаточных характеристик договора займа ввиду того, что никакие средства в заем не предоставляются. Гарантия представляет собой обещание, и плата за нее является вознаграждением за риск неопределенного обязательства в будущем оплатить долг или сделать взнос в капитал дочерней компании в США. В этом смысле суд решил, что гарантия все-таки больше соответствует по характеру услугам, а не процентам, поскольку «гарантия, как услуги, предоставляется обязанным лицом и поэтому, как и в случае услуг, имеет источник там, где находится обязанное лицо…».

Основа возникновения дохода, или первопричина (*originating cause*), – это имущество либо действия лиц. Лицо, которое либо не владеет чем-либо в Индии, либо ничего не совершило в стране, не может считаться извлекающим доход из источника в этой стране[422]. Первопричиной может быть работа, или бизнес, или физическая либо умственная деятельность, или наемный труд, или использование средств труда, или использование имущества для сдачи в аренду. Таким образом, первопричина дохода – это есть источник дохода.

В отношении прибыли от продажи имущества определены следующие типы доходов и формулы определения источника. Доход от продажи товаров имеет источник в месте осуществления продажи, а оно определяется тем, где переходит право собственности. Если

---

[421] Bank of America v. Commissioner (23 °Ct. 679; 680 F.2d 142); Howkins v. Commissioner 49 T. C. 689 (1968).

[422] FCT v. United Aircraft Corporation (1943) 7 ATD 318.

же продавец-нерезидент и производитель – это одно лицо, то часть прибыли относится к стране, где происходит производственная деятельность, а часть – к стране, где произошла продажа. Важно выяснить, где переходят риски и выгоды от владения в результате передачи товаров к покупателю. Определение такого места регулируется гражданским или общим правом.

● *Принцип источника в территориальных системах Гонконга и Сингапура*

В Гонконге согласно территориальной модели налогообложения (см. выше раздел 2.9 – «Принцип территориальности») прибыль от международной торговой деятельности, при которой товары покупаются и продаются за пределами Гонконга, по общему правилу считается происходящей из-за пределов Гонконга, однако в ряде случаев может считаться доходом из источника в Гонконге (к примеру, если в Гонконге подписываются контракты или согласовываются существенные условия). Аналогичные принципы могут применяться и к процентам, приросту капитала и платежам роялти. Структура правил налогообложения прибыли в Гонконге достаточно проста: налог взимается со всех лиц, которые осуществляют торговлю, профессию или бизнес в Гонконге, в отношении подлежащей налогообложению прибыли, возникающей в Гонконге или извлекаемой из Гонконга от такой торговли, профессии или бизнеса, как это установлено в ст. 14 ордонанса о внутренних доходах[423].

То, что налогоплательщик ведет бизнес в Гонконге, автоматически не означает, что прибыль от его бизнеса возникает в Гонконге или извлекается из Гонконга, равно как и в противоположном случае – если бизнес ведется за территорией Гонконга, это не значит, что доход будет освобожден от налогов. Источник прибыли не всегда идентичен месту бизнеса. Кроме того, для налогообложения в Гонконге не делается различий между резидентами и нерезидентами: если лицо может организовать свой бизнес за пределами Гонконга так, что прибыль будет считаться происходящей за пределами страны, то лицо будет освобождено от налога. Чтобы выяснить источник прибыли (в Гонконге или вне его), требуется анализ, каждая ситуация рассматривается исходя из ее особенностей, поэтому к различным деловым операциям могут применяться различные правила.

К сожалению, в законодательстве Гонконга нет четкого определения источника прибыли. Пункт 1 ст. 2 ордонанса о внутренних доходах определяет прибыль, возникающую в Гонконге или происходящую из него (*profits arising in or derived from Hong Kong*), так: «Вся прибыль от коммерческих сделок в Гонконге, заключенных напрямую либо через агента» (*all profits from business transacted in Hong Kong, whether directly or through an agent*)[424]. Детальных правил определения источника дохода в национальном законодательстве нет, потому этот вопрос уже давно является предметом судебных споров: концепция территориальности легка для понимания, но трудна для применения. К настоящему моменту возникли десятки прецедентов, в которых источник прибыли определялся на основании решений судов общего права.

Согласно комментарию, изложенному в документах Департамента внутренних доходов Гонконга[425], «налогом облагается прибыль, возникающая в Гонконге или происходящая из Гонконга. Резидентство налогоплательщика не имеет значения. В деле *Hang Seng Bank* лорд Бридж изложил три условия, которые должны быть выполнены, чтобы возникло обязательство по налогу на прибыль: лицо должно осуществлять торговлю, профессию или бизнес в Гонконге; прибыль происходит от такой торговли, профессии или бизнеса,

---

423 Section 14(1) of the Inland Revenue Ordinance. URL: www.hklii.hk/eng/hk/legis/ord/112/s14.html.

424 Inland Revenue Ordinance. URL: www.hklii.hk/eng/hk/legis/ord/112/s2.html#profits_arising_in_or_derived_from_hong_kong.

425 Departmental Interpretation and Practice Notes. № 21 (Revised) Locality of Profits. P. 3–4. Inland Revenue Department (Government of Hong Kong SAR). URL: www.ird.gov.hk/eng/pdf/e_dipn21.pdf.

осуществляемого в Гонконге; прибыль возникает в Гонконге или извлекается из него… Несмотря на то что слово „источник“ не используется… тем не менее суды всегда признавали, что слова „возникающие в или извлекаемые из“ означают концепцию источника. Поэтому специфические судебные прецеденты из прочих стран общего права с законодательством, использующим слово „источник“, имеют значение и использовались для помощи в интерпретации слов…».

Данное дело рассматривало вопрос, насколько прибыль от торговли депозитными сертификатами считалась происходящей из Гонконга. Однако принципы, изложенные в решении, могут быть равным образом применены к торговле в Великобритании, Австралии, Новой Зеландии или Сингапуре. В английских делах *Yates v. GCA International Ltd*[426] и *Australian Machinery and Investment Co Ltd v. DCT*[427] отмечена сложность определения источника прибыли от продажи акций. В судебных решениях Австралии[428] вопрос об источнике описан как «практический, сухой вопрос факта» (*a practical, hard matter of fact*).

Проблема, затронутая в деле *Hang Seng Bank*, относится к неопределенности общего принципа источника и к его непоследовательному применению в различных ситуациях в самом Гонконге. Так, Тайный совет (*Privy Council*), рассматривая апелляцию *CIR v. Hang Seng Bank Limited*, сказал: «…Но вопрос о том, насколько валовая прибыль от конкретной сделки возникла (*arose in*) или произошла (*derived from*) из того или иного места, всегда является анализом фактов, зависящим от природы сделки. Невозможно установить точные правила закона, согласно которым можно дать ответ на этот вопрос. Общепринятый руководящий принцип, подтвержденный многими авторитетными мнениями, таков: необходимо смотреть на то, какие действия совершил налогоплательщик для получения им прибыли. Если он произвел услугу или был вовлечен в деятельность, такую как производство товаров, то прибыль будет происходить в том месте или извлекаться из того места, где эта услуга была оказана или где происходила деятельность, производящая прибыль. Но если прибыль заработана путем эксплуатации имущества (например, сдачи активов в аренду, предоставления денег взаймы или торговли товарами или ценными бумагами путем их покупки и продажи с прибылью), то прибыль считается происходящей в том месте или извлекаемой из того места, где сдавалось в аренду это имущество, предоставлялись взаймы денежные средства и совершались контракты на покупку и продажу»[429]. В деле *Hang Seng Bank* банк в Гонконге извлекал прибыль из торговли депозитными сертификатами на Лондонской и Сингапурской биржах, и суд признал ее имеющей источник за пределами Гонконга, поскольку «операции» происходили за пределами Гонконга.

Аналогичный принцип был далее упомянут в другом деле в Гонконге, *CIR v. HK-TVB International Ltd.*[430], где к словам «что налогоплательщик сделал для получения прибыли» было добавлено «и где он это сделал». В первой инстанции данного дела, *HK-TVB International Ltd v. CIR*[431], суд сказал, что «существуют лишь редкие ситуации, когда

---

[426] Yates v. GCA International Ltd (1992) STC 723 at 729.

[427] Australian Machinery and Investment Co Ltd v. DCT (1946) 8 ATD 81.

[428] Nathan v. FC of T (1918) 25 CLR 183; Thorpe Nominees Pty Ltd v. FC of T (1988) 19 ATR 1834.

[429] CIR v. Hang Seng Bank Ltd. [1990 3 HKTC 351 (PC). Departmental Interpretation and Practice Notes. № 21 (Revised) Locality of Profits. P. 3–4. URL: www.ird.gov.hk/eng/pdf/e_dipn21.pdf.

[430] CIR v. HK-TVB International Ltd. (1992) 3 WLR 439. URL: www.rytc.com.hk/e_tg_pf_ap_sop_3_a.htm.

[431] HK-TVB International Ltd v CIR (1992) 2 AC 397 at 409.

налогоплательщик, имея основное место бизнеса в Гонконге, может зарабатывать прибыль, которая не облагается налогом на прибыль… представитель налогового комиссара смог вспомнить лишь три случая, когда источник прибыли был признан не находящимся по месту основного ведения бизнеса налогоплательщика». В деле *HK-TVB* компания в Гонконге занималась сублицензированием фильмов на китайском языке лицензиатам вне Гонконга для использования также вне Гонконга. Лицензия предоставлялась в Гонконге, и плата ни в коей мере не зависела от успеха использования фильма лицензиатом. Суд постановил, что источник прибыли находится в Гонконге. То, что права реализовывались за пределами Гонконга, не имеет значения.

В судебных прецедентах Гонконга после дела *Hang Seng Bank* применялись те же самые принципы, но суды использовали более широкие категории, например тест операций. Его суть сводится к тому, *что именно* налогоплательщик сделал для получения прибыли и *где именно*[432]. Этот тезис, сформулированный судом в деле *CIR v. Magna Industrial Co Ltd*, принимает во внимание не только покупку и продажу (хотя, несомненно, это важно), но и все остальные релевантные операции. Судья сделал следующее замечание: «Я думаю, что вопрос в том, где происходят операции, из которых, в сущности, возникает прибыль. Другими словами, необходимо смотреть на то, что именно налогоплательщик сделал для получения прибыли и где именно он это сделал. Очевидно, вопрос о том, где покупались и продавались товары, важен. Но есть и другие вопросы: как именно товары приобретались и хранились? Как согласовывались продажи? Как происходил прием заказов? Как отгружались товары? Какими были условия финансирования? Как товары оплачивались?»

В деле *Consco Trading Company Limited v. CIR*[433] также применялся операционный тест, ранее использованный судом в *Magna Industrial*. Тест был рассмотрен как полностью отвечающий авторитетным мнениям, подтвердилось, что невозможно найти единственный тест или определяющее правило. В данном деле суд, оценивая действия налогового органа, изучил все имеющие отношение к вопросу о месте происхождения торговой прибыли факты (место заключения и подписания контрактов, финансовые взаимоотношения, платежи за сырье и материалы, платежи за переработку и процессинг, договоренности касательно платежей от покупателей за конечную продукцию и предварительные переговоры) и пришел к выводу, что их источником был Гонконг; хотя налоговый орган не исследовал и не доказал, что контракты совершались в Гонконге, ограничившись аргументом, что они подписывались там.

В деле *ING Baring Securities (Hong Kong) Limited v. CIR*[434] рассматривались три типа доходов банка от зарубежной деятельности, все они были признаны не имеющими источника в Гонконге. Первый тип доходов – комиссии от торговли акциями на иностранных биржах; второй – доход от размещения (*placement income*), т. е., по существу, комиссии от успешного размещения новых акций, выпущенных или обращающихся вне Гонконга; третий тип – маркетинговые доходы, т. е. комиссии за представление новых клиентов иностранным компаниям банковской группы для совершения заграничных операций. В каждом случае доход мог быть получен, только если сделка происходила на иностранной бирже.

В деле *CIR v. Orion Caribbean Ltd* [435] Тайный совет рассматривал источник происхождения процентных доходов дочерней компании на Каймановых островах, принадлежащей материнской компании в Гонконге. Материнская компания предоставляла

---

[432] CIR v. Magna Industrial Co Ltd (1997) HKLRD 171. P. 178.

[433] Consco Trading Company Limited v. CIR (2004) HCIA 3/2003.

[434] ING Baring Securities (Hong Kong) Limited v. CIR (2007) FACV 19_2006/587.

[435] CIR v. Orion Caribbean Ltd (*in vol liq*) (1999) MSTC 11,031.

дочерней компании средства в заем в иностранной валюте, которые затем предоставлялись в заем по более высоким ставкам. Налогоплательщик утверждал, что источник происхождения процентов находится в том месте, где предоставляются займы, т. е. на Кайманах. Однако Тайный совет решил, что источник прибыли находится в Гонконге, поскольку необходимо учитывать не только место выдачи, но и место получения займов. Кроме того, договоры займа, которые предоставлял налогоплательщик, изначально согласовывались, одобрялись и обслуживались материнской компанией. То есть прибыль налогоплательщика возникала из сделок, которые совершались в Гонконге материнской компанией, по существу, от имени дочерней компании на Кайманах.

Получение заказа от покупателя в Гонконге и размещение заказа продавцом в Гонконге составляют фундамент торговой сделки, поскольку разница между ценами покупки и продажи (т. е. наценка) и генерирует прибыль. В деле *Exxon Chemical International Supply SA v. CIR* было установлено, что получение заказа от покупателя и размещение заказа продавцом происходило в пределах и с территории Гонконга, а значит, прибыль возникла в Гонконге или произошла (*was derived from*) из пределов Гонконга. В деле *CIR v. Euro Tech (Far East) Limited* продукты привозились в Гонконг и затем реэкспортировались. Судья отметил, что во многих торговых компаниях происходит не более чем сведение совпадающих интересов продавцов и покупателей, и если оно происходит в Гонконге, то торговая прибыль имеет источник там. Налоговые органы не просто смотрят на место заключения контракта для определения географического источника прибыли – если контракт заключается путем обмена письмами, по факсу, по электронной почте, то применение договорного права и международного частного права к месту совершения сделки может привести к случайным ответам. Например, в деле *Firestone Tyre and Rubber Co Ltd v. Lewellin* суд отметил, что благодаря современным средствам связи и условиям ведения бизнеса результат такого анализа может оказаться непредвиденным и неразумным. Аналогичное замечание сделано в деле *Sinolink Overseas Ltd v. CIR*[436].

На основании судебных решений в ранее упомянутых делах *Consco Trading Company Limited, ING Baring Securities (Hong Kong) Limited* и *Orion Caribbean Ltd* налоговая служба Гонконга в обобщении практики[437] сформулировала ряд тезисов о происхождении прибыли от торговли товарами на территории Гонконга:

когда контракты на покупку и на продажу совершены в Гонконге, прибыль полностью облагается там;

когда контракты на покупку и на продажу совершены вне территории Гонконга, никакая часть прибыли не облагается там налогом;

когда контракт либо на покупку, либо на продажу совершен в Гонконге, действует презумпция полного налогообложения прибыли в Гонконге. Все факторы, рассмотренные выше, должны быть исследованы для решения вопроса;

когда товар продается покупателю, расположенному в Гонконге (включая гонконгский закупочный офис иностранного покупателя), контракт на продажу обычно считается совершенным в Гонконге;

когда товары покупаются у гонконгского поставщика либо производителя, то контракт на покупку обычно считается совершенным в Гонконге;

если совершение договоров покупки и продажи не требует выезда за пределы Гонконга, но происходит в Гонконге по телефону, факсу и т. д., то контракты будут считаться совершенными в Гонконге;

договоры покупки и продажи – важные факторы, но для определения происхождения прибыли должны быть рассмотрены все релевантные операции, которые производят

---

[436] Departmental Interpretation and Practice Notes. № 21 (Revised) Locality of Profits. § 23.

[437] Ibid.

прибыль.

Лица, которые только торгуют с Гонконгом путем либо продажи товаров гонконгскому покупателю, либо покупки товаров у гонконгских поставщиков, не подпадают под действие данных правил, как и «закупочные офисы»[438].

Налоговые специалисты неоднократно критиковали неопределенность в правилах определения источника возникновения дохода в Гонконге[439]. Действительно, само по себе показательно, что такой фундаментальный вопрос, как источник прибыли, стал предметом многолетней и противоречивой судебной практики. Однако, несмотря на несколько судебных решений, неопределенность остается. Тем не менее из-за относительно невысокой ставки налога (16,5 %) риски налогообложения приемлемы для большинства компаний, выбирающих Гонконг для ведения бизнеса.

В Сингапуре налогообложение также построено по территориальному принципу, хотя в чем-то отличается от гонконгского. Вместе с тем в Сингапуре, как и в Гонконге, проблема определения источника прибыли становится предметом споров из-за отсутствия четких критериев[440]. Так, в решении по делу *TTT Pte Ltd v. CIR*[441] применялись принципы, изложенные в гонконгских решениях *HK-TVB* и *Hang Seng Bank*. Рассматривался вопрос о месте происхождения прибыли от продажи ценных бумаг. Налогоплательщик – дочерняя компания нидерландской компании, часть группы Tullett & Tokyo Forex International Ltd, имел двух директоров, резидента и нерезидента Сингапура, последний предположительно находился в Лондоне. За рассматриваемое время налогоплательщик совершил лишь две сделки с американскими казначейскими облигациями на Лондонской международной бирже финансовых фьючерсов и опционов. Два директора совместно решили продать бумаги, но инструкции получили из Лондона. В итоге суд решил, что источник прибыли находится за пределами Сингапура, мотивировав это тем, что решение о продаже принималось не в Сингапуре, приобретение облигаций не финансировалось из средств налогоплательщика, находящихся в Сингапуре; в Сингапуре не существует рынка облигаций; капитал налогоплательщика находился в Лондоне, там же совершались сделки.

На основе мнений, изложенных в судебных решениях стран общего права (Гонконга, Индии, Великобритании, Сингапура и Австралии), можно выделить некое общее правило, по которому предпринимательская прибыль считается происходящей с территории государства с опорой на несколько независимых принципов. Место заключения контрактов (сделок), безусловно, значительно влияет на место возникновения прибыли, но необязательно будет решающим фактором. В случае с торговлей доход, зарабатываемый лицами, которые регулярно покупают и продают товары, считается возникшим там, где продаются товары, т. е. там, где право собственности и риски переходят от продавца покупателю. Однако если доход зарабатывается благодаря деятельности людей, знаниям и опыту (договорные условия и деловые связи), то прибыль должна относиться к тому месту, где совершаются эти операции или находятся эти активы, например к офису или постоянному месту деятельности. В последнем случае доход имеет источник в месте торговой деятельности безотносительно того, где переходит право собственности на товары. Таким образом, доход от торговли может иметь более одного источника происхождения: во-первых, это место ведения самого

---

438 Ibid. § 18–26.

439 Michael Littlewood. How Simple Can Tax Law Be? The Instructive Case Of Hong Kong. Journal of the Australasian Tax Teachers Association. 2005. P. 18.

440 Ong Sim Ho, Ong Ken Loon (Drew & Napier LLC). Erosion of remittance basis of Taxation and Revival of the Source Issue. International Tax Review July/August 2009.

441 TTT Pte Ltd v. CIR (1995) 2 MSTC 5189.

бизнеса, которое в основном совпадает с местом совершения и заключения контрактов, во-вторых – место исполнения контрактов, т. е. место, куда товары поставляются и где переходит право собственности.

Этот принцип был заложен еще в судебной практике на рубеже XIX и XX вв. Так, в деле *Grainger & Son v. Gough*[442] в Великобритании еще в 1896 г. суд палаты лордов, анализируя вопрос о том, должна ли прибыль французского виноторговца от поставок вина английским купцам облагаться налогом в Англии, сказал, что поскольку контракты заключались во Франции, то английского налогообложения быть не должно, несмотря на то что поставки происходили в адрес покупателей в Англии и что французский торговец нанял многочисленных английских агентов и продвигал товар в Англии. Далее, тест совершения контрактов также подтверждался в делах *Smidth & Co v. Greenwood*[443] *и Malaine & Co. v. Eccott*[444]. В последнем деле суд сказал: «…Признается установленным, что в случае с торговым бизнесом, основной целью которого является продажа товаров с прибылью, торговля осуществляется, или выполняется, в том месте, где совершаются контракты [*where the contracts are made*]».

Под местом совершения контрактов понимается место их выполнения, т. е. где совершается продажа и товары передаются покупателю. В одном из самых недавних дел, касающихся данного вопроса, *20th Century Finance Corporation Ltd. v. State of Maharashtra* в 2000 г.[445] суд постановил, что, когда товары предоставляются готовыми к поставке, продажа считается совершенной там, где исполнен контракт, а не там, где находятся товары. Если товары еще не существуют или контракт совершается устно, то считается, что сделка совершена путем доставки товаров, как это было указано в другом решении, *Bharat Sanchar Nigam Ltd. v. Union of India*[446].

Помимо концепции постоянного представительства, которая служит для унификации принципов налогообложения коммерческих доходов у источника согласно МК ОЭСР и ООН, государства во внутреннем законодательстве используют весьма разнообразные критерии для определения, где находится место деятельности: внутри страны или за ее пределами. К примеру, для определения экономической деятельности на территории страны используются такие критерии: торговля в стране / со страной (*trading in/with*), вовлечение в «торговлю или бизнес» (*to be engaged in «trade or business»*), место заключения контракта, место перехода права собственности на товары, место оказания услуг или местонахождение лица, оказывающего услуги. Бизнес «со страной» (*doing business with*), в отличие от бизнеса «в стране» (*doing business in*), – ключевой водораздел в плане возникновения налоговой обязанности у источника. Примеры бизнеса с другой страной: экспорт товаров и услуг, торговля акциями, выдача займов, предоставление в пользование объектов интеллектуальной собственности и т. д. Компания может продавать товары по всему миру, но это не означает, что она занимается бизнесом в каждой из стран, куда экспортируются товары. Если экспортер в иностранном государстве только согласует заказы (*soliciting orders*), нельзя обоснованно утверждать, что он там торгует.

Данное различие очень хорошо заметно в вышеупомянутом классическом британском

---

[442] Grainger & Son v. Gough (1986) AC 325; Andrew Halkyard. The Hong Kong Tax Paradox Or Why Jurassic Park Exists in the Pearl River Delta. Revenue Law Journal. Vol. 8. Issue 1. Article 2.

[443] Smidth & Co v. Greenwood (1922) 8 TC 193. URL: www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/intm263050.htm.

[444] Malaine & Co. v. Eccott (1926) 10 TC 481.

[445] 20th Century Finance Corpn. Ltd. v. State Of Maharashtra (2000). URL: indiankanoon.org/doc/795465.

[446] Bharat Sanchar Nigam Ltd. v. Union Of India & Ors (2006).

прецеденте конца XIX в. *Grainger & Sons v. Gough*[447], в котором судья лорд Хершелль указал: «Во-первых, я думаю, что есть значительное различие между торговлей со страной и торговлей внутри страны. Многие торговцы и производители экспортируют свои товары во все части света, однако я не предполагаю, что кто-либо может осмелиться сказать, что они… торгуют в каждой стране, в которой они нашли покупателей… Если согласование заказов – это все, что делает торговец в данной стране, я не думаю, что с разумной точки зрения он считается торгующим в этой стране. То, что там делается, носит вспомогательный характер по отношению к торговле в стране, где он закупает либо производит, складирует и продает свои товары…». Таким образом, то, что на территории Великобритании не заключались контракты, позволило суду обоснованно сказать, что торговля там не происходила.

В англо-австралийской судебной практике, возникшей задолго до гонконгских прецедентов конца XX в., источник прибыли от продажи товаров между торговцами считался местом совершения сделок (местом, где заключались контракты)[448]. Если же бизнес налогоплательщика состоял из таких видов деятельности, как добыча полезных ископаемых, переработка сырья и продажа готовой продукции, то прибыль распределялась между местами, где они происходили[449]. К примеру, производственная часть относится к месту, где товары производились[450]. При этом в практике Англии и Австралии выделяются два характерных признака деятельности, не приводящие к признанию, что в стране происходит торговля: это 1) закупка товаров или услуг на территории страны для бизнеса за рубежом[451] и 2) представительские офисы, вовлеченные в продвижение товаров или послепродажное обслуживание, при условии, что сами контракты по продаже товаров и иная торговая деятельность происходит за рубежом[452]. Однако если контракт с британским лицом вступил в силу в Великобритании, но его предметом является оказание услуг за пределами Великобритании, то торговля тем не менее считается происходящей в Великобритании, как это было показано в *Erichsen v. Last*[453] еще в 1881 г.

Однако в последующих делах в Великобритании акцент сдвинулся с места заключения контракта на место деятельности. Так, в 1921 г. в делах *Smidth & Co v. Greenwood* и *Firestone Tyre & Rubber Co Ltd v. Lewellin*[454] появилось важное уточнение, которое и представляет собой современный взгляд на данный вопрос: может быть признано, что предприятие торгует в Великобритании, только если там, в сущности, возникает прибыль. Как сказал лорд Аткин в *Smidth & Co v. Greenwood*: «Оно [место заключения контракта], разумеется, является очень важным элементом в данном исследовании, но если бы оно являлось единственным, то результат оценки был бы очевидно плохим. Контракты в данном случае заключались за рубежом. Но я не готов сделать вывод, что данный тест определяющий. Я могу привести

---

447 Grainger & Son v. Gough (1896) AC 325.

448 Lovell & Christmas Ltd v. C of T (1908) AC 46; C of T (WA) v D & W Murray Ltd (1929) 42 CLR 332.

449 C of T v. Meeks (1915) 19 CLR 568; C of T v. Kirk (1900) AC 588.

450 Firestone Tyre and Rubber Co Ltd v. Llewellin (1957) 37 TC 111.

451 Sulley v. Attorney General (1860) 2 TC 149.

452 Greenwood v. FL Smidth & Co (1922) 8 TC 193 HL.

453 Erichsen v. Last (1881) 8 QBD 414 at 418. URL: www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/intm263030.htm.

454 Firestone Tyre & Rubber Co Ltd v. Lewellin (1957) 31 ITR 338 Bom. URL: indiankanoon.org/doc/1495135.

случаи, где контракт на перепродажу совершается за рубежом, однако производство товаров, переговоры об условиях и полное исполнение контракта происходит здесь в таких обстоятельствах, что торговля и вправду произошла здесь. Я думаю, что вопрос заключается в том, где происходят операции, из которых, в сущности, образуется прибыль». Если переговоры о сделке, в результате которых достигается соглашение по основным вопросам, происходят на территории страны, то именно эта страна (а не страна, где контракт был формально подписан) будет считаться местом, где совершается контракт. Также, в случае с комиссионером, который продает товары с территории Великобритании, прибыль генерируется торговой деятельностью. Если деятельность включает в себя управление рисками или активами в Великобритании, чем должен заниматься принципал (либо если делается так, чтобы юридически обязать принципала заниматься этим), то образующееся постоянное представительство будет, скорее всего, рассматриваться как торгующее в Великобритании.

Ведение бизнеса также предполагает продолжительность коммерческих операций и сделок и означает действия, работы и функции, которые предполагается выполнять для коммерческих целей деловой организации. Это может быть заключение контрактов, оказание услуг и выполнение работ, открытие офисов и филиалов, назначение торговых представителей или дистрибьюторов, управление бизнес-процессами и т. д. Однако по общему правилу предпринимательской деятельностью на территории иностранного государства не считается инвестирование, осуществление прав инвестора или акционера, назначение директора, представляющего интересы иностранной компании в данной стране, либо независимого дистрибьютора, действующего от своего имени и за свой счет.

Таким образом, конкретный механизм, путем которого контракт вступает в силу, может оказаться важным. К примеру, отправка каталога из-за рубежа потенциальным покупателям, расположенным, к примеру, в Австралии, считается не юридической офертой, но лишь приглашением к переговорам, как это сказано в деле *Granger & Son v. Gough* в 1896 г. Офертой признается заказ от покупателя, а контракт считается заключенным, только когда получен акцепт.

В Австралии рассматривалось знаковое дело *Entores Ltd v. Miles Far Eastern Corporation*[455], в котором анализировались принципы определения места совершения контракта при использовании мгновенных средств коммуникаций, таких как телекс, в отличие от традиционных почтовых отправлений. В странах общего права действует универсальное правило, что местом совершения контракта на продажу признается место, где производитель отправляет по почте письмо об акцепте (буквально: кладет письмо в почтовый ящик). Однако если письмо отправляется по телексу, то считается, что контракт заключен в месте, где оно прочитано. Судья Деннинг пришел к выводу, что традиционное почтовое правило (*postal rule*) не может применяться к мгновенным способам передачи информации с помощью современных средств коммуникации, таким как телекс, телефон или телеграмма. Контракт может считаться совершенным лишь в момент, когда акцепт получен оферентом, и в месте, где такой акцепт произошел.

Данное правило совсем недавно применялось и к сообщениям по электронной почте (*email*) в деле *Thomas & Anor v. BPE Solicitors*[456], а также отмечалось в публикации Налоговой службы Новой Зеландии[457] и использовалось в деле *Mendelson-Zeller Co Inc v T*

---

[455] Entores Ltd v. Miles Far Eastern Corporation (1955) 2 QB 327 at 332-4.

[456] Thomas & Anor v. BPE Solicitors (A Firm) [2010 EWHC 306. URL: www.bailii.org/ew/cases/EWHC/Ch/2010/306.html.

[457] Guide to tax consequences of trading over the internet. (May 2002, rev. Dec 2007). P. 12.

& C Providores Ltd[458] в Австралии (Новый Южный Уэльс).

Само собой разумеется, что электронная коммерция и Интернет предоставляют огромное пространство для новых возможностей торговли и расчетов, а вместе с ними – и для проблем в налоговом администрировании. Обзор способов определения источника доходов в электронной коммерции приведен в общем отчете[459] Международной налоговой ассоциации (International Fiscal Association) 2001 г., а также в специальном отчете Комитета ОЭСР по налоговым вопросам[460] в 2003 г. В последнем отчете делается вывод о том, что существующие правила определения источника могут быть в целом применимы и к таким сделкам, если только не появится достаточно свидетельств того, что они не работают. Данный вопрос австралийские авторы рассматривали и в научных работах[461].

2.12. Принцип существенной связи, или нексуса

В этом контексте также полезно рассмотреть проблему внутриштатного налогообложения в США. Ведь сами США – федеративное государство, в котором взимается как федеральный подоходный налог (*Federal Income Tax*), так и подоходные налоги и налоги с продаж (*sales and use tax*) на уровне отдельных штатов. Каждый штат устанавливал собственные принципы привязки дохода, прибыли или выручки к своей территории, что порождало неизбежные конфликты юрисдикций двух и более штатов внутри самих США. Под воздействием судебной практики выработалось понятие существенной связи, или нексуса (*nexus, substantial nexus*) с территорией штата. Термин «нексус» описывает ситуацию, в которой предприятие (бизнес) подлежит налогообложению на территории штата по причине связи с ней. В международном налоговом глоссарии IBFD[462] дается такое определение нексуса: «Термин обычно используется в контексте юрисдикции штата в отношении налогообложения иностранного или нерезидентного лица. Как таковой он означает, насколько имеют место релевантные факторы, связывающие это лицо с соответствующей юрисдикцией, таким образом, чтобы оправдать взимание налога. Факторы, которые обычно рассматриваются как релевантные, которые могут различаться по фактам и обстоятельствам, или в зависимости от налога в пределах одной юрисдикции, или между юрисдикциями, включают в себя физическое присутствие, или экономическую деятельность, или комбинацию того и другого».

Нексус, таким образом, определяет налоговую обязанность для целей налогов штата (обычно налога на прибыль или налога с продаж). Нексус означает минимальный предел или количественный показатель присутствия бизнеса на территории, достаточный, чтобы штат мог применить свою налоговую юрисдикцию к бизнесу. Если налогоплательщик имеет нексус к территории штата, то он становится налогообязанным на территории данного штата.

Что касается налога на прибыль, обычно нексус образуется, если бизнес извлекает

---

[458] Mendelson-Zeller Co Inc v T & C Providores Ltd (1981) 1 NSWLR 366.

[459] Gary D. Sprague, Michael P. Boyle. General Report. IFA Cahiers. Vol. A. Taxation of income derived from electronic commerce. 2001. P. 21–63.

[460] Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce? OECD Business Profits TAG Discussion Draft. 2003. URL: www.oecd.org/dataoecd/2/38/20655083.pdf.

[461] Bill Cannon. A Practical Look at E-Commerce & Source Rules. 4th World Tax Conference, Sydney 25–27 February, 2004.

[462] IBFD International Tax Glossary, 6th ed. Amsterdam: IBFD, 2009. P. 295.

доходы из источников в пределах штата; владеет имуществом (либо арендует его) в штате; нанимает на территории штата персонал, который вовлекается в деятельность, превышающую «простое согласование»; владеет недвижимым имуществом либо капиталом на территории штата. Конкретные факторы нексуса в разных штатах отличны друг от друга.

Для налога с продаж факторы нексуса определены менее конкретно. Примеры таких критериев: 1) физическое расположение бизнеса на территории штата; 2) сотрудники, работающие на территории штата; 3) имущество (включая нематериальные активы) на территории штата; 4) персонал, регулярно согласовывающий сделки на территории штата. Критерии образования нексуса в каждом штате собственные, они сложны и представляют собой анализ конкретных фактов и обстоятельств.

Ряд судебных прецедентов в США, рассмотревших налоговые конфликты, интересен для понимания принципов распределения налоговых прав между штатами с учетом факторов определения нексуса. Так, в деле *Complete Auto Transit, Inc. v. Brady*[463] Верховный суд США постановил, что штат не имеет права взимать налог на прибыль, если не выполнены все четыре условия: существенная связь между деятельностью налогоплательщика и штатом; взаимосвязь между услугами штата и их использованием налогоплательщиком; налог не дискриминирует коммерцию между штатами; налог распределен справедливо. Компания Complete Auto утверждала, что она вовлечена в коммерческую деятельность между штатами. Однако суд согласился со штатом Миссисипи в том, что работа компании на территории штата сопровождалась получением услуг, например защиты полиции. Потому Миссисипи имеет право взимать налог. В деле *Quill Corp. v. North Dakota*[464] Верховный суд привел следующие условия возникновения нексуса: физическое присутствие (помещение, сотрудники, руководители) на территории штата в течение достаточного времени; существенность присутствия. Северная Дакота не смогла доказать существование таких условий, поэтому в данном деле суд принял сторону налогоплательщика.

Таким образом, налоговая юрисдикция государства включает в себя лиц, предметы, объекты, находящиеся в сфере налоговой обязанности. Она определяется с помощью привязки, или существенной связи, со страной (либо с территорией субъекта федеративного государства) и может действовать в отношении и общемировых доходов лиц, и ограниченного круга доходов (из источников в стране/субъекте).

2.13. Попытка введения принципа территориальности в США

В мае 2011 г. в Конгрессе США состоялись слушания Бюджетного комитета (Ways and Means Committee) палаты представителей США[465]. Участники слушаний наиболее полно обобщили новейшие тенденции развития национальных систем в части их тяготения к принципу территориальности.

Председатель комитета Дэйв Кэмп объявил, что комитет желает обсудить, как другие страны реформировали свои правила иностранного налогообложения, чтобы компании, размещающие там свои штаб-квартиры, могли более эффективно конкурировать на глобальном рынке. Это необходимо в контексте реформирования Налогового кодекса США для выработки новой политики, которая будет способствовать росту экономики страны и

---

[463] Complete Auto Transit, Inc. v. Brady // Wikipedia, the free encyclopedia. URL: en.wikipedia.org/wiki/Complete_Auto_Transit,_Inc._v._Brady.

[464] Quill Corp. v. North Dakota // Wikipedia, the free encyclopedia. URL: en.wikipedia.org/wiki/Quill_Corp._v._North_Dakota.

[465] Hearing before the Committee on Ways and Means (US House of Representatives), May 24, 2011. Serial № 112–12. How other countries have used tax reform to help their companies to compete in the global market and create jobs. URL: waysandmeans.house.gov.

созданию рабочих мест для ее граждан, а также для помощи американским компаниям в их конкуренции с их иностранными контрагентами.

● *Фрагмент доклада Гэри Томаса, партнера White & Case (Токио, Япония)*[466]

«…Япония провела налоговую реформу для помощи своим компаниям в конкуренции на глобальном рынке, для оживления японской экономики посредством побуждения компаний к репатриации прибыли в Японию и для улучшения возможностей для трудовой занятости в Японии. В 2009 г. система международного налогообложения в Японии значительно напоминала американскую. Япония взимала корпоративные налоги по глобальному принципу, включая налогообложение дивидендов от иностранных дочерних компаний, а двойное налогообложение устранялось путем зачета иностранных налогов. Налогообложение прибыли иностранных дочерних компаний было отсрочено до момента ее репатриации, однако такая отсрочка не касалась контролируемых иностранных компаний (далее – КИК. – *В. Г.*), созданных в низконалоговых юрисдикциях, если только к ним не применялось исключение в отношении активной предпринимательской деятельности. Сходство с системой налогообложения США не было случайным, поскольку за последние 50 лет налоговая система США служила моделью для Японии. Однако с 1 апреля 2009 г. Япония перешла на территориальный налоговый режим, приняв систему освобождения дивидендов от налога, согласно которой освобождается 95 % от дивидендов (если они получены от иностранных дочерних компаний, соответствующих ряду требований). С другой стороны, Япония отменила систему косвенного налогового зачета. Почему произошли такие значительные изменения? Существовали несколько ключевых причин. Во-первых, правительство Японии заключило, что крайне важно способствовать репатриации прибыли иностранных дочерних компаний, чтобы оживить японскую экономику. На тот момент существовали значительные суммы нераспределенной прибыли, сохраненной иностранными дочерними предприятиями, однако действовавший в Японии налоговый режим привел к возложению дополнительного налога в Японии при их репатриации и создавал тем самым контрстимул для репатриации. Было ощущение, что невозможность репатриации этой прибыли в Японию увеличивала риск того, что деятельность по НИОКР и создание рабочих мест переместятся за границу. Во-вторых, политические деятели признали, что поддержание конкурентоспособности японских мультинациональных предприятий на глобальном рынке в итоге приведет к дополнительным инвестициям в создание рабочих мест внутри Японии и стимулированию японской экономики, устранение предубеждения о потоках капитала внутри корпоративных групп было критичным для этих целей.

В-третьих, правительство глубоко озаботилось возрастающей нагрузкой на соблюдение положений законодательства (*compliance burden*) о косвенном налоговом зачете и международного налогового режима в целом. Надо отметить, что, принимая систему освобождения от налога иностранных дивидендов, Япония определенно отвергла принцип нейтральности экспорта капитала в качестве руководящего принципа в глобальной обстановке современного бизнеса. Несмотря на то что данный принцип был „импортирован“ из США около 50 лет назад, важность принципа косвенного налогового зачета, основанного на нейтральности экспорта капитала, постепенно снижалась за эти годы, по мере того как заканчивалась эра преобладания США в качестве доминирующего мирового экспортера.

Рассматривая новый налоговый режим, Япония не игнорировала его потенциальные отрицательные стороны. В особенности правительство было озабочено возможным сокращением экономики и переносом рабочих мест за рубеж. Тем не менее правительство заключило, что принятие системы налогового освобождения зарубежных дивидендов само по себе не должно негативно влиять на корпоративные решения о том, создавать ли операции в Японии или за ее пределами. Тем не менее правительство внедрило и продолжает

---

[466] Ibid. P. 7.

изучать ряд мер для того, чтобы снизить риск перевода активов, прибыли и рабочих мест за рубеж. Они включали, например, отказ в отсрочке налогообложения пассивного дохода КИК. Также в Японии было предложено снизить ставки корпоративного налога. В дополнение правительство продолжает оценивать потенциал мер для снижения риска вывода за рубеж объектов нематериальных активов, одновременно поощряя НИОКР и соответствующий рост рабочих мест внутри Японии. К примеру, сообщается, что рассматриваются возможные налоговые льготы в части некоторых типов доходов в форме роялти. В заключение отмечу, как практикующий налоговый специалист, работающий в Азии, я наблюдал в первую очередь, как небольшие конкуренты Америки могут оперировать в рамках своих территориальных налоговых систем, в то время как корпорации США с трудом справляются с очень сложным и обременительным режимом международного налогообложения в США. В связи с этим ваш пересмотр налоговых правил в США чрезвычайно важен».

● *Фрагмент доклада Франка Шоена, партнера Ernst & Young (нидерландский отдел)*[467]

«Корпоративный налог взимается в Нидерландах на общемировую прибыль компаний-резидентов и на определенные доходы от источников в Нидерландах, полученные нерезидентами, также предусмотрены положения, устраняющие двойное налогообложение. Положения об избежании двойного налогообложения в Нидерландах в первую очередь включают налоговое освобождение для дивидендов (освобождение долей участия), а также освобождение от налога прибыли иностранных филиалов (*foreign branch exemption*). Обычно это называется одной из форм территориальной системы налогообложения. С 1 января 2011 г. ставка налога на прибыль составляет 25 %. На протяжении последних трех десятилетий ставки корпоративного налога снизились с 45–48 % в начале 1980-х до текущей налоговой ставки. Из истории парламентских слушаний можно заключить, что мотивацией для снижения в общем было намерение снизить налоговую нагрузку на компании, стимулировать инвестиции и создать рабочие места, а также привести ставки в соответствие со ставками в других юрисдикциях. Одна из ключевых черт нидерландской налоговой системы – положение об „освобождении долей участия“, нацеленное на предотвращение двойного налогообложения предпринимательской прибыли на различных уровнях ее возникновения в контексте внутреннего и международного налогообложения. История правил освобождения долей участия началась с 1893 г. Около ста лет спустя, в 1992 г., нидерландский государственный секретарь по финансам в ходе парламентских слушаний сделал утверждение о том, что метод налогового освобождения, предусмотренный нидерландской системой корпоративного налогообложения, до сих пор является наиболее приемлемой системой для Нидерландов с учетом их разнообразных международных отношений и открытой экономики. Режим освобождения долей участия полностью освобождает доход в форме дивидендов и других видов распределяемой прибыли, доходов и убытков от курсовых разниц, а также прироста или убытка от капитала от реализации соответствующих долей участия в дочернем предприятии. Для применения норм об освобождении долей участия необходимо в общем случае соблюсти тест владения и тест мотива. По тесту владения налогоплательщик обязан владеть как минимум 5 % капитала дочерней компании. Тест мотива предполагает, что доля участия не может быть во владении как портфельная инвестиция. Тест мотива в общем случае считается выполненным, если акции в дочерней компании не держатся только для получения доходности, которая ожидается от обычного управления активами. Если тест мотива не соблюдается, то правила освобождения участия все же могут применяться, если выполняется один из следующих тестов: тест активов и тест налогообложения. По нидерландским правилам затраты, относящиеся к долям участия, подлежащим освобождению, – это вычитаемый расход.

---

[467] Ibid. P. 9.

Предусмотрен ряд антиуклонительных правил, направленных на ограничение налоговых вычетов в специфических ситуациях. Если нидерландский налоговый резидент имеет иностранное постоянное представительство, то его доход, как положительный, так и отрицательный, будет напрямую включен в общемировой доход нидерландского резидента. В результате убытки иностранного филиала подлежат налоговому вычету, но с условием об отмене такого вычета после получения прибыли (*subject to recapture*). Прибыль иностранного филиала обычно освобождается от налога.

Сейчас нидерландское правительство рассматривает переход к полноценной территориальной системе налогообложения для доходов иностранных филиалов. Это значит, что убытки иностранных филиалов не будут вычитаться для налоговых целей, а прибыли будут и далее освобождены от налога. Прочие доходы от иностранных источников, такие как проценты и роялти, в принципе подлежат налогообложению в текущем режиме по ставке 25 %. Однако чистый доход от определенного типа интеллектуальной собственности, например роялти, может облагаться по эффективной ставке налога 5 % по режиму инновационного налогообложения (*innovation box regime*). Данный режим был введен в 2007 г. и покрывает патенты, позже он распространился на иные объекты интеллектуальной собственности. Он был направлен на стимулирование развития технологий, инноваций и создания рабочих мест в Нидерландах. В законах Нидерландов нет специальных положений о КИК. В системе корпоративного налогообложения, которую я описал, наиболее важен, таким образом, вопрос о применении или неприменении освобождения долей участия или прибыли иностранного филиала от налога. Эти нормы, наряду с правилами об ограничении злоупотреблений, поднимают вопрос мобильного и пассивного иностранного дохода».

● *Фрагмент доклада Стефана Эджа, партнера Slaughter & May (Великобритания)*[468]

«…Как это будет показано в моем докладе, налогообложение – важный фактор при принятии коммерческих решений, но не самый значительный. С логической точки зрения кто-то может утверждать, что лучшая ставка корпоративного налога с точки зрения корпоративного налогового юриста равна нулю, но мы знаем, что это не является практической политикой. Это не является, как некоторые утверждают, гонкой вниз, это вопрос нахождения правильного баланса между налоговой ставкой, которая справедлива для бизнеса и будет позволять ему оставаться конкурентоспособным и в то же время справедлива для общества, взимающего налог. В ходе пути, пройденного Великобританией, возникли три типа проблем, которые я попытаюсь описать далее. Во-первых, это нагрузка на государство, которое нуждается в средствах для производства инфраструктуры, в которой нуждается бизнес, в которой ему необходимо действовать, а с другой стороны, необходимо создавать условия, в которых нуждаются люди. Государство также должно отдавать себе отчет в том, что налоги не должны создавать контрстимулы для инвестиций. Во-вторых, это давление со стороны деловых кругов, которое, как будет показано, началось с 2007 г., когда возник консультативный документ, в котором правительство хотело расширить сферу применения наших правил о КИК таким образом, что они бы стали похожи на правила, которые, как я припоминаю, были предусмотрены вашей статьей подпараграфа Ф (*Subpart F*) в начале 1980-х. Перспектива налогообложения офшорной прибыли английских компаний безотносительно [ее репатриации]привела к тому, что ряд английских компаний заявили о намерении покинуть Великобританию, если налоговая система станет такой, как было описано выше. Великобритания не имеет и не может иметь правил, направленных против «перевоплощения» (*anti-inversion rules*). Как я объяснил в докладе, эффективная налоговая ставка принципиально важна, если мультинациональная группа компаний намеревается конкурировать с другими и расти. В-третьих, мы имеем проблемы, связанные со свободами, предусмотренными нормами о создании ЕС, которые предусматривают, что если страна является членом ЕС, то ее законы не могут различным образом регулировать инвестиции,

---

[468] Ibid. P. 7.

сделанные где-либо в Великобритании, например путем покупки акций на севере Англии, и инвестиции, сделанные во французскую, английскую или испанскую компании. То есть если у вас применяется полное исключение дивидендов из налогообложения, то вы должны то же самое применять и к дивидендам, приходящим откуда-либо из ЕС. Точно так же, если у вас не применяются правила о КИК внутри страны, что само собой разумеется, то вы не можете применять их интернационально… МНК считаются приносящими пользу, осуществляющими вклад в Великобританию, и мы предпочитаем это оставить. Правительство сделало смелый шаг и сказало, что мы не должны иметь налоговую систему, которая искажает нормальные коммерческие решения. Если люди хотят инвестировать где-либо еще, они могут свободно делать это, и система налогообложения в Великобритании не должна устранять налоговые преимущества за рубежом, которые являются частью общей картины в ряде причин, по которым кто-то хочет инвестировать за рубеж. И мы не должны создавать обременения, если кто-то репатриирует денежные средства, так как это может стать барьером на пути инвестиций в Великобританию… Как я показываю в докладе, Великобритания решила не устанавливать правил об аллокации или иных ограничений процентных расходов… Правила КИК, разумеется, являются ключевой характеристикой территориальной системы. Мы стараемся разумно подходить к ним и облагать налогом доход КИК, только когда имеет место ясное свидетельство ухода от налогов или перенаправление дохода. А чтобы сделать систему налогообложения привлекательной для инвестиций по сравнению с другими местами, мы снизили ставку корпоративного налога до 23 %».

● *Фрагмент доклада Йорга Менгера, партнера Ernst & Young (немецкий отдел)*[469]

«…Цель моего доклада – дать общий обзор системы корпоративного налогообложения в Германии, а в особенности – налогообложения дохода, полученного из-за рубежа. Политические деятели, определяющие налоговую политику в Германии, сфокусировались на внедрении системы налогообложения иностранных доходов, основанной на принципе нейтральности импорта капитала, нацеленной на обеспечение того, чтобы немецкие компании были способны конкурировать на иностранных рынках с местными компаниями. Ставка корпоративного налога в Германии включает собственно налог на прибыль и промысловый налог. Текущая комбинированная средняя налоговая ставка находится немного ниже 30 % и отражает результат серии реформ, снижающих ставку налога с когда-то максимальной в 65 %. Для избежания двойного налогообложения корпоративных доходов, распределенных внутри цепочки компаний, немецкие налоговые законы применяют систему налоговых освобождений дивидендов, распределяемых одной корпорацией в адрес другой. В общем случае 95 % любых дивидендов, полученных корпорацией, освобождены от налога, поэтому только 5 % дивидендного дохода включаются в налогооблагаемую базу. Рациональная причина политики налогообложения только 5 % дивидендов заключается в том, что необходимо компенсировать эффект от вычета коммерческих затрат, которые напрямую относятся к получению освобожденного дивидендного дохода… Германия имеет правила об иностранных компаниях, согласно которым нераспределенная прибыль КИК подлежит полному налогообложению в Германии налогом на прибыль и промысловым налогом, но только в том случае, если такой доход пассивен и облагается по низкой налоговой ставке. Более того, правила КИК не применяются в отношении дочерних компаний в ЕС, если они ведут самостоятельную деловую активность. Резюмирую, Германия ввела территориальную систему налогообложения во внутреннее налоговое законодательство и в свои налоговые соглашения, имея специальные правила в отношении низконалогового пассивного дохода. Этот подход был основан на принципе нейтральности импорта капитала и простоты».

• *Фрагмент доклада Реувена Ави-Йонаха, профессора Мичиганской школы права*

---

469 Ibid. P. 37.

(США)[470]

«…Я хотел бы отметить несколько пунктов. Первый заключается в том, что, несмотря на то что вы здесь слышали, реальный вопрос, стоящий перед нами, состоит не в сопоставлении общемировой и территориальной системы налогообложения, поскольку, как это следует из доклада предыдущего выступающего, фактически все мы имеем смешанные системы налогообложения, в которых налогом облагается определенный зарубежный доход резидентных корпораций либо на основании правил КИК, либо согласно иным антиуклонительным нормам, в то время как иные доходы не облагаются налогом. Это не имеет никакого отношения к территориальности, это вопрос о том, будем ли мы облагать налогами дивиденды, полученные от наших КИК, которые не подпадают под положения о доходах подпараграфа Ф, когда он достигнет наших берегов. А это, собственно, и есть описанные выше положения об освобождении долей участия. Данный частный вопрос, по моему мнению, не имеет никакого отношения к конкурентоспособности. Конкурентоспособность, как упомянул, к примеру, господин Эдж, если вообще имеет отношение к налогообложению – ведь есть и более значимые факторы, – определяется общей эффективной налоговой ставкой, применимой к МНК из данной страны. Либо, как можно было бы еще определить, эффективной налоговой ставкой на доход из иностранных источников в отношении некоего проекта. Она не определяется тем, облагаете ли вы налогом дивиденды, которые вы распределяете домой, поскольку налог, в общем-то, не платится никогда. Дивиденды попросту не репатриируются, если их возврат связан с уплатой дополнительного налога на них, поэтому как это может влиять на конкурентоспособность? Вопрос о конкурентоспособности имеет отношение к общей эффективной налоговой ставке, а не к налогу на дивиденды. Второй пункт – это недавний вопрос, связанный с возвратом дивидендов обратно в страну, а именно – вопрос о феномене запертых доходов (*trapped earning phenomenon*). Американские МНК не репатриируют доходы, если только в отношении них не может быть заявлен зачет иностранных налогов, и значительная часть их иностранных заработков облагается налогами по низкой ставке, поэтому МНК их не репатриируют. Однако этот особенный вопрос хоть и является реальной проблемой, но имеет гораздо более простое решение, которое, как я думаю, устраняет необходимость сталкиваться с многими проблемами, о которых я также скажу. Решение это заключается в том, что мы должны обложить налогом те доходы, в текущее время, т. е. когда они заработаны. Теперь я думаю, что это возможно, только если мы значительно сократим ставку налогообложения, не допустив состояния неконкурентоспособности. Тем не менее я думаю, что если мы это сделаем, то нам не придется заботиться о трансфертном ценообразовании, о бесконечной проблеме квалификации дохода подпараграфа Ф и т. д. То есть если реальной проблемой является запертый доход, то существует другое решение. Далее, введение налогового освобождения дивидендного дохода без одновременных действий в отношении перенаправления прибыли проблематично. В настоящее время основное препятствие для американских МНК к помещению их прибылей за рубеж заключается в том, что они знают, что не смогут вернуть прибыль назад без уплаты налога. Это и есть феномен запертых доходов. Если мы отменим это, т. е. перестанем облагать налогом дивиденды, то каких-либо препятствий для перевода прибыли за рубеж не останется. Вот тут, если вы внимательно слушали, вы могли бы понять, что фактически антиуклонительные нормы и правила КИК наших торговых партнеров, и не только тех, которые представлены здесь, но и других, серьезно отличаются от наших правил подпараграфа Ф, поскольку они все явным образом принимают во внимание эффективную налоговую ставку в стране-источнике, где зарабатывается доход. И если доход пассивен и облагается по низкой ставке у источника, то применяются правила подпараграфа Ф. Это и есть правила КИК. Конечно, правила подпараграфа Ф не работают, как показано выше, как вы все знаете. Они не имеют ничего

---

[470] Ibid. P. 44.

общего с эффективной налоговой ставкой в стране-источнике почти во всех случаях. И они позволяют свободно перенаправлять доходы из одной КИК в другую без применения последствий подпараграфа Ф. К примеру, если доход сначала направляется в одну из четырех упомянутых стран, каждая из которых взимает реальный корпоративный налог, наши правила подпараграфа Ф затем позволяют заново перенаправить доход в третью страну, которая вообще не взимает налог на прибыль, и оставить его там в качестве активного дохода, без включения в перечень облагаемых по правилам подпараграфа Ф либо вообще по причине его игнорирования как дохода, перенаправляемого от одной КИК в адрес другой. Именно это, я думаю, и делает нашу систему особенно уязвимой к злоупотреблениям в форме перенаправления доходов, и именно поэтому мы должны быть особенно осторожными на этот счет. Теперь, следующий пункт заключается в том, что рассматриваемое предложение является потерей налоговых доходов. Налоги могут сократиться в некоторых ситуациях, особенно если мы не примем ограничений в отношении вычета расходов. Но это кажется тем направлением, в котором мы движемся, и в таком случае это приведет к потере доходов, чего мы не можем себе позволить. В заключение скажу: я считаю, что сравнение, которое сегодня делается, игнорирует, как отметил… господин Левин, другие различия между нашей системой и экономикой других стран, с которыми сравнивают нас».

По результатам слушаний уже в ноябре 2011 г. Бюджетный комитет подготовил законопроект, предусматривающий частичный переход на территориальную систему налогообложения, в том числе освобождение от налога 95 % полученных иностранных дивидендов и прироста капитала. Появились и другие предложения, например законопроект сенатора Энци, который незначительно отличается от законопроекта Кэмпа[471].

Из приведенных выше отрывков слушаний Бюджетного комитета становится очевидно, что довольно трудно установить преобладающие преимущества территориальной системы налогообложения по сравнению с существующей, а также оценить ее эффект в такой сложной системе, как экономика США. Докладчики на слушаниях в основном анализировали предполагаемое действие налоговой реформы на эффективную налоговую ставку американских МНК, а также их способность к репатриации запертых иностранных доходов и потенциал создания новых рабочих мест в США. Сторонники реформы говорят, что современная налоговая система, созданная, когда экономика США доминировала во всем мире, серьезно не изменялась с 1986 г. Кроме того, они утверждают, что пересмотр системы налогообложения иностранных доходов необходим для увеличения конкурентоспособности американских МНК по отношению к МНК других развитых стран, поскольку, как утверждается, конкурентные преимущества складываются не в пользу компаний США.

По правилам территориальной системы налогообложения прибыль МНК облагается налогом только в той стране, где она зарабатывается. К примеру, прибыль дочерних компаний и филиалов МНК за рубежом не облагается налогом в стране расположения МНК. Эта система коренным образом отличается от применяемой в настоящее время в США. Весь общемировой доход компаний, зарегистрированных как корпорации США (*U.S. domestic corporation*), облагается налогом. Причем неважно, где заработан доход, внутри страны или за ее пределами. Налог, уплаченный компанией за рубежом, разрешено вычесть из общей суммы, рассчитанной по налоговым правилам США. Это устраняет двойное налогообложение иностранной прибыли американских корпораций.

Что касается прибыли дочерних компаний американской МНК, которые работают исключительно за рубежом, – она не облагается налогом на прибыль в США до их репатриации в материнскую МНК в форме дивидендов. Поэтому корпорации могут не репатриировать дивиденды в принципе, раз за разом выбирая постоянную отсрочку

---

[471] In the Senate of the United States, February 9, 2012; Mr. Enzi, A Bill To amend the Internal Revenue Code of 1986 to reform the international tax system of the United States, and for other purposes.

(*permanent deferral*) налогообложения иностранных дивидендов от американского налога. Именно поэтому в Кодексе внутренних доходов США в 1960-х гг. появились правила, ограничивающие возможности для такой отсрочки, известные как правила подпараграфа Ф (*Subpart F*), их еще называют законодательством о контролируемых иностранных компаниях/корпорациях (*controlled foreign corporation/company rules*).

По этим нормам иногда прибыль КИК подлежит налогообложению в момент ее возникновения, независимо от того, распределена она или нет. Для применения правил подпараграфа Ф иностранная компания должна считаться контролируемой на протяжении 30 дней в любом календарном году, и в этом случае американский акционер обязан включить валовой доход такой компании в налоговую базу пропорционально доле участия в ее капитале или контроле. Разумеется, это не означает, что акционер КИК полностью теряет возможность отсрочить налогообложение ее доходов в США, поскольку лишь некоторые типы доходов КИК подлежат немедленному налогообложению в составе налоговой базы ее американского контролирующего акционера (так называемый конструктивный дивиденд – *constructive dividend*). Изначально положения законодательства, введенного в 1962 г., были направлены на недопущение налоговых преимуществ, полученных иностранными базовыми компаниями. Компании аккумулировали определенные доходы, которые можно было относительно легко перенаправить на них от компаний группы МНК, расположенных в США. Такого типа «плохой» доход (*tainted income*) иногда называют доходом подпараграфа Ф (*Subpart F income*). В целом он характеризуется как доход, имеющий лишь небольшую экономическую связь (или вообще никакой) со страной инкорпорации КИК. Такие доходы делятся на категории, главная из которых – доходы иностранных базовых компаний (*foreign base companies*), не имеющие экономической связи с территорией страны инкорпорации КИК. Категория разбита на четыре типа: 1) доходы от страхования риска, расположенного вне страны; 2) доходы персональных холдинговых компаний (роялти, арендные платежи, аннуитеты); 3) доходы иностранных базовых компаний от оказания услуг; 4) доходы, связанные с нефтью. Другие категории доходов подпараграфа Ф – нелегальные доходы в форме взяток, доходы от стран, которым объявлен международный бойкот. Все перечисленные выше доходы включаются на брутто-основе в состав налогооблагаемых доходов американского акционера в момент, когда они заработаны, а не когда распределены ему в виде дивидендов. Что касается определения КИК, правила Кодекса внутренних доходов США[472] включают в себя критерии прямого, косвенного и конструктивного владения акционерной компанией и если американское лицо имеет в иностранной компании более 50 % собственности в общем капитале и контроле (с учетом стоимости всех классов голосующих акций).

За последние несколько лет вопрос о преимуществах и недостатках частичного введения в США территориальной системы налогообложения становился предметом не только обсуждений в Конгрессе США, но и многих научных работ и докладов.

В июле 2012 г. Ирфан Банду, выпускник Университета ПАСЕ (Нью-Йорк, США), в дипломной работе [473] описал преимущества и недостатки введения принципа территориальности в налоговой системе США. Основная и непосредственная выгода от перехода к территориальному принципу – это, без сомнения, решение проблемы запертых (нераспределенных) иностранных доходов американских МНК. Они превышают, по оценке Реувена Ави-Йонаха[474], 1 трлн долларов США. Эти средства не репатриируются, поскольку

---

[472] U.S. Internal Revenue Code. § 958, 318a.

[473] Irfan Bandoo. Corporate International Taxation Reform: Should US move towards a Territorial Tax System. NY: Honors College Theses, Pace University.

[474] Testimony of Professor Reuven S. Avi-Yonah. Hearing on how other countries have used tax reform to help their companies in the global market. U.S. House Committee on Ways and Means. May 24, 2011.

они на данный момент не включены в доходы подпараграфа Ф и потому не обложены налогом в США, но попадут в налоговую базу непосредственно в момент репатриации. Однако, как отметил Р. Ави-Йонах в своем докладе в Конгрессе, реформирование системы международного налогообложения может привести к серьезному риску перемещения операций и прибыли американских КИК в низконалоговых юрисдикциях, затем прибыль вернется в США в виде освобожденных от налога дивидендов. В самом деле, без налога на полученные дивиденды появится сильный стимул переместить доход в низконалоговые юрисдикции. Однако если иностранный доход не облагается налогом, то у американских МНК будет стимул использовать трансфертное ценообразование для еще большего перемещения доходов и налоговой базы из США в иностранные низконалоговые юрисдикции. Получается, что нагрузка на налоговое регулирование трансфертного ценообразования значительно возрастет. Таким образом, территориальная система усугубит проблему трансфертного ценообразования, поскольку поспособствует перемещению не только прибыли, но и деятельности, генерирующей прибыль, в низконалоговые юрисдикции, т. е. перемещению рабочих мест из США в эти самые юрисдикции.

В специальном отчете влиятельной организации США Tax Foundation, вышедшем в мае 2011 г.[475], названы десять причин, по которым США должны перейти на территориальную налоговую систему:

Равновесие. Налоговая система США должна быть приведена в соответствие с системами, принятыми у глобальных торговых партнеров страны.

Опыт, полученный Японией и Великобританией, служит уроком для США.

Принцип, на котором основана система общемирового налогообложения, – нейтральность экспорта капитала – в наши дни устарел, поскольку дочерние компании имеют доступ к рынкам капитала и могут сами финансировать расширение своей деятельности из нераспределенной прибыли.

Общемировая система налогообложения противоречит принципу преимуществ в налогообложении.

США применяют территориальную систему для компаний с иностранным владением, но общемировую систему для американских компаний. Переход к полной территориальности создаст равные условия для деятельности.

Стоимость поддержания и соблюдения правила в действующей системе несоразмерно высока по сравнению с размером иностранных операций и доходов компаний, а также налоговых сборов от иностранных операций.

В действующей системе капитал заперт за рубежом (эффект локаута).

Высокая ставка корпоративного налога, применяемая одновременно с общемировой системой налогообложения, способствует тому, что компаниям выгоднее получать долговое финансирование, чем использовать заработанную прибыль для роста.

Действующая система не способствует тому, чтобы глобальные компании размещали штаб-квартиры в США.

Устранение отсрочки налогообложения практически уничтожило индустрию морского транспорта в США.

Политические круги рассматривают репатриацию доходов из-за границы обратно в США как краткосрочный стимул для оживления экономики. Помимо предложений о переходе на территориальное налогообложение, существуют и более узконаправленные законопроекты о краткосрочной амнистии иностранных доходов при их репатриации в США. Например, Акт о свободе инвестиций [476] предлагает снизить ставку на

---

[475] Scott A. Hodge. Ten Reasons the U.S. Should Move to a Territorial System of Taxing Foreign Earnings. Special Report. Tax Foundation. May 2011. Issue № 191.

[476] H.R. 1834, the Freedom to Invest Act of 2011. URL: thomas.loc.gov/cgi-bin/query/z?c112:H.R.1834:.

репатриируемые в США доходы с теперешних 35 % до 5,25 %. В долгосрочной перспективе утверждается, что территориальный принцип налогообложения поможет сохранить в США штаб-квартиры международных корпораций и усилит их конкурентоспособность, способствуя их росту и увеличению стоимости.

На момент выхода в свет данной книги законопроект, предлагавший внедрение территориального принципа налогообложения в США, не был принят. Вряд ли он будет рассматриваться Конгрессом США в обозримом будущем. Тем не менее приведенная выше дискуссия в Конгрессе США представляет ценность для лучшего понимания смысла положений принципа территориальности и его соотношения с нормами об освобождении некоторых доходов от иностранных инвестиций, что, как показал профессор Реувен Ави-Йонах, не одно и то же.

Глава 3. Основные принципы международного налогообложения

I. The subjects of every state ought to contribute towards the support of the government, as nearly as possible, in proportion to their respective abilities; that is, in proportion to the revenue which they respectively enjoy under the protection of the state.

II. The tax which each individual is bound to pay ought to be certain, and not arbitrary. The time of payment, the manner of payment, the quantity to be paid, ought all to be clear and plain to the contributor, and to every other person.

III. Every tax ought to be levied at the time, or in the manner, in which it is most likely to be convenient for the contributor to pay it.

IV. Every tax ought to be contrived as both to take out and to keep out of the pockets of the people as little as possible over and above what it brings into the public treasury of the state.

Adam Smith. Wealth of Nations. Chapter 2 of Book V. (1776)

В глобальном контексте взаимоотношений государств стоит обозначить принципы распределения прав на налогообложение доходов лиц, совершающих международные операции. Возникает вопрос о принципах, обосновывающих право государства взимать налоги с нерезидентов, получающих доходы или ведущих деятельность на территории данной страны. Этот вопрос возвращает нас к дискуссии о налоговом суверенитете государств и о базовых принципах взимания налогов вообще.

Единого и универсального принципа, который бы применялся ко всем сторонам международной налоговой политики, нет. Однако существует несколько наиболее важных принципов, имеющих преобладающее влияние на основы построения современных налоговых систем. К ним относятся:

– принцип принадлежности налога;
– принцип равенства и справедливости (*equity and fairness*);
– принцип нейтральности экспорта и импорта капитала;
– принцип взаимности (реципроцитет);
– принцип «вытянутой руки» (*arm's length principle*);
– принцип однократности налогообложения.

О некоторых принципах мы поговорим далее.

3.1. Принцип принадлежности налога

Принцип призывает равномерно распределять международную налоговую базу между нациями в соответствии с принадлежностью. Теоретическая основа теории принадлежности – принцип экономической привязанности и принцип выгод. Принцип принадлежности налога обосновывает концепцию налогообложения резидентов, поскольку резиденты

должны платить налог в силу экономической принадлежности к стране в обмен на привилегии, которые они получают как резиденты (это относится и к корпорациям в силу их государственной регистрации в стране). Что касается теории общественных благ, то налог – это платеж за преимущества, которые получает налогоплательщик (в форме увеличения своего состояния, включая производительность), за счет расположения факторов производства на территории страны. В связи с этим страна-источник должна иметь право либо облагать доходом налог, возникающий на ее территории; либо «…участвовать в доходе производственных факторов, принадлежащих иностранцам, действующих в пределах ее территории, доходах, генерируемых благодаря потребляемым факторам, будь то натуральные ресурсы, квалифицированная недорогая рабочая сила или близость к рынку. Другими словами, право на налогообложение страны-источника – это „экономическая рента“, или доходность нации от предоставления в аренду этих комплементарных факторов нерезидентным инвесторам или временным работающим»; либо взимать плату за свои услуги, вызвавшие снижение затрат или увеличение прибыльности[477].

3.2. Принцип равенства и справедливости

Принцип справедливости в налогообложении, как пишет А. А. Шахмаметьев, имеет сложный состав и формируется как взаимосвязь следующих общих начал современной налоговой системы, которые нередко рассматриваются отдельно, как самостоятельные принципы:

принцип всеобщности налогообложения: каждое лицо без исключений (без индивидуальных льгот и освобождений) должно уплачивать законно установленные налоги и сборы;

принцип соразмерности налогообложения: запрет введения налогов и сборов, препятствующих реализации гражданами своих конституционных прав;

принцип недискриминации: устранение любых различий в уровне налогообложения (его условий) в зависимости от формы собственности, организационно-правовой формы предпринимательской деятельности, местонахождения налогоплательщика, политических, идеологических, этнических, конфессиональных, этических и иных дискриминационных оснований;

принцип равного налогового бремени: учет фактической способности к уплате налога, равенство всех плательщиков перед налоговым законом.

Исторически в основе рассуждений о принципах построения налоговой системы лежал принцип справедливости налогообложения, основанный на соизмеримости налоговой обязанности и платежеспособности (*ability to pay*). Принцип справедливости основан на принципе равенства, основополагающем конституционном принципе демократических государств. Он требует равного налогообложения для лиц с одинаковым доходом независимо от его источника, основанного на платежеспособности лиц. Принцип равенства еще известен как «горизонтальная справедливость», в то время как более высокий доход может облагаться повышенными и прогрессивными ставками налогов – это «вертикальная справедливость». Принцип платежеспособности лежит в основе большинства современных систем налогообложения физических лиц, в частности прогрессивного налогообложения, и

---

[477] Peggy B. Musgrave. Combining Fiscal Sovereignty and Coordination: National Taxation in a Globalizing World. Oxford University Press, 2006. P. 167; Peggy B. Musgrave, Richard A. Musgrave. Inter-Nation Equity. Modern Fiscal Issues. Toronto: University of Toronto Press, 1972. P. 63–85; Peggy B. Musgrave, Richard A. Musgrave. Fiscal Coordination and Competition in an International Setting. Retrospectives on Public Finance. Durham, NC: Duke University Press, 1991. P. 65–66; Peggy B. Musgrave. Sovereignty, Entitlement, and Cooperation in International Taxation. Brooklyn J. Int'l L. 26. 2001. P. 1335–1356; Nancy Kaufman. Fairness and the Taxation of International Income. Law and Policy in International Business, 1998; Klaus Vogel. Worldwide vs. source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments. Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991. P. 160.

гласит, что налоговое бремя должно распределяться согласно относительному благосостоянию лиц; проще говоря, бремя налогообложения увеличивается пропорционально увеличению дохода.

Системы налогообложения, в которых иностранный доход включается в общий налогооблагаемый доход лица, соответствуют данному принципу. Он же обосновывает систему зачета зарубежного налога при исчислении внутреннего налогового обязательства.

В международном контексте данный принцип реализуется в форме международной справедливости, состоящей в равноправном распределении налоговых прав и обязательств государств в отношении доходов резидентов и нерезидентов таким образом, чтобы каждое государство получало свою справедливую долю налогов. Кроме того, данный принцип лежит в основе требования о недискриминации.

Как соблюдается принцип справедливости при современном международном налоговом режиме, где господствуют принципы резидентства и территориальности? Справедливость достигается при устранении двойного международного налогообложения, что требует равновесия с точки зрения компромисса между конфликтующими налоговыми юрисдикциями двух или более государств. Компромисс требует отказа государства на односторонней или двусторонней основе от применения своей налоговой юрисдикции. В наиболее полноценной форме принцип реализуется посредством заключения международного налогового договора на основе взаимности.

Так, при заключении международного налогового соглашения такой компромисс выражается в ограничении налоговых правомочий государства резидентства и государства источника в пользу друг друга. Типичный пример – страна резидентства налогоплательщика отказывается от налогообложения предпринимательской прибыли резидента, полученной им от деятельности постоянного представительства в другой стране. Возможны и односторонние, внутренние нормы, при которых государство отказывается от применения налоговой юрисдикции к определенному виду зарубежных доходов своих резидентов.

В целом распределение налоговых прав между государствами резидентства и источника должно регулироваться принципом справедливой аллокации. Отправная точка в теории справедливой аллокации – принцип принадлежности дохода к стране-источнику (*source country entitlement*), согласно которому страна имеет приоритетное право на налогообложение дохода или имущества. Принцип требует, чтобы страна-источник имела право на приоритетное применение своей юрисдикции к определенным трансграничным доходам. Это следует из практики установления во многих государствах внутренних норм об иностранном налоговом зачете. Историческое объяснение этого принципа, вероятно, заключается в том, что с точки зрения налогового администрирования страна-источник имеет приоритетный доступ к доходу из источников для налогообложения, в то время как страна-резидент должна ждать, пока доход будет репатриирован и задекларирован в ней. Однако правомочия страны-источника должны иметь пределы, вызванные в том числе практическими соображениями. Так, страны, импортирующие капитал, могут столкнуться с трудностями при налогообложении высокомобильного дохода, т. е. дохода, географический источник которого можно легко переместить. В этом смысле страна-резидент обладает преимуществами при налогообложении такого дохода, поскольку она осуществляет персональную налоговую юрисдикцию в отношении своего резидента, который, вероятно, менее мобилен, чем доход.

Международные налоговые соглашения, заключенные согласно МК ОЭСР, ограничивают налоговую юрисдикцию страны-источника, относя приоритетные права на налогообложение многих важных типов доходов к стране резидентства. Типичные примеры – доходы в виде дивидендов, процентов и роялти, по которым налоговые соглашения ограничивают или вовсе отменяют ставки налогов у источника. Ставки, предусмотренные соглашениями, всегда одинаковы для денежных потоков двух стран, т. е. подчинены принципу взаимности (реципроцитета).

3.3. Принцип нейтральности экспорта и импорта капитала

Принцип, известный как принцип эффективности, или нейтральности, рассматривает иную плоскость взаимоотношений налогоплательщика и государства в контексте взаимодействия двух и более налоговых систем. В классической формулировке принцип нейтральности предполагает, что налоги не должны препятствовать экономической деятельности и принятию деловых решений, в частности решений об инвестициях или о сбережениях.

Налоговая система, в которой факторы производства распределяются исключительно под воздействием рыночных механизмов, а не налоговых факторов, считается более эффективной. В контексте международных экономических отношений и международной аллокации капитала принцип эффективности означает налоговую нейтральность решений об инвестировании капитала внутри страны или за ее пределами, а также нейтральность между внутренними и иностранными инвестициями. Требование о нейтральности налоговой системы означает, что правила налогообложения зарубежных доходов национальных резидентов не должны искажать решения экономических субъектов об инвестировании внутри страны или за рубежом.

Возникает важный и при этом сложный вопрос: что подразумевается под рынком или инвестиционными решениями, на которые не должно влиять налогообложение? На протяжении десятилетий существуют несколько конкурирующих друг с другом теорий с разным подходом к этому вопросу. Традиционно выделялись два основных принципа налоговой нейтральности: нейтральность экспорта капитала (*capital export neutrality* – CEN) и нейтральность импорта капитала (*capital import neutrality* – CIN). Однако в последнее время также приобретают вес две новые концепции: нейтральность владения капиталом (*capital ownership neutrality* – CON) и национальная нейтральность владения (*national ownership neutrality* – NON). Последние две концепции значительно повлияли на внешнеэкономическую политику США в последнее время[478].

Несколько десятилетий преобладала теория о том, что местоположение капитала – это центральный вопрос международной налоговой политики. В 1960-х гг. Пегги Масгрейв[479] (США) сформулировала конкурирующие принципы установления нейтрального налогообложения в применении к решениям корпораций об инвестировании капитала. Сейчас эти принципы лежат в основе международной налоговой политики США и значительного числа других государств, воплощенные в нормах о налогообложении иностранных инвестиций резидентов этих стран.

Традиционный аргумент в пользу одинаковой налоговой ставки на доход от капитала безотносительно страны его инвестирования основывается на теории нейтральности экспорта капитала, разработанной П. Масгрейв. Теория предполагает, что резиденты страны имеют одинаковый выбор с точки зрения налогообложения при решении об инвестировании внутри страны или за ее пределы. Решение экономического субъекта (экспортера капитала) об инвестировании за пределы своей страны должно быть нейтральным с точки зрения влияния на него налоговых ставок и его страны нахождения, и страны направления инвестиций. Налоговая система должна быть построена таким образом, чтобы сумма внутренних и внешних налогов оказалась одинаковой при инвестировании и внутри страны, и за ее пределы. При данной системе страна устанавливает правила налогообложения резидентов, инвестирующих за рубеж, при которых налоговая нагрузка не влияет на решение

---

478 Mihir A. Desai, James R. Hines Jr. Evaluating International Tax Reform. National Tax Journal. Volume LVI. № 3. 2003.

479 Peggy B. Musgrave. United States Taxation of Foreign Investment Income: Issues and Arguments (1969); JCT Reports on International Taxation, 1999. Tax Notes Today 124-8 (June 29, 1999).

об инвестициях, поскольку остается одинаковой (а значит, нейтральной). Так, доход, полученный из-за рубежа, подлежит налогообложению наряду с любым аналогичным доходом внутри страны, а зарубежные налоги подлежат зачету против национального налогового обязательства в отношении данного дохода.

Налоговые системы можно было бы считать нейтральными для экспорта капитала, если бы все они имели одинаковую налоговую систему, поскольку тогда налогоплательщики инвестировали бы в любую страну, где норма прибыли до налогообложения выше. Однако в реальном мире налоговые системы различны, в странах инвестирования по сравнению со страной инвестора встречаются и более высокие, и более низкие ставки налогов. Поэтому, чтобы достичь нейтральности экспорта капитала, все страны одновременно должны отказаться от территориального налогообложения (предусматривающего метод освобождения иностранных доходов), оставив за собой только налогообложение по принципу резидентства (метод налогового зачета). В таком случае решения об инвестировании за рубеж освободятся от налоговых условий, поскольку резиденты будут облагаться налогом в отношении зарубежных доходов только у себя в стране, а двойное налогообложение исчезнет. Однако, учитывая повсеместное распространение территориального налогообложения, такое предположение не имеет под собой реальной основы.

Тем не менее нейтральность экспорта может быть достигнута даже при совмещении концепций резидентства и территориальности, если налоговая система страны резидентства позволяет неограниченный зачет зарубежных налогов против налогового обязательства, рассчитанного на общемировой доход в своей стране. Более того, если сумма зарубежных налогов превышала бы сумму налогового обязательства, исчисленную внутри страны, то полная нейтральность предполагала бы возврат избыточной суммы налогов, уплаченных за рубежом, за счет бюджета «экспортирующего» капитал государства. Возвращая иностранный налог, страна резидентства нейтрализовала бы избыточную налоговую нагрузку между своей налоговой системой и налоговой системой страны-источника так, что налогоплательщики-резиденты платили бы одну и ту же сумму налога при инвестировании и внутри своей страны, и в страны с большей или меньшей ставкой налога.

Реализовать это на практике затруднительно. Так, государства, применяющие метод зарубежного налогового зачета, почти всегда ограничивают его размером налогов, уплаченных за рубежом; иными словами, не разрешают использования национального налогового обязательства для покрытия иностранных налогов, или «заползания» иностранного налога на национальную налоговую базу[480]. В современном мире почти ни одна страна не предоставляет неограниченный налоговый зачет (например, в США он был ограничен еще в 1921 г.). В теории это стимулирует резидентов страны – экспортера капитала вкладывать преимущественно в высоконалоговые страны, а страны инвестирования – повышать налоговые ставки для иностранных инвесторов, фактически за счет бюджета экспортирующей страны.

---

[480] Страна, применяющая систему налоговых зачетов (кредитов), будет облагать налогом своих резидентов в отношении их общемировых доходов безотносительно страны происхождения доходов. Предположим, страна К (использует зачетный метод) установила налоговую ставку в 35 %. Резидент страны К заработал 100 долларов из источников в стране Т, применяющей территориальное налогообложение доходов нерезидентов по ставке 30 %, т. е. налог будет равен 30 долларам. Страна К применит ставку 35 % к доходу в 100 долларов и получит налог 35 %, а для устранения двойного налогообложения позволит зачесть иностранные доллары против национального налога в размере 35 долларов. В результате 5 долларов будут подлежать доплате стране К. В итоге резиденты К облагаются налогом одинаково по ставке 35 % на внутренний и зарубежный доход безотносительно ставок налога за рубежом, т. е. достигается налоговая нейтральность экспорта капитала, поскольку разница в налоговых ставках не влияет на решение об инвестировании. Однако в примере ставка налога за рубежом ниже, чем национальная. Если ставка налога в стране Т, скажем, 45 %, то для достижения полной нейтральности страна К вынуждена была бы вернуть разницу между налогом, уплаченным за рубежом (45 долларов), и налогом, исчисленным по внутренней налоговой ставке (35 долларов).

Нейтральность импорта капитала представляет собой, наоборот, позицию государства – импортера капитала с точки зрения налогообложения импортера в стране инвестирования. По данному принципу налоговое бремя резидентов и нерезидентов должно быть одинаковым и тем самым поощрять инвестиции и свободное движение капитала. Любые препятствия на пути такого движения, вызываемые налоговым регулированием, нежелательны. Поскольку иностранные инвесторы уплачивают те же самые налоги, что и национальные, при получении доходов из источников в данной стране, то для тех и других должны применяться одинаковые ставки налогов. Если исходить из CIN, дополнительные налоги сверх этого не должны взиматься, а страна резидентства должна полностью освобождать данный доход от налогов. Таким образом, CIN, в отличие от CEN, преследует иную задачу: эффективность аллокации капитала. Налоговая система достигает CIN, если все инвесторы страны получают одинаковую доходность после уплаты налога безотносительно страны своего резидентства. На практике это реализуемо, только если страны резидентства единообразно применят метод налогового освобождения в отношении зарубежных доходов своих резидентов и тем самым оставят резидентам единственное налоговое бремя: налоги, уплачиваемые по территориальному принципу в стране – источнике дохода[481].

В реальном мире при применении одновременно двух концепций полной нейтральности достичь невозможно из-за конфликта подходов: первый поощряет общемировой принцип налогообложения доходов резидентов, второй же проповедует территориальный принцип. Кроме того, на практике указанные подходы используются не в чистом виде, а в виде комбинации, основанной на принципах экономической политики, развитости национальной экономики и желании привлекать иностранный капитал. Так, принцип CIN нарушается, если иностранные инвесторы облагаются налогом в отношении дохода, заработанного в стране, полностью освобождающей инвестиционный доход от налогообложения (либо облагающей его низкими ставками налога), поскольку эффект от такого освобождения сводится к нулю за счет обложения дохода в стране резидентства инвесторов. Нейтральность нарушена, поскольку доходность от инвестиций после налогообложения у национальных инвесторов и иностранных инвесторов будет различной.

Успешному внедрению политик CEN и CIN в чистом виде препятствует несколько сложностей. Обе политики нельзя внедрить без гармонизации налоговых ставок во всем мире, а это пока совершенно нереалистично. Но даже и при такой гармонизации возникает проблема конкуренции политик: они не могут существовать одновременно, всем государствам придется установить один и тот же метод налогообложения иностранного дохода. Для реализации CEN всем странам пришлось бы установить неограниченный метод зачета иностранного налога, а для CIN – метод освобождения.

Но даже если государство единожды установит и будет раз за разом применять один из методов, оно не сможет делать это последовательно, неизбежны отклонения от идеальных теоретических форм. На самом деле все системы международного налогообложения смешанные, т. е. комбинируют разные методы, но в одних странах преобладают принципы налогового зачета, в других – освобождения дохода. Кроме того, в теории CEN требует облагать налогом общемировой доход резидентов «в текущем режиме» и предоставлять неограниченный налоговый зачет. Но на деле в тех же США, несмотря на официальное

---

[481] В системе, применяющей механизм освобождения в чистом виде, государства не облагают налогом зарубежный доход своих резидентов. Представим, что страна Т, применяющая метод освобождения, взимает налог с внутренних доходов по ставке 40 %. Если корпорация из Т заработает 100 долларов в стране С, где ставка налога – 35 %, то она заплатит 35 долларов стране С, но налог не будет взиматься в стране Т. То же самое происходит, если налог в стране С составляет лишь 20 %. Резиденты С и Т всегда имеют одинаковое налоговое бремя в отношении доходов из этих стран. Предоставляя освобождение от иностранных доходов, Т достигает того, что ее резиденты уплатят ровно столько налогов в стране С, сколько инвесторы из третьих стран, а значит, будут принимать решения об инвестировании в С нейтрально с точки зрения налоговой системы в Т. Условие для правильной работы системы – отсутствие налоговой дискриминации нерезидентов в стране С, в противном случае принцип CIN нарушается.

преобладание политики CEN, требующей метода зачета, в большинстве случаев действует механизм отсрочки (*deferral*) в отношении налогообложения зарубежного дохода, что фактически равноценно одной из форм налогового освобождения. Кроме того, в США и большинстве стран, применяющих CEN, правила налогового зачета содержат большое количество ограничений, одно из которых – сумма внутреннего налога на иностранный доход. Другой недостаток CEN – отсутствие нейтральности налогообложения, если инвестиции делаются в страну с более высокой ставкой налога, чем в стране резидента. Поскольку страна резидента на практике не позволит зачесть иностранный налог в сумме больше исчисленного внутреннего, то налогоплательщику невыгодно вкладывать в страны, где ставка налога высока, поскольку избыточный иностранный налог невозможно зачесть. Нейтральность достигается, только если инвестиции производятся в страну, где ставка налога ниже.

При методе освобождения решения налогоплательщиков о размещении инвестиций за рубежом должны быть нейтральными. Однако на практике и это не так. Нейтральность достигается, если ставки налога в принимающей стране такие же, как в экспортирующей. Однако нейтральность сразу же нарушается при инвестициях в страны с более низкими налоговыми ставками, поскольку более низкая ставка – это прямой стимул к инвестированию, как и более высокая ставка – контрстимул. В итоге CIN достигает лишь того, что налогоплательщики платят ровно столько налогов, сколько причитается платить на территории страны инвестирования, т. е. не более и не менее. Однако и здесь возможны отклонения: государства в основном освобождают от внутренних налогов иностранный активный доход (например, полученный через иностранный филиал), в то время как пассивные доходы освобождаются лишь с учетом ряда условий.

В настоящее время в США высказываются предположения о несостоятельности CEN, раздается все больше голосов в поддержку перехода страны на территориальное налогообложение [482]. Главный аргумент – неравенство условий конкуренции между корпорациями из США, применяющих принцип CEN, и стран, применяющих CIN.

Приводится такой пример: сравним МНК из США, которая конкурирует с аналогичной корпорацией из Германии в отношении инвестиций в третью страну, налоги в которой низки. Текущий режим налогообложения в США облагает налогом репатриацию прибыли с зачетом налогов у источника, взимаемых в третьей стране, в то время как налоговые законы Германии освобождают такую прибыль от налогов в Германии. Следовательно, с точки зрения международной конкуренции корпорация из США проигрывает немецкой из-за более высокой стоимости ведения бизнеса за рубежом в виде национального налога, взимаемого на иностранный доход[483]. Аналогичную аргументацию приводят в ходе таких же дебатов и в Канаде[484].

Еще один довод (в дополнение к CIN) против применения CEN как инструмента налоговой политики государства – это новая теория нейтральности, вводящая третий важный показатель: нейтральность владения капиталом (CON). Он обозначает ситуацию, когда налогообложение не влияет на вопрос о личности владельца имущества или капитала. Как и CIN, нейтральность налогообложения достигается, только если страна – экспортер капитала не применяет дополнительное налогообложение у себя в стране в отношении зарубежного

---

[482] Scott A. Hodge. Ten Reasons the U.S. Should Move to a Territorial System of Taxing Foreign Earnings. Tax Foundation, Special Report. May 2011. № 191.

[483] Richard C. Henderson. Taxes, Market Structure, and International Price Discrimination. 10 Northwestern Journal of International Law and Business. 1989. URL: www.law.northwestern.edu/jilb/past_issues/vol10no2.html.

[484] Scott Wilkie, Robert Raizenne, Heather I. Kerr, Angelo Nikolakakis. The Foreign Affiliate System in View and Review. Corporate Management Report. Canadian Tax Foundation, 1993.

капитала. Нужно принимать во внимание не только расположение капитала, но и отношение собственности на него. В этом смысле международная налоговая политика должна выяснять не только географическое направление инвестиций и сбережений, но и то, кому принадлежит реальный капитал.

Сам термин CON впервые упомянули при обсуждении гипотезы о том, что уровень производительности значительно различается в зависимости от структуры собственности, причем данный фактор намного важнее географического расположения. Чтобы принять во внимание эффект личности собственника, предлагалось ввести новые показатели нейтральности: нейтральность владения капиталом (CON) и национальная нейтральность владения (NON).

В этом контексте установление территориального налогообложения (принцип источника) более эффективно в глобальной перспективе. Налоговые системы соответствуют принципу CON, если не препятствуют эффективному распределению собственности на активы. Если предположить, что распределение собственности на капитал не затронуто правилами налогообложения, то функция прямых иностранных инвестиций заключается лишь в том, чтобы уравновесить собственность на внутренние и иностранные производственные активы между национальными и иностранными инвесторами. Если производительность капитала зависит от личности собственников, чему есть убедительные доказательства в виде повышения эффективности в результате международной активности M&A (слияния и поглощения), то эффективное распределение капитала произойдет при максимизации производства при заданной структуре владения капиталом в каждой стране. То есть каждый дополнительный доллар, затраченный на новые инвестиции каждым инвестором, должен приносить такую же доходность после налогообложения вне зависимости от страны направления инвестиции. В итоге национальная нейтральность достигает максимизации общего дохода от инвестиций, который может получить государство от всех международных операций ее субъектов, при этом неважно, получен ли доход в виде налога самим государством или в виде дохода его резидентами.

Если предположить, что страна стоит перед выбором, какую политику предпочесть, то выбор, скорее всего, будет сделан в пользу политики освобождения (CIN) вне зависимости от того, что делают другие страны. Причина в том, что дополнительные инвестиции за границу необязательно уменьшают внутреннюю налоговую базу (и налоговые доходы страны), поскольку любое снижение в инвестировании внутри страны внутренним инвестором в теории компенсируется встречными инвестициями иностранных инвесторов. Однако при этом общее благосостояние национальной экономики увеличится, поскольку прибыль национальных корпораций после налогообложения максимизируется, если их иностранная прибыль освобождается от налогообложения. Этот факт, возможно, объясняет, почему так много стран применяют метод освобождения к иностранному доходу; соответственно, если бы каждая страна применяла этот принцип, то собственность на капитал распределилась бы эффективно, а следовательно, была бы достигнута и глобальная эффективность. В итоге если верно предположение о том, что благосостояние нации реализуется через благосостояние национальных корпораций и ее резидентов – физических лиц, то оно максимизируется при максимизации прибыли национальных корпораций и доходов физических лиц после налогообложения. Таким образом, налоговые системы, освобождающие иностранную прибыль от налогов, удовлетворяют принципу NON.

3.4. Принцип взаимности (реципроцитет)

Как сообщает юридический словарь интернет-ресурса Academic.ru [485], принцип взаимности – один из принципов международного права, вытекающий из более общего

[485] Принцип взаимности // Academic.ru. URL: http://dic.academic.ru/dic.nsf/lower/13624.

принципа суверенного равенства государств. В соответствии с принципом взаимности международные договоры должны заключаться на основе равноправия и взаимности выгод и обязательств. В международном частном праве принцип означает предоставление иностранным гражданам (юридическим лицам) прав и льгот в данном государстве при условии, что его граждане (юридические лица), находящиеся в соответствующих государствах, пользуются аналогичными правами и льготами. Такая взаимность может быть установлена внутренним законом или международным договором, где перечисляются конкретные взаимные права либо содержится общее указание о предоставлении всех прав, вытекающих из местного закона.

По другому определению принцип взаимности в современном международном праве – это признанный принцип межгосударственных отношений, в соответствии с которым государства должны строить отношения друг с другом на взаимовыгодной, равноправной основе, с учетом законных интересов другой стороны, особенно в вопросах обеспечения международного мира и безопасности[486].

Принцип взаимности составляет основу международного права в целом и, разумеется, международного налогового права в частности. Этот принцип прямо влияет на то, как государство выстраивает свои правила и нормы о международном налогообложении. Каждая страна считает своим неотъемлемым правом облагать налогами доход, имеющий источник происхождения на ее территории, и любое ограничение такого права будет приемлемо, только если другое договаривающееся государство примет на себя аналогичные взаимные ограничения. Фискальная взаимность предполагает, что у государств схожие социально-экономические системы и налоговые потребности. Если экономики договаривающихся государств сильно различаются, то договорные принципы при согласовании налогового соглашения будут учитывать как налоговые, так и социально-экономические факторы.

Некоторые развивающиеся страны придерживаются мнения, что модельные соглашения об избежании двойного налогообложения в большей мере отражают интересы развитых государств, поскольку они неоправданно ограничивают налоговые права стран – источников доходов[487]. Однако налоговая политика государства – это более чем чисто фискальный вопрос. Если налоговая система препятствует притоку иностранных инвестиций в страну, то барьеры необходимо устранить, а это прямое следствие и результат экономической политики для открытых экономик. На налоговую политику влияют географические, политические, экономические и социальные факторы, уровень развития экономики, а также внутренние цели экономической политики, размер страны и ее место в мировой экономической системе. В связи с этими причинами каждая страна преследует свои цели при заключении налоговых соглашений. Нет универсальной модели решения налоговых проблем в двусторонних отношениях между странами, а потому неправомерно применение какой-либо одной МК в отношении распределения налоговых прав государств в каждом конкретном случае.

Координация налоговых систем, необходимая для справедливого налогового режима для международных инвестиций, достигается за счет применения двусторонних налоговых конвенций, положения которых направлены на достижение разумного компромисса между осуществлением юрисдикций резидентства и территориальности договаривающихся стран.

При согласовании государства пытаются достичь приблизительной взаимности в справедливом распределении между собой налоговых баз при международных сделках резидентов. Однако такой компромисс достигается только до тех пор, пока необходимо

---

[486] Тихомирова Л. В., Тихомиров М. Ю. Юридическая энциклопедия. 5-е изд., доп. и перераб. М., 2006. С. 703.

[487] B. Arnold, M. McIntyre. International Tax Primer. Kluwer Law International, 1995. P. 21.

устранить препятствия для двусторонних инвестиций.

Налоговые соглашения не могут, по общему правилу, освобождать от национального налога на основе реципроцитета. В одном из прецедентов в США, в деле *Maximov v. United States* (1963)[488] Верховный суд США указал: «Как следует из материалов, говорящих о намерениях сторон при заключении Конвенции, основной целью ее заключения не являлось достигнуть полного и строгого равенства правил налогообложения – практически невозможной задачи в свете различных структур налоговых систем двух наций, – но, скорее всего, как это следует из преамбулы к Конвенции, способствовать коммерческому обмену посредством устранения двойного налогообложения, результата того, что обе страны взимают налоги на одну и ту же транзакцию или прибыль, дополнительная цель – предотвращение налогового уклонения». Налоговые соглашения, таким образом, не должны толковаться как направленные на установление поэлементной взаимности (*item-by-item reciprocity*), равно как и не должны устанавливать более благоприятный режим для иностранных инвестиций по сравнению с внутренними[489].

Положения о наибольшем благоприятствовании (*most-favoured nation clause, MFN*) – специфические положения, включенные в некоторые налоговые соглашения. Важно отметить, что они принципиально отличаются от положений о недискриминации, как правило содержащихся в стандартных текстах налоговых соглашений. Положения о наибольшем благоприятствовании обязывают договаривающееся государство предоставлять резиденту другого договаривающегося государства те же преимущества, что оно будет предоставлять резиденту некоего третьего государства. В свою очередь, положения о недискриминации описаны в ст. 24 МК ОЭСР и гласят, что лица одного договаривающегося государства не должны подвергаться иному или более обременительному налогообложению или связанному с ним требованию, чем налогообложение и связанные с ним требования, которым подвергаются или могут подвергаться национальные лица этого государства при тех же обстоятельствах, в частности в отношении резидентства[490].

Разница между данными положениями также отмечена в Комментариях к МК ОЭСР, в которых указано, что положения ст. 24 МК ОЭСР не стоит толковать как требующие установления режима наибольшего благоприятствования в отношении какой-либо страны[491].

В частности, такие положения содержатся в соглашениях между Австрией и Россией[492], а также в соглашении между Францией и Саудовской Аравией[493]. Положения о

---

488 Maximov vs. United States, 373 U.S. 49 (1963). URL: http://caselaw.findlaw.com/us-supreme-court/373/49.html.

489 Sol Picciotto. International business taxation: a study in the internationalization of business regulations. Quorum Books, 1992. P. 317.

490 OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version. Paris, OECD Publishing, 2014. Art. 24. P. 37.

491 Ibid. Commentary to Art. 24. § 2. P. 349.

492 Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Австрийской Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 13.04.2000 г. (с учетом Протокола к указанной Конвенции от 13.04.2000 г.). Дополнение к ст. 7 и 9 Конвенции: «Понимается, что при применении статьи 7 и пункта 1 статьи 9 Российская Федерация не будет дискриминировать Австрию по отношению к другим государствам – членам Европейского союза, и наоборот».

493 Convention between the Government of the French Republic and the Government of the Kingdom of Saudi Arabia for the Avoidance of Double Taxation with Respect to Taxes on Income, Capital and Inheritances. 1982. IBFD Tax Treaties. Art. 18.A.3.

наибольшем благоприятствовании также содержатся во многих налоговых соглашениях Индии – например, с Нидерландами, Бельгией, Францией, Швецией, Норвегией, Швейцарией, Испанией, Казахстаном, Филиппинами, Венгрией.

3.5. Принцип «вытянутой руки»

За последние несколько десятилетий роль МНК в мировой экономике значительно возросла, потому существенно усложнились и правила налогообложения результатов деятельности МНК в мировом масштабе. В связи с этим правила налогообложения компаний, предусмотренные национальным законодательством каждой отдельно взятой страны, не могут быть изолированно применены к работе подразделений МНК, но должны рассматриваться в более широком, международном контексте.

Глобальный характер деятельности МНК и высокая степень интеграции их отдельных подразделений в единую производственно-технологическую цепочку создания стоимости рождает новые проблемы налогообложения, с которыми ранее не сталкивались налоговые администрации государств. Это касается прежде всего определения справедливой доли доходов и расходов, относящихся к компании или к постоянному представительству (филиалу), части группы МНК, которая должна признаваться для налогообложения в отдельно взятой стране. Для налоговых администраций возникают политико-экономические и практические проблемы. На уровне налоговой политики странам необходимо определить свое легитимное право на налогообложение прибыли налогоплательщика, которая может быть разумно отнесена к их территориальной налоговой юрисдикции, и вместе с тем избежать двойного налогообложения, барьера для международных инвестиций. На практическом уровне возникают трудности в нахождении данных, расположенных вне пределов территории государства.

В отношении самих МНК отмечаются проблемы, связанные с необходимостью соблюдения норм и правил определения налоговой базы в государствах с разнообразными налоговыми режимами. Различие правил налогообложения трансграничных сделок от страны к стране увеличивает затраты на соблюдение правил по сравнению с национальными компаниями, действующими в рамках одной налоговой юрисдикции.

Первоначальный анализ налоговых прав государства на налогообложение прибыли предполагает разделение налоговых систем на системы, построенные на принципе резидентства, на принципе территориальности (источника) и совмещающие данные принципы. В системах, основанных на принципе резидентства, правила предполагают включение в налоговую базу всей или части прибыли корпораций – налоговых резидентов, в том числе прибыли из иностранных источников. В системах, основанных на принципе источника, в налоговую базу включаются доходы, имеющие связь с территорией данного государства (или возникающие в его пределах), вне зависимости от резидентства налогоплательщика. Применение данных принципов к налогообложению МНК предполагает рассмотрение каждой отдельной компании или подразделения в рамках группы в качестве отдельной налоговой единицы, отдельного налогоплательщика. Этот подход, называемый «метод обособленной единицы» (*separate entity approach*), общепринят в рамках стран ОЭСР как наиболее разумный принцип, достигающий справедливого налогового бремени для отдельных предприятий и по возможности снижающий эффект двойного налогообложения. Каждая единица в рамках группы МНК облагается налогом в отношении прибыли, возникающей на уровне этой единицы; неважно, применяется ли принцип резидентства или территориальности.

Чтобы применить метод обособленной единицы к трансграничным сделкам в рамках групп МНК, каждое подразделение должно облагаться налогом таким образом, как будто бы они действовали при сделках друг с другом независимо, или, в терминологии ОЭСР, на

основании принципа «вытянутой руки». Однако отношения внутри групп МНК таковы, что отдельные предприятия не действуют как абсолютно независимые лица. В коммерческих сделках между ними часто присутствуют особые условия, которые отличаются от тех, которые были бы установлены, если бы предприятия группы действовали как независимые предприятия на открытом рынке. Для корректного применения метода обособленной единицы руководство ОЭСР по трансфертному ценообразованию[494] (обязательное для стран – членов ОЭСР) применяет принцип «вытянутой руки», по которому влияние таких особых условий на уровень прибыльности должно быть устранено. Эти принципы члены ОЭСР приняли для достижения двойной цели: чтобы обеспечить адекватную налоговую базу в каждой стране и избежать двойного налогообложения, что минимизирует конфликты между налоговыми администрациями.

Один из наиболее сложных вопросов при применении вышеуказанных принципов к налогообложению МНК – определение правильных трансфертных цен для налогообложения. Это цены, которые отдельные ассоциированные предприятия внутри группы МНК применяют во внутрифирменной торговле товарами, услугами и нематериальными активами. Под ассоциированными понимаются предприятия, подпадающие под критерии, установленные параграфами 1а и 1в ст. 9 МК ОЭСР, которая так и называется: «Ассоциированные предприятия»[495]. По этим критериям предприятия являются аффилированными, если одно прямо или косвенно участвует в управлении, контроле или капитале другого либо если одни и те же лица прямо или косвенно участвуют в управлении, контроле или капитале обоих предприятий (т. е. предприятия находятся под общим контролем).

Когда независимые предприятия вступают в коммерческие взаимоотношения, например торговлю товарами, работами или услугами, то условия коммерческих сделок, включая цены, определяются рыночными факторами. В отличие от них, условия сделок между ассоциированными предприятиями не всегда в такой же мере подвержены влиянию рынка, а скорее определяются плановыми показателями, переданными отдельным подразделениям из единого центра управления корпорацией. Таким образом, во внутрифирменной торговле рыночные факторы не являются определяющими, хотя и используются как индикаторы эффективности. Когда трансфертные цены не отражают рыночных факторов и не соответствуют принципу «вытянутой руки», налоговые обязательства ассоциированных предприятий и налоговые поступления стран могут быть искажены. Поэтому страны – члены ОЭСР договорились о том, что для налоговых целей прибыли ассоциированных предприятий могут быть скорректированы так, как необходимо для корректировки указанных искажений, чтобы обеспечить выполнение принципа «вытянутой руки». Страны ОЭСР считают, что корректировок можно достигнуть при воссоздании условий коммерческих и финансовых отношений, которые ожидалось бы увидеть между независимыми предприятиями в сравнимых сделках, проводимых в сопоставимых условиях.

В теории справедливая аллокация прибыли к стране-источнику может быть совершена только одним из двух способов. Первый подход предполагает корректировку фактически произошедших сделок, направленную на достижение справедливой прибыли для целей налогообложения путем устранения эффекта трансфертных цен. Второй подход основан на аллокации части прибыли МНК к стране-источнику на основании разумного и приемлемого механизма.

---

[494] OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (2010). OECD, 2010. Preface. P. 18.

[495] OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version. Paris, OECD Publishing, 2014. Art. 9 «Associated enterprises». P. 38–39.

Метод корректировок отталкивается от документов и форм отчетности, которые уже созданы дочерними компаниями и филиалами МНК в стране-источнике, и пытается привести их в соответствие с принципом «вытянутой руки», что предполагает корректировки, устраняющие эффект от трансфертного ценообразования. Финансовый результат должен выровняться так, чтобы он соответствовал рыночной ситуации, т. е. сделкам, которые аналогичное самостоятельное предприятие совершало бы с независимыми сторонами, что предполагает в результате расчет справедливой прибыли для налогообложения в стране, где находится подразделение МНК. Метод корректировок должен применяться именно к сделкам, которые МНК совершает с дочерними подразделениями, поэтому основные методы работы с трансфертными ценами называются транзакционными, а сами корректировки проводятся так, чтобы найти рыночный эквивалент трансфертным ценам путем функционального анализа и поиска сравнительных цен или сравнительной рентабельности. Важно понимать, что обязательство корректировки цен для приведения трансфертных цен в соответствие с принципом «вытянутой руки» не влияет на коммерческие договоренности и договорные условия сделок как таковые и не зависит от мотива минимизировать налоги. Вопросы трансфертного ценообразования, таким образом, необходимо рассматривать обособленно от проблемы уклонения от налогов и налоговых злоупотреблений, хотя трансфертное ценообразование как таковое может быть использовано и для этих целей.

Вышесказанное не означает, что МНК во всех случаях игнорируют реальную экономическую картину прибыльности своих подразделений за рубежом, имея в виду конечную цель максимизации общей прибыльности. Группы обычно составляют различные виды внутренней и внешней отчетности, помимо собственно бухгалтерской, по причинам, не связанным с налогами. К примеру, для управленческих целей центральное руководство компании все равно желает знать реальную производительность и прибыльность подразделений, и делается это, к примеру, для правильного определения системы вознаграждения и мотивации менеджмента и сотрудников. Налоговые администрации необязательно должны автоматически предполагать, что в сделках между ассоциированными предприятиями всегда происходит манипулирование ценами и прибылью. Возможна ситуация, когда на самом деле трудно адекватно определить рыночную цену при отсутствии рыночных факторов или при принятии некой рыночной стратегии. При этом условия сделок между ассоциированными предприятиями совершенно необязательно априори должны отклоняться от тех, которые приняты на открытом рынке. Иногда отдельные предприятия внутри групп МНК обладают значительной автономией и часто могут договариваться друг с другом, словно они независимы. К примеру, менеджеры отдельной компании МНК могут не захотеть устанавливать цены при внутрифирменной торговле заведомо и значительно ниже, чем для открытого рынка, не желая снижать показатели прибыльности предприятия. Кроме того, национальные стандарты учета могут на основании принципа приоритета содержания над формой требовать отражения результатов операций, в какой-то степени аналогичных принципу «вытянутой руки». В конце концов, налоговые администрации могут использовать принципы (к примеру, индикаторы рентабельности), аналогичные по эффекту методу «вытянутой руки», но не в полной мере отражающие его содержание, для определения, насколько прибыль местной компании, с их точки зрения, приемлема.

Трудности принципа «вытянутой руки», включая сложности нахождения рыночных цен и показателей сопоставимой рентабельности, а также высокие затраты на соблюдение правил подтолкнули поиски альтернативных методик определения прибыли подразделений МНК.

Если метод «вытянутой руки» предполагает условно независимые подразделения в рамках МНК, то альтернативный подход постулирует прямо противоположный принцип: восприятие МНК как единого предприятия, часть прибыли которого должна облагаться налогом в странах – источниках прибыли. То есть часть общемировой прибыли МНК должна быть отнесена к ее подразделению в стране-источнике. Это автоматически значит, что не понадобится рассматривать и корректировать финансовые результаты дочерних компаний,

сформированные на основании правил бухгалтерского учета и подверженные влиянию трансфертного ценообразования. Такой метод потребовал бы не национальных правил, регулирующих трансфертное ценообразование в стране-источнике, а специальных норм, на основании которых можно произвести справедливый расчет и аллокацию прибыли.

Известные на сегодняшний день способы такой аллокации основаны на математических формулах расчета, использующих бухгалтерские данные, к примеру расчет прибыли исходя из средневзвешенной доли факторов, участвующих в ее формировании (зарплаты, стоимости активов, количества персонала, доли выручки и т. д.). Такой метод известен как фракционный метод, или глобальное формульное распределение (*global formulary apportionment*)[496].

Существует другая его разновидность: метод расчета общей консолидированной базы по налогу на прибыль (*common consolidated corporate tax base*), разработанный в рамках гармонизации налоговых систем ЕС[497]. Исследования в ЕС показали, что издержки европейских корпоративных групп на соответствие требованиям 26 различных налоговых систем стран ЕС очень значительны. В дополнение к субъективности правил трансфертного ценообразования это было отмечено как препятствие на пути к дальнейшей европейской интеграции. Еще в 2001 г. в специальном исследовании о корпоративном налогообложении в ЕС[498] Еврокомиссия предположила, что европейские корпоративные группы, используя единую корпоративную налоговую базу, значительно сэкономят на издержках. Более того, при использовании в рамках ЕС единой налоговой базы отпадет необходимость в правилах трансфертного ценообразования для сделок внутри ЕС, а различия между странами – членами ЕС останутся только в части налоговых ставок. В 2004 г. в рамках Совета министров ЕС была создана рабочая группа экспертов по выработке нормативной базы – общей консолидированной базы налога на прибыль. В 2011 г. группа выпустила проект Директивы Комиссии ЕС об общей консолидированной налоговой базе[499]. Проект гласил: группы компаний с более чем 75 %-м контролем могут добровольно заявить о желании расчета налоговой базы всей группы по специально установленным правилам Еврокомиссии, а не по нормам внутреннего налогового законодательства страны – члена ЕС. Правила Еврокомиссии предполагают расчет консолидированной налоговой базы группы, причем во внимание не принимаются расчеты и сделки между членами группы, включая дивиденды. Доход, полученный вне ЕС, освобождается, однако при этом в отношении прибыли постоянных представительств за пределами ЕС будут действовать правила о КИК, а также правила переключения (*switch-over rules*). Сама налоговая база подлежит расчету на основании фракционного метода и определяется путем пропорционального распределения с помощью формулы, учитывающей средневзвешенные показатели расходов на заработную плату и прочих компенсаций, стоимость физических активов и объема продаж. К такой налоговой базе в каждой стране применяется соответствующая налоговая ставка.

Эксперты отмечают, что проект во многом не доработан, например формула в принципе не учитывает стоимость нематериальных активов, финансовых вложений и акций. Так, в аналитическом отчете KPMG (2012), посвященном общей консолидированной

---

[496] OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (2010). OECD, 2010. Chapter I.

[497] Интернет-портал ЕС, посвященный общей налоговой базе: Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). URL: ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm.

[498] Company Taxation in the Internal Market. Commission Staff Working Paper. Brussels, 2001. URL: ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/company_tax_study_en.pdf.

[499] Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base 2011/0058 (CNS). URL: ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/com_2011_121_en.pdf.

налоговой базе (ССТВ)[500], говорится о существенном недостатке предложений ЕС: «…Важная проблема с использованием фракционных подходов, таких как ССТВ или глобальное формульное распределение (*formulary apportionment*), заключается в том, что они в целом не в состоянии должным образом учесть важность нематериальных активов в глобальной экономике. Фактически, поскольку оценка нематериальных активов чрезвычайно сложна и непредсказуема, Европейская комиссия предложила исключить нематериальные активы из расчетной формулы, не предложив взамен удовлетворительного решения. Надо отметить, что, если бы рыночная оценка нематериальных активов стала частью распределительной формулы, кажется маловероятным, чтобы такой подход был прост в соблюдении, а также дал бы определенность и защиту от искусственного перемещения прибыли, чего добивается Европейский союз». Чтобы принять предложение в форме директивы ЕС, необходимо согласие всех членов Союза. На момент написания книги предложения по консолидированной налоговой базе ЕС не были приняты. В июне 2015 г. Европейская комиссия представила стратегию по повторному рассмотрению проекта по введению общей консолидированной налоговой базы в рамках Плана действий по обеспечению справедливого и эффективного налогообложения в ЕС[501]. Основное новшество в проекте 2015 г. состоит в предложении сделать использование ССТВ обязательным, в то время как в первичной версии предлагалось факультативное использование. Кроме того, предложено вводить ССТВ постепенно, в первую очередь сосредоточившись на подходе к определению налоговой базы, и во вторую очередь перейти к консолидации. В соответствии с планом деятельности по обеспечению справедливого налогообложения компаний в ЕС[502] предложения по перезапуску ССТВ должны быть опубликованы в конце 2016 г. В то же время ожидается публикация положений о зачете убытков и упрощении администрирования в рамках ССТВ.

Фракционный метод достаточно давно применяется в государствах федеративного типа, состоящих из обособленных образований с самостоятельным бюджетом (республики, автономные области в России, штаты в США, земли в Германии и пр.). Законы о федеральных налогах в таких государствах содержат формулы распределения налоговой базы лица между субъектами федеративного государства.

Надо отметить, что ОЭСР всячески сопротивляется международному применению методов глобального распределения. Так, параграф 4 ст. 7 МК ОЭСР разрешает, когда это принято в стране-источнике, определять прибыль предприятия путем вычисления доли, относящейся к постоянному представительству, в общей прибыли предприятия. На практике это делается с помощью формул. Это довольно распространено в страховых предприятиях, к примеру. Но даже и в контексте параграфа 4 ст. 7 МК ОЭСР (в версиях до 2010 г.) результат аллокации должен соответствовать принципу «вытянутой руки», лежащему в основе данной статьи. Важно отметить, что в модельной ст. 7 МК ОЭСР 2010 г. принцип «вытянутой руки» – единственно возможный для определения прибыли постоянного представительства, а параграф 4 ст. 7 предыдущих версий МК ОЭСР был удален.

Независимо от теоретических дебатов о том, какой из двух методов более правилен, в настоящее время подавляющее большинство стран связаны двусторонними налоговыми

---

[500] The KPMG Guide to CCCTB. Part 3. 2002. P. 7. URL: www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/ccctb-part3.pdf.

[501] Communication from the Commission to the European Parliament and the Council. A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action. Brussels, 17.6.2015 COM (2015) 302 final URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/fairer_corporate_taxation/com_2015_302_en.pdf.

[502] Anti Tax Avoidance Package Factsheet. URL: europa.eu/rapid/press-release_IP-16-159_en.htm.

соглашениями, заключенными на основании общепринятых МК. Большинство из них содержат метод «вытянутой руки», который несовместим с любыми вариациями метода формулярных распределений. Статьи 7 и 9 МК ОЭСР и ООН постулируют в качестве основополагающего именно подход, дающий налоговым органам право корректировать результаты сделок с опорой на принцип рыночных цен; цены должны отражать условия и характер сделок, которые бы использовались, если бы такие сделки совершались между независимыми сторонами, а не между компаниями в рамках контролируемого холдинга.

Согласно мнению, изложенному в Руководстве ОЭСР, отходить от принципа «вытянутой руки» нежелательно по следующим причинам. Во-первых, это подорвет международный обычай применения данного метода большинством стран, основанный на солидной теоретической базе. Во-вторых, отход нарушит единообразие в применении методов трансфертного ценообразования между государствами, что увеличит риск неустранимого двойного налогообложения. В-третьих, наработанный за годы применения метода опыт налоговых администраций и налогоплательщиков позволяет, за редкими исключениями, находить компромиссы в разрешении проблемных ситуаций. Метод глобального формульного распределения, по общему мнению, – нереалистичная альтернатива с точки зрения его степени проработки в научной теории и возможности практической имплементации[503].

Принцип «вытянутой руки» описан в параграфе 1 ст. 9 МК ОЭСР. На данный момент это общепринятый и наиболее авторитетный стандарт оценки, который используется в правилах трансфертного ценообразования многих стран. Сформулирован принцип следующим образом: «…Когда а) предприятие одного договаривающегося государства участвует прямо или косвенно в управлении, контроле или капитале предприятия другого договаривающегося государства или б) одни и те же лица участвуют прямо или косвенно в управлении, контроле или капитале предприятия одного договаривающегося государства и предприятия другого договаривающегося государства, а также в обоих случаях, если в коммерческих или финансовых взаимоотношениях этих двух предприятий установлены или налагаются условия, которые отличаются от тех, которые были бы установлены между независимыми предприятиями, то любая прибыль, которая была бы зачислена одному из этих предприятий, но не была зачислена из-за таких условий, может быть включена в прибыль такого предприятия и, соответственно, подлежать налогообложению». Применение данного принципа основано на сравнении условий сделок между независимыми сторонами (например, условий о цене или торговой рентабельности). Для этого нужно найти экономически релевантные характеристики сравниваемых сделок, в достаточной степени сопоставимые.

В специальном отчете ОЭСР 1979 г., посвященном трансфертному ценообразованию и МНК, дается следующее определение цены сделки, соответствующей принципу «вытянутой руки», или независимой цены [504] : «…Цена, которая была бы согласована между независимыми сторонами, вовлеченными в такие же или схожие сделки, на тех же или схожих условиях, на свободном рынке». Там же определены шесть основных черт данного метода:

Анализ сделки: независимая цена должна быть установлена в отдельно взятой сделке, т. е. принцип относится к конкретной сделке.

Сравнительность (схожесть): отдельную сделку в рамках группы компаний нужно сравнить с другой (схожей или идентичной) сделкой (гипотетической или фактической) со схожими (или идентичными) характеристиками.

Частноправовая договорная конструкция: независимая цена должна учитывать любые

---

503 Ibid. P. 41.

504 Transfer Pricing and Multinational Enterprises. OECD, 1979.

юридические обязательства, которые взяли на себя стороны по договору, поэтому юридический характер сделки не может быть проигнорирован (в принципе). Подход, предложенный в отчете-1979, исходит из признания фактически совершенной сделки в качестве отправного пункта для анализа налоговых последствий.

Свободный рынок: любая независимая цена должна быть основана на рыночных условиях и, соответственно, отражать обычную деловую практику; следовательно, независимую цену нужно установить на основе данных, взятых из доступных налогоплательщику источников, когда совершается сделка.

Субъективные характеристики: независимая цена должна принимать во внимание особенные условия сделки. По этой причине независимая цена отличается от справедливой рыночной цены (см. далее). Это может быть, например, когда поставщик, пытаясь увеличить долю рынка, устанавливает независимую сделку ниже рыночной цены на данный товар.

Функциональный анализ: определение независимой цены должно учитывать функции ассоциированных предприятий. Как сообщает отчет-1979, при анализе трансфертных цен, используемых МНК, всегда полезно начать с анализа функций предприятий, входящих в МНК. Функциональный анализ важен для определения того, является ли неконтролируемая сделка по-настоящему сопоставимой. Он еще более важен при отсутствии сопоставимых сделок; в таком случае налогоплательщик и налоговые органы должны применять иные методы для определения независимой цены.

Корректировка прибыли на основании условий, принятых между независимыми предприятиями в сравнимых сделках и в сопоставимых условиях или сопоставимых неконтролируемых сделках (*comparable uncontrolled transactions*) на основании принципа «вытянутой руки», соответствует концептуальному тезису о трактовке отдельных компаний в рамках группы МНК в качестве скорее обособленных единиц, нежели чем частей единого бизнеса. Принцип обособленной единицы рассматривает подразделения МНК в качестве независимых предприятий, поэтому внимание уделяется природе сделок между предприятиями и тому, насколько условия сделок отличаются от условий, которые были бы установлены в сопоставимых неконтролируемых сделках. Такой анализ контролируемых и неконтролируемых сделок называется анализом сопоставимости (*comparability analysis*), это центральное звено применения метода «вытянутой руки». Необходимо также рассматривать сопоставимость в контексте ее достоверности и бремени затрат, которое она создает для налогоплательщиков и налоговых администраций. Метод «вытянутой руки» представляется сбалансированным подходом для обеспечения сопоставимости, поскольку на его основе сравниваются условия зависимых и независимых сделок, чтобы установить, необходимо ли корректировать прибыль для целей налогообложения, и если да, то насколько.

Страны ОЭСР выбрали именно метод «вытянутой руки» в качестве основы для корректировки трансфертных цен потому, что на его основе достигается относительный паритет налогового регулирования в отношении независимых предприятий и предприятий, входящих в МНК. Тем самым избегается нежелательный эффект от возможных искажений, которые в силах повлиять на конкурентное положение зависимых и независимых предприятий, в итоге это способствует международной торговле и инвестициям.

На практике метод «вытянутой руки» также представляется эффективным инструментом в большинстве ситуаций регулирования трансфертных цен. К примеру, для значительного объема сделок по международной торговле товарами или по предоставлению внутрифирменных займов достаточно легко найти сопоставимую цену, применяемую независимыми сторонами в независимых условиях. Существуют огромные массивы данных, на основании которых можно проанализировать сопоставимость экономических индикаторов, таких как наценка (*mark-up*) или норма рентабельности (*profit margin*).

Однако порой с применением метода «вытянутой руки» возникают проблемы. Пример – ситуация, когда МНК производит узкоспециализированную продукцию с высокой степенью интеграции либо уникальные объекты интеллектуальной собственности или предоставляет специализированные услуги. Однако и для таких сложных ситуаций

разработаны решения, в том числе использование транзакционных методов разделения прибыли.

Недостаток принципа «вытянутой руки»: принцип обособленной единицы не всегда отражает экономию на масштабах производства и взаимосвязи в рамках различных видов деятельности, характерных для интегрированного бизнеса. При этом признается, что не имеется каких-либо объективных критериев для аллокации между ассоциированными предприятиями, эффекта экономии на масштабе или выгод от интеграции бизнеса.

Другая практическая проблема использования метода: ассоциированные предприятия могут вступать в коммерческие отношения, которые не свойственны независимым компаниям. Такие отношения совершенно необязательно мотивированы экономией на налогах, но могут существовать в силу самого характера работы МНК как единого предприятия. Примеры таких сделок: использование центров смежных затрат (*cost sharing centers*), центров совместных разработок НИОКР, казначейских центров или иных аналогичных подразделений. Даже когда независимые предприятия изредка совершают такие сделки, применить метод «вытянутой руки» затруднительно, поскольку недостаточно данных об условиях, которые были бы установлены между независимыми лицами при подобных сделках. Тем не менее только тот факт, что для сделки невозможно найти сравнительные условия среди независимых предприятий, не говорит о том, что данная сделка не соответствует принципу «вытянутой руки».

Третий широко признаваемый недостаток принципа: трудно найти адекватную информацию о сопоставимых данных. Поскольку метод обычно требует от налогоплательщиков и налоговых администраций оценивать неконтролируемые сделки и деловые операции независимых предприятий, то возникает необходимость обрабатывать значительные объемы данных. Информация в открытом доступе чаще всего недостаточна или неполноценна, а также трудна для толкования; необходимая информация зачастую находится за рубежом или в закрытых источниках (либо ее сложно получить по иной причине: чаще всего это конфиденциальность данных). В иных случаях информации попросту нет в принципе – либо нет сопоставимых независимых предприятий, к примеру в ситуациях монополизированной отрасли или отрасли с высокой степенью вертикальной интеграции. В итоге стоит отметить, что трансфертное ценообразование – не точная наука, оно иногда требует значительного собственного усмотрения и самостоятельного суждения со стороны как налоговых администраций, так и самих МНК.

Несмотря на указанные недостатки, принцип «вытянутой руки» достаточно глубоко изучен в теории. Также на сегодняшний день это международно признанный консенсус, наиболее близкий к принципам ценообразования открытого рынка. Несмотря на очевидные недостатки и трудности применения, в целом на его основе можно выяснить адекватный уровень доходности в рамках подразделений групп МНК, приемлемый для налоговых администраций стран, где находятся данные подразделения. Принцип отражает экономическую реальность, в которой существуют контролируемые предприятия, и одновременно принимает в качестве сравнительного критерия нормальные рыночные отношения.

3.6. Принцип однократности налогообложения

Один из фундаментальных принципов налогообложения – принцип однократности, следствие принципа справедливости и равенства. Для устранения двойного налогообложения двум странам теоретически целесообразно договориться о том, какое из них имеет право налогообложения каких доходов, или о распределении своих налоговых прав в отношении международных денежных потоков либо деловых операций резидентов данных двух государств. Такие соглашения называются соглашениями об избежании двойного налогообложения. В них среди прочего также устанавливаются основные определения резидента для единообразного применения понятий. Прежде всего принцип однократности

следует из самого названия соглашений (об избежании двойного налогообложения), т. е. его цель – однократное налогообложение. Налоговые соглашения заключаются на основе известных МК, наиболее авторитетна из которых МК ОЭСР. Она впервые была издана в 1963 г. и с тех пор несколько раз переиздавалась, последняя версия вышла в 2010 г. В последнее время в теоретических налоговых кругах ведется дискуссия о должном соотношении приоритетов в принципах резидентства и территориальности с учетом тенденции к глобализации национальных экономик.

Принцип однократности налогообложения был впервые упомянут как основополагающий принцип международного налогового права еще в 1927 г., во время разработки первых МК[505]. Из ранних материалов уже следовало, что налоговые конвенции не должны допускать эффекта так называемого двойного неналогообложения (*double non-taxation*). Он нарушает принцип однократности налогообложения за счет ухода от налогообложения. Двойное неналогообложение означает отсутствие налогов на репатриируемые трансграничные доходы и денежные потоки МНК и в стране нахождения компаний, выплачивающих доходы (дочерние компании, промежуточные холдинги), и в стране нахождения компаний – промежуточных или окончательных получателей дохода. Полное или частичное неналогообложение международных сделок довольно мало изучено в литературе, хотя и представляет собой актуальную международную проблему [506]. Приемлемость такой ситуации рассматривалась в судебных решениях различных стран[507].

По сути, эффект двойного неналогообложения – обратная сторона двойного налогообложения. В основе обоих эффектов лежит отсутствие единообразно применяемых принципов международного распределения налоговой юрисдикции между государствами. При двойном налогообложении юрисдикции пересекаются, а при двойном неналогообложении ни одна из налоговых юрисдикций не претендует на налог; следовательно, лицо/объект находится в налоговом вакууме.

Ситуаций двойного неналогообложения может быть много, но их можно условно разделить на две категории – по причинам возникновения. Эти причины следующие:

Непреднамеренное (случайное) неприменение налоговых норм ни одной из стран, затронутых международной сделкой или ситуацией.

Результат международного налогового планирования, т. е. осознанной организации сделок так, чтобы использовать пробелы в налоговых системах различных стран в свою пользу для налоговой экономии.

Профессор Майкл Ланг писал [508], что феномен двойного неналогообложения привлекает все больше внимания налоговых органов различных стран. С одной стороны, ОЭСР поднимает эту тему в отчетных материалах и в Комментарии к МК[509]. С другой –

---

[505] Double taxation and tax evasion. Report presented by the Committee of technical experts on double taxation and tax evasion. League of Nations. Geneva, 1927. URL: faculty.law.wayne.edu/tad/Documents/League/League_Tech_Experts.pdf.

[506] Проблема международного неналогообложения была одной из тем ежегодной налоговой конференции, организованной Международной налоговой ассоциацией (International Fiscal Association) в Вене в 2004 г. Материалы тематических докладов были изложены в томе 89a (2004) IFA Cahiers «Double non-taxation».

[507] Судебные решения *Estate of Hausmann v. R* (1998, Canada), *Lamesa Holdings v. Commissioner* (1997, Australia), *Union of India v. Azadi Bachao Andolan and Anr.* (2003, India), *Gladden Estate v. The Queen* (1985, Canada).

[508] General Report. IFA Cahiers. Vol. 89a. Double non-taxation. 2004. P. 77.

[509] The Application of the OECD Model Convention to partnerships (1999); Model Tax Convention on Income and Capital. July 2010. OECD, 2010. Commentary to Article 23.

сами налоговые администрации государств все более фокусируются на данном вопросе: вносят изменения в международные соглашения или иным способом толкуют их, включают в новые соглашения специальные положения, которые исключают двойное неналогообложение.

Как пишет М. Ланг, двойное неналогообложение – другая сторона медали избежания двойного налогообложения как результата действия международных налоговых соглашений. Дело в том, что, исключая с помощью распределительных правил налогообложение в стране-источнике, налоговые соглашения, заключенные согласно МК ОЭСР, не предусматривают обязательного налогообложения того же самого дохода в стране резидентства получателя (принцип однократности). Налоговые конвенции ссылаются на внутреннее законодательство каждой страны в момент их заключения, и если действие таких законов совместно с действием налоговых соглашений приводит к двойному неналогообложению, то такой эффект неизбежен. Это происходит потому, что государства в международном договоре лишь распределили налоговые права, но не предписали обязательного налогообложения дохода как условия данной аллокации.

По классификации, предложенной М. Лангом, существуют четыре группы ситуаций двойного неналогообложения, каждая из которых основана на том или ином положении соглашения об избежании двойного налогообложения:

Применение положений, специально устанавливающих случаи двойного неналогообложения (например, положения об условном налоговом зачете – tax sparing credit).

Применение метода налогового освобождения.

Освобождение того или иного вида дохода от налога у источника в стране его возникновения при отсутствии необходимого условия его налогообложения в стране, где находится владелец дохода (классический пример: деятельность, не подпадающая под налогообложение в стране-источнике согласно концепции постоянного представительства, при том, что данный доход освобождается от налога и в стране нахождения получателя дохода – головного офиса компании – на основании норм о применении метода освобождения).

Ситуации, прямо предусмотренные в соглашении об избежании двойного налогообложения как двойное неналогообложение с соответствующим переключением на режим налогообложения[510].

Особенно характерен данный эффект для стран, применяющих метод налогового освобождения (*exemption method*) для дохода, в отношении которого другое государство имеет налоговые права. К примеру, если резидент одного государства ведет деятельность на территории другого государства без образования постоянного представительства по международному соглашению, то государство-источник не имеет налоговых прав в силу ст. 7 МК ОЭСР (к примеру, строительная площадка сроком менее 12 месяцев). Однако национальное законодательство страны резидентства может полностью освобождать доход своих резидентов, который получен через иностранное постоянное представительство, причем данная норма действует безотносительно налогового соглашения. Результат – отсутствие налогообложения дохода в обеих странах.

Более того, иногда налоговые соглашения напрямую предусматривают необходимость двойного неналогообложения: например, в части пенсий и пособий, а также дивидендов[511]. Кроме того, национальное законодательство обоих государств может измениться в будущем, после заключения международного налогового соглашения, и эффект двойного неналогообложения возникнет в результате таких изменений.

---

510 Более подробно см.: Subject-to-tax clauses in Tax treaties. European Taxation, 2004. Volume 44.

511 General Report. IFA Cahiers. Vol. 89a. Double non-taxation. 2004. P. 83.

В любом случае, как пишет М. Ланг, если договаривающиеся государства хотят удостовериться в том, что двойное неналогообложение должно быть исключено путем действия налогового соглашения, то достигнуть этого они не могут путем простой интерпретации соглашения, должно измениться само соглашение[512].

Комитет ОЭСР по налоговым вопросам в Комментарии к МК рекомендовал внести в двусторонние налоговые соглашения условия об обязательности налогообложения (*subject-to-tax clauses*) как условия применения норм соглашения к доходу, и такие условия достаточно распространены. Государства специально предусматривают положения о применимости налога, условия для ограничения территориальной налоговой юрисдикции страны-источника, так выражается их намерение придерживаться принципа однократности налогообложения международных сделок[513].

Другой способ устранения двойного неналогообложения, характерный для налоговых соглашений, заключенных Германией, – переход от метода налогового освобождения к методу налогового зачета (*credit method*), если доход не облагается налогом в стране-источнике или облагается по минимальной ставке. Вместе с тем такие положения – исключение, а не правило. Более того, судебная практика в некоторых странах свидетельствует о том, что суды отказываются принимать аргумент о двойном неналогообложении как приемлемый[514]. Наконец, сам текст Комментария к МК ОЭСР предполагает необходимость отклонения от стандартных положений МК ОЭСР, чтобы государства могли определенно установить положения о недопущении двойного неналогообложения в заключаемых двусторонних налоговых соглашениях[515].

Глава 4. Международное двойное налогообложение

The phenomenon of international juridical double taxation can be generally defined as the imposition of comparable taxes in two (or more) States on the same taxpayer in respect of the same subject matter and for identical periods.

OECD, Model Double Taxation Convention on Income and Capital (1977). Introduction

…Customary international law does not forbid double taxation. Double taxation, resulting from the interaction of the domestic laws of two (or more) states, will be consistent with international law so long as each individual law is consistent with international law.

Klaus Vogel. Double Tax Treaties and Their Interpretation. 4 Int'l Tax & Bus. Law. 1 (1986)

Итак, в предыдущих главах мы рассмотрели основные принципы международного налогового права, т. е., прежде всего, принципы налогового резидентства, принцип территориальности и нормы о налогообложении доходов у источника. Теперь мы можем перейти к основной проблеме международного налогового права, т. е. проблеме международного двойного налогообложения, и к способам его устранения, принятым в

---

512 Ibid. P. 85–86.

513 См. ст. 10 соглашения об избежании двойного налогообложения между Российской Федерацией и Великобританией, предусматривающую требование об облагаемости налогом дивидендов, полученных резидентом одного государства, как необходимое условие для снижения налоговой ставки в стране – источнике дивидендов.

514 The estate of Michel Hausmann v. Her Majesty The Queen 97-1767 (IT)I, 20 May 1998, Tax Court of Canada; M.N.R. v. Stickel (1975) 2 S.C.R. 233; Lamesa Holdings BV v. Commissioners of Taxation (1999) FCA 612.

515 OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version. Paris, OECD Publishing, 2014; General Report. IFA Cahiers. Vol. 89a. Double non-taxation. 2004. P. 102.

современных налоговых системах государств.

Как обозначалось выше, проблема двойного налогообложения возникает из-за столкновения двух или более суверенных государственных юрисдикций, но если говорить более конкретно, то речь идет о столкновении двух связующих факторов возникновения налоговой обязанности. Для такого возникновения необходим объект налогообложения, в отношении которого государство имеет налоговые права; субъект налогообложения, т. е. налогоплательщик; персональная или экономическая привязка к данному государству. Мы уже отметили два основополагающих принципа налоговой привязки (связующих фактора) между налогоплательщиком и государством: принцип резидентства и принцип налогообложения у источника. Очевидно, что государства применяют оба метода, однако правила определения привязки в отношении и резидентства, и территориальности (источника) могут различаться. Некоторые налоговые системы уделяют большее внимание принципу резидентства, усиливая связующие факторы между государством и его резидентами, другие – наоборот, усиливают территориальную привязку дохода к государству вне зависимости от резидентства налогоплательщика.

4.1. Типы конфликтов налоговых юрисдикций

Ратсел Сильвестр Марта[516] различает три базовых типа конфликтов конкурирующих юрисдикций государств: это конфликты 1) персональных юрисдикций, 2) территориальных юрисдикций и 3) между персональной и территориальной юрисдикциями. Данные типы соответствуют трем основным ситуациям возникновения конкуренции налоговых юрисдикций: 1) пересечение двух неограниченных налоговых обязанностей, 2) пересечение двух ограниченных налоговых обязанностей и 3) пересечение неограниченной и ограниченной налоговой обязанности.[517]

Первый тип конфликта – это столкновение персональных налоговых привязок в отношении субъекта, например когда одно и то же лицо имеет привязку к двум и более юрисдикциям, каждая из которых обладает легитимным правом на налогообложение.

Классическая иллюстрация – это резидентство и гражданство, двойное гражданство, двойное резидентство физического лица либо двойное резидентство корпорации на основе места регистрации и места эффективного управления. Конфликт двух территориальных юрисдикций происходит, когда каждое из конкурирующих государств применяет различное правило источника, определяющее географический источник дохода, или экономическую привязку. В результате более чем одна юрисдикция может требовать уплаты налога в отношении одного и того же объекта или события.

Конфликты территориальности вызваны разнообразием в определении признаков источника дохода. Но наиболее часто такие конфликты происходят между территориальной и персональной привязками, когда доход или капитал, находящийся в стране-источнике, принадлежит налогоплательщику, связанному персональной привязкой с другой страной. Таким образом, обе страны совершенно легитимно осуществляют свои налоговые права. Этот конфликт обычно разрешается на основе налоговых соглашений или односторонних положений национального права об устранении двойного налогообложения.

Типичные виды конфликтов связующих факторов описаны ниже.

Один и тот же тип дохода налогоплательщика может облагаться налогом в двух государствах. Пример: дивиденды, полученные материнской компанией, расположенной в

---

[516] Rutsel Silvestre J. Martha. The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction. Deventer – Boston, 1989. § 141-4.

[517] См. также классификацию юрисдикционных конфликтов Д. В. Винницкого (Российский ежегодник международного налогового права. 2009. № 1).

одной стране, от дочерней компании в другой стране. Страна-источник взимает налог на распределяемые дивиденды в пользу нерезидентов (налогообложение по принципу территориальности), в то время как страна резидентства материнской компании облагает налогом дивиденды на основании принципа резидентства.

Две или более страны претендуют на то, чтобы считать одно и то же лицо своим резидентом. Резидентство может определяться по принципу либо инкорпорации, либо места эффективного управления. Следовательно, компания, зарегистрированная в одной стране, но имеющая место управления в другой, может стать двойным резидентом. Однако такая проблема более характерна для физических лиц, имеющих связующие факторы в двух и более странах.

Налоговое законодательство двух и более стран может по-разному определять налогообязанных лиц. Отдельные виды юридических лиц или их объединений (например, партнерства) могут признаваться в качестве прозрачного для целей налогообложения лица, т. е., по сути, не подлежать налогообложению как самостоятельное лицо, в то время как в другом государстве концепция прозрачности не применяется.

Определения терминов и понятий могут различаться в налоговых законодательствах отдельных стран; также термины, принятые в одних странах, могут попросту отсутствовать в других (резидентство, домициль, нексус, постоянное представительство, источник дохода, дивиденды, проценты, недвижимое имущество, скрытое распределение прибыли и т. п.). Могут различаться трактовки и характеристики сделок, «привязывающие» лицо к налоговой юрисдикции страны. Из-за этого возникают так называемые конфликты классификации, ведущие к двойному налогообложению или к двойному неналогообложению.

Теоретически возможны и иные виды конфликтов юрисдикций, но в любом случае они имеют в основе ситуацию, когда одно и то же лицо или событие подвергается действию более чем одной налоговой юрисдикции. Происходит это из-за того, что фискальные юрисдикции государств во многом экстерриториальны, отчего они неизбежно пересекаются.

Проблема международного двойного налогообложения на протяжении многих лет остается центральным вопросом для налогоплательщиков, так или иначе вовлеченных в международную деятельность. Необходимость понимания данной проблемы и способов ее решения крайне важна с точки зрения поиска способов устранения двойного налогообложения и потенциала для международного налогового планирования.

Принцип экономической привязки фактически означает, что оба государства наделены суверенным правом взимать налог в рамках своей налоговой юрисдикции. Приоритетным правом наделена страна-источник, поскольку доход налогоплательщика-нерезидента происходит с ее территории и имеет к ней экономическую привязку на основании принципа территориальности. Если бы страна нахождения налогоплательщика (страна резидентства) – получателя дохода также применяла бы только принцип экономической привязки, то столкновений налоговых юрисдикций бы не возникало, поскольку в стране нахождения налогоплательщика такой зарубежный доход не облагался бы налогом на основании того, что он произошел с территории другой страны. Однако страна резидентства реализует свою налоговую юрисдикцию по принципу персональной привязки лица на основании одного из признаков резидентства, облагая налогом общемировой доход резидента, включая и доход, ранее обложенный налогом в другом государстве на основании принципа территориальности. Возникает эффект международного двойного налогообложения, в данном случае дохода, полученного налогоплательщиком, по причине одновременного применения принципов резидентства и территориальности.

Профессор Университета Манчестера доктор Азиф Куреши называет две причины такого положения дел[518]. Первая: в общем международном публичном праве не существует

---

[518] Qureshi A. H. The Public International Law of Taxation. Text, Cases and materials. Graham & Trotman / Martinus Nijhoff. 1994. P. 369.

ограничений двойного налогообложения, а если и существуют, то зачаточные или неопределенные. Вторая: неопределенность принципов установления связующих факторов, допускающих налогообложение по общемировому принципу. По этим причинам появляется возможность пересечения налоговых юрисдикций.

Таким образом, проблема международного двойного налогообложения возникает в результате столкновения обоих принципов при трансграничных операциях налоговых резидентов двух и более государств, к примеру когда резидент одной страны получает доходы с территории другой страны. Отдельное государство лишь реализует свое право взимать налог с объектов (сделок, доходов) и не принимает во внимание налогообложение в другой стране. Международное двойное налогообложение – феномен столкновения налоговых прав государств, основанных на их налоговой юрисдикции, т. е., в принципе, оно не противоречит закону. Типичный пример – столкновение принципов резидентства и территориальности (возможны и другие ситуации, о них пойдет речь далее). В целом признано, что международное двойное налогообложение становится серьезным барьером для международной торговли и не может приветствоваться государствами, если они не желают препятствовать зарубежной экономической деятельности своих компаний.

Конфликты, вызванные различным толкованием связующих факторов, по мнению автора, можно подразделить на следующие типы:

«источник – источник»;

«резидентство – резидентство», или двойное резидентство;

«резидентство – источник»;

конфликты классификации терминов;

конфликты классификации правил исчисления налогов.

Азиф Куреши приводит иную классификацию[519]. Он выделяет пять ситуаций двойного налогообложения: «резидентство – территориальность», «двойное резидентство», «двойное гражданство», «двойной источник дохода», «двойное косвенное налогообложение».

Авторы общего доклада Международной налоговой ассоциации (2005)[520] предложили разделить ситуации международного двойного налогообложения на четыре группы: «резидентство – источник», «резидентство – резидентство», «источник – источник» и так называемые количественные конфликты (*quantitative conflicts*) между различными правилами исчисления налогов на доходы или активы, в том числе вопросы аллокации доходов и расходов между головной компанией и ее постоянным представительством.

Ситуация «резидентство – источник» – самое распространенное основание возникновения двойного налогообложения. Она объясняется тем, что в большинстве стран одновременно применяются принцип резидентства (неограниченного налогообложения) для резидентов и принцип территориальности (ограниченного налогообложения) для нерезидентов. Как уже обсуждалось ранее, доход, возникающий у источника за рубежом, может облагаться путем либо применения налогов у источника выплаты (когда часть дохода изымается в форме налога, рассчитываемого с помощью применения ставки налога к общей сумме дохода), либо подачи нерезидентом налоговой декларации. Если доход не освобожден от налога за рубежом и при этом компания-получатель находится в стране, применяющей принцип неограниченного налогообложения резидентов, то тот же доход подлежит повторному налогообложению в стране его получателя, что означает международное двойное налогообложение. Основываясь на принципе нейтральности, государства стремятся избегать двойного налогообложения, изменяя национальное законодательство и заключая

---

[519] Ibid. P. 369–370.

[520] General Report. IFA Cahiers. Volume 90a. Source and Residence: new configuration of their principles. 2005. P. 40.

международные налоговые соглашения.

Налогообложение по основанию двойного резидентства может произойти, когда одно и то же лицо (физическое или юридическое) рассматривается как налоговый резидент двух или более стран. Если два или более государства претендуют на налогообложение общемирового дохода своего резидента, это устраняется только с помощью международных налоговых соглашений.

Конфликт «источник – источник», как и «резидентство – источник», возникает, когда два государства предъявляют налоговые права в отношении одного и того же дохода. Это происходит, например, если две страны облагают налогом один и тот же налог у источника, применяя различные критерии определения источника дохода. Ричард Ванн[521] приводит следующий пример: одна страна установила правило источника в отношении дохода от оказания услуг по принципу места оказания услуг (*place where the services are performed*), а другая страна основывает свои правила налогообложения на принципе места, где услуги потребляются, или используются, или оплачиваются (*place where the services are utilized or paid for*). Если услуги оказаны в одной стране и использованы во второй, возникает двойное налогообложение по принципу двойного источника дохода. Оно устраняется, как правило, с помощью налоговых соглашений, при условии, что в них четко прописаны правила определения источника дохода.

То же самое относится и к случаю, когда два или более государства считают один и тот же доход происходящим с их территории из-за конфликта в дефинициях национального законодательства или налоговых соглашений, различий в определениях термина «доход из источника» или иного связующего фактора, вызывающего налогообложение у источника. Например, постоянное представительство в стране Б компании из страны А получает процентный доход из страны В – в этом случае обе страны, А и Б, будут считать доход происходящим из своего источника. Аналогичная ситуация возникает в форме конфликта налоговой классификации лица: лицо или объединение лиц подпадает под различающиеся квалифицирующие признаки (например, резидент – нерезидент, налогоплательщик – прозрачное лицо и т. п.) налогового законодательства. Существуют и конфликты классификации правил исчисления налогов (вид дохода подпадает под один тип налога в одном государстве, например подоходный налог, и под другой – в другом, например налог на социальное страхование), что порождает невозможность применения мер о налоговом зачете.

Следующая ситуация двойного источника – выплата головным офисом процентов или роялти за свое иностранное постоянное представительство. В этом случае оба государства, где расположен головной офис либо постоянное представительство, могут претендовать на источник выплаты. Точно таким же образом двойной источник может возникать в отношении компании с двойным резидентством.

Возможно отметить еще несколько типов международного двойного налогообложения, применив другие критерии. Так, некоторые авторы выделяют фактическое и потенциальное, обусловленное и непреднамеренное, прямое и косвенное, персональное и смешанное, горизонтальное, вертикальное и диагональное, реальное, материальное и формальное, объективное и субъективное, легитимное и нелегитимное, справедливое и несправедливое, однократное и периодическое двойное налогообложение[522]. Среди всех типов конфликт «резидентство – источник» – самый распространенный и наиболее нежелательный с точки зрения взаимного поощрения международной торговли и потоков инвестиций.

Международное двойное налогообложение также делят на экономическое и

---

[521] Richard J. Vann. International Aspects of Income Tax. Tax Law Design and Drafting. Vol. 2. Chapter 18. P. 19.

[522] Pires Manuel. International Juridical Double Taxation of Income. Kluwer Law and Taxation Publishers, 1990. P. 55–62.

юридическое. Экономическое возникает, когда один и тот же объект облагается налогом более чем однократно в руках более чем одного налогоплательщика, например компании и ее акционера, партнера и партнерства и т. д. Такое налогообложение законно с юридической точки зрения, поскольку происходит на уровне различных экономических субъектов. Юридическое имеет дело с налогообложением одного и того же субъекта и в отношении одного и того же вида дохода и возникает как результат конфликта двух налоговых систем в совпадающих экономических обстоятельствах.

Как признают большинство авторов, в современном международном праве нет общепринятых правил разрешения указанных выше конфликтов, а существующие меры при отсутствии концептуальных принципов эпизодичны и несистемны. Различное толкование понятийного аппарата налогового права как такового ведет к ранее упомянутым конфликтам классификации.

4.2. Способы устранения международного двойного налогообложения

Решение международных проблем налогообложения возможно с помощью нескольких методов. Государства могут попытаться урегулировать спорные вопросы, применяя свое внутреннее законодательство в пределах национальной территории. Если этого недостаточно, они вправе достигнуть взаимоприемлемых решений, заключая международные конвенции. Развитие международного экономического сотрудничества привело к появлению нового способа урегулирования: через гармонизацию, а иногда и унификацию национальных законодательных режимов налогообложения, как это происходит, например, в Евросоюзе. Различные методы решения налоговых проблем предполагают одновременно и разнообразие источников права, на которых эти методы основываются. Такие источники – это внутреннее законодательство, международные договоры и соглашения, решения международных организаций, обычай, судебная практика, юридическая доктрина.

Традиционно способы устранения двойного налогообложения подразделяются на так называемые односторонние меры (*unilateral measures*) национального законодательства и двусторонние меры международных налоговых соглашений. В случае применения односторонних мер система международного налогового права фактически не оставляет другого выбора, как предоставить эту возможность стране резидентства, поскольку страна-источник не откажется от своей формальной территориальной юрисдикции, кроме как на основе международного договора.

Традиционно страна резидентства, имея более тесную связь с субъектом налогообложения посредством персональной налоговой привязки, более озабочена проблемами своих резидентов, нежели чем страна-источник. Соответственно, у страны резидентства не остается другого выхода, как отказаться, полностью или частично, от своего налогового права в пользу другой страны, поскольку ни о каком перераспределении налоговой нагрузки в отсутствие международного договора нет и речи. В отличие от ограниченных односторонних мер, налоговые соглашения содержат так называемые распределительные правила (*distributive rules*), согласно которым права на налогообложение каждого договаривающегося государства подлежат четкой регламентации в отношении типов доходов, регулируемых соглашением. Кроме того, соглашения содержат методы устранения двойного налогообложения, когда распределительные правила сохраняют право обоих государств на взимание налога в соответствии с принципом международной нейтральности. По мнению К. Фогеля [523], односторонние меры недостаточны для устранения двойного налогообложения, поскольку их нельзя назвать взаимосогласованными и исчерпывающими.

---

[523] Klaus Vogel. Double Taxation Conventions. Kluwer Law International, 1997. P. 16. § 16.

Среди многообразия методов устранения двойного налогообложения доходов, обложенных налогом у источника в другой стране, профессор Ричард Ванн выделяет четыре основных способа[524].

Принцип территориальности. Государство не облагает налогом доходы резидентов не из источников на территории данной страны, причем это может относиться либо ко всем, либо к специально обозначенным видам доходов. Страны, применяющие принцип, не следуют общепринятой модели международной налоговой политики большинства государств, предполагающей общемировое налогообложение резидентов государства. Строго говоря, это не метод устранения двойного налогообложения, поскольку самого двойного налогообложения резидентов при данном принципе не возникает.

Метод освобождения дохода, или его разновидность с некоторыми отличиями – ***метод налогового освобождения*** (*tax exemption method*). Доходы резидентов из иностранных источников освобождены в стране резидентства в силу специальной нормы внутреннего законодательства либо международного налогового соглашения. Если освобождение предоставляется безо всяких условий и освобожденный доход не влияет на другие типы доходов, эффект системы освобождения приравнивается к принципу территориальности. Однако в большинстве стран метод освобождения не применяется в чистом виде, но включает в себя ряд условий, в том числе условие об обложении налогом (требование, чтобы полученный доход облагался налогом за рубежом) и условие о прогрессии: освобожденный доход принимается во внимание при применении повышенных ставок прогрессивной шкалы подоходного налога. Далее, метод освобождения обычно применяется только к определенным типам доходов. Это может быть предпринимательская прибыль, полученная через иностранное постоянное представительство, дивиденды и прирост капитала от прямых инвестиций, а также доход от трудового найма за рубежом. Большинство стран континентальной Европы используют одну из комбинаций метода освобождения, в том числе в качестве инструмента налоговой политики, направленной на достижение нейтральности импорта капитала.

Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, купив полную легальную версию на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.

[524] Richard J. Vann. International Aspects of Income Tax. Tax Law Design and Drafting. Vol. 2. Chapter 18. P. 50.