

ром выступает независимый банк, не выступающий в качестве кондуитной компании. Очевидно, что данный метод финансирования направлен на удешевление заемного капитала вследствие применения обеспечения со стороны материнской компании. При этом группа компаний в целом получает экономию на расходах. Действия налогоплательщика приводят не к увеличению, а к уменьшению расходов, так как независимый банк установил бы для аналогичного обязательства без поручительства более высокую процентную ставку. Тем не менее, согласно статье 269 Кодекса при условии соблюдения отношения долга и собственного капитала признает данную задолженность контролируемой. На наш взгляд такая задолженность должна быть исключена из понятия контролируемой, так как действия налогоплательщика приводят к увеличению суммы налога, а не к ее уменьшению. Стоит сказать, что в случае получения статуса федерального закона законопроектом № 675906-6 данная проблема должна остаться в прошлом.

## **ИНСТИТУТ НАЛОГОВОГО РЕЗИДЕНТСТВА ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ В РОССИИ: СУЩНОСТЬ И ВОЗМОЖНОСТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ**

**Заривный А.В.**

Финансовый университет при Правительстве РФ

Научный руководитель:

Полежарова Л.В., к.э.н., доц.

**Аннотация:** В данной статье исследуется содержание принципа «места фактического управления», применяемого в странах-членах ОЭСР с целью определения налогового резидентства организаций. В статье анализируются новые положения российского налогового законодательства по вопросу налогового резидентства организаций, а также рассматриваются отдельные нововведения, нуждающиеся, по мнению автора, в конкретизации и разъяснениях для более эффективного применения правил налогового резидентства в России.

**Annotation:** The present contribution aims at examining the notion of the «place of effective management» principle and its application in the OECD countries for the purpose of determining a place of corporate tax residency. The article analyzes the new provisions of Russian tax law on corporate tax residency and, in particular, those legal provisions which require, from the author's point of view, some elaboration and clarification in order to provide for an effective application of the rules of tax residency in Russia.

**Ключевые слова:** налоговое резидентство, организации, модельная конвенция ОЭСР, место фактического управления, управление и контроль, соглашение об избежании двойного налогообложения.

**Keywords:** tax residence, companies, OECD Model Convention, place of effective management, management and control, double taxation avoidance agreements.

Институт резидентства является краеугольным камнем налогового законодательства многих стран. В противовес принципу «территориальности» налогообложения (*territoriality of tax*), позволяющему государству распространить налоговую юрисдикцию только на доходы, источником происхождения которых является данное государство (вне зависимости от места резидентства бенефициара данных доходов), принцип «резидентства» (*residence principle*) предполагает персональную связь лица с юрисдикцией государства, и таким образом, налогообложение государством «общемировых» доходов (*worldwide income*) своего резидента. Автономно друг от друга данные два принципа применяются лишь некоторыми странами, — большинство государств отдадут предпочтение использованию в своих налоговых системах комбинации данных принципов<sup>1</sup>.

Каждое государство по-разному интегрирует в национальное налоговое законодательство концепцию резидентства. Различия касаются как института резидентства физических лиц, так и лиц, иных, чем физические лица<sup>2</sup> (далее — «организации»).

Подходы к определению налогового резидентства организаций.

В мировой практике налогообложения можно выделить два общепринятых подхода, применяемых государствами для определения места налогового резидентства организаций:

- подход на основе формального критерия инкорпорации (*incorporation*) или государственной регистрации организации, а также
- подход, основанный на определении экономической связи организации с государством, а также фактического места управления и контроля организацией (*place of management and control*).

Критерий инкорпорации при определении резидентства организации действует во многих странах (США, Швеция, Финляндия, Россия и т.д.), несмотря на существующие, преимущественно на понятийном уровне, различия в определении данного критерия. По общему правилу, под инкорпорацией понимается результат действий организации по регистрации своей деятельности в государстве (может быть выражен в форме внесения организации в существующий в государстве реестр юридических лиц, торговый и коммерческий реестры и т.п.).

В рамках второго подхода для цели определения места налогового резидентства организации предполагается более содержательный анализ обстоятельств, позволяющих утверждать, где осуществляется фактическое управление деятельностью организации. К таким обстоятельствам, в частности,

---

<sup>1</sup> В.А. Гидирим, Принцип резидентства корпораций в международном налоговом праве, Международное право, №01, 2013.

<sup>2</sup> Термин, используемый ОЭСР для обозначения организаций, структур, как являющихся юридическими лицами, так и без образования юридического лица (*прим. автора*).

могут относиться: место резиденства руководящих должностных лиц организации, место проведения собраний совета директоров (или иных аналогичных по набору полномочий и функций органов), место проведения собраний акционеров, место принятия важных для деятельности и функционирования компании решений, место ведения бухгалтерского учета и т.п.

В силу того, что государства применяют различные подходы к определению места резидентства организаций (в том числе, в силу различия применяемых правил в рамках одного из общепринятых подходов), становится возможной ситуация, при которой организация, осуществляющая транснациональные операции или имеющая «иностранный элемент», может признаваться, согласно положениям внутреннего налогового законодательства различных стран, налоговым резидентом в нескольких странах.

Такая проблема двойного резидентства должна решаться посредством применения положения международных налоговых соглашений, которые, однако, не содержат детального описания процедуры определения места резидентства (в том числе, места фактического управления) для организаций. При этом взаимосогласительная процедура, к которой могут прибегнуть страны в данной ситуации, используется, по свидетельствам практиков, в исключительных случаях<sup>3</sup>.

#### **Правила налогового резидентства организаций в России: концепция места «фактического управления» организацией.**

С учетом рекомендации ОЭСР об определении итогового статуса резидента только в одном из государств, по отношению к которым у организации возникает вопрос о двойном резидентстве, пунктом 3 статьи 4 Модельной Конвенции ОЭСР в отношении доходов и капитала (далее — «Модельная конвенция», «МК ОЭСР») установлен приоритет критерия «места фактического управления» организацией (*place of effective management*). Согласно Комментариям к статье 4 МК ОЭСР, под местом фактического управления подразумевается место, где в действительности принимаются ключевые управленческие и коммерческие решения, которые необходимы для ведения деловой активности организации. При этом в рамках процедуры определения места фактического управления все имеющие отношение к делу факты и обстоятельства должны быть изучены<sup>4</sup>.

В этой связи дополненные Федеральным Законом от 24 ноября 2014 г. N 376-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» (далее — «Закон») правила определения налогового резидентства для иностранных организаций во многом соответствуют логике, применяемой во многих странах ОЭСР.<sup>5</sup> Используемый ранее в России исключительно формальный подход места регистрации организации для определения места ее резидент-

<sup>3</sup> Р.И. Ахметшин, Налоговые аспекты деофшоризации: мировые тенденции в зеркале российской действительности, Закон, июнь 2014 г.

<sup>4</sup> Model Tax Convention (Condensed Version), OECD, p. 90-91, 2014

<sup>5</sup> Ст. 246. 2. Налогового Кодекса РФ (в ред. Закона)

ства теперь предполагается использовать в комбинации с критерием места фактического управления организации, что направлено в первую очередь на налогообложение в России доходов, экономически связанных с Россией. Очевидно, логика законодателя состоит в том, чтобы признать резидентами по российскому налоговому законодательству иностранные компании, существующие «на бумаге» и фактически управляемые из нашей страны.

Подход к основным критериям определения места фактического управления организации (далее — «основные критерии») различался в трех ранее опубликованных проектах Закона (от 18.03.2014 г., от 27.05.2014 г. от 26.08.2014 г.). Итоговый вариант основных критериев закреплен в статье 246.2 Налогового кодекса Российской Федерации (в ред. Закона) (далее — «НК РФ», «Налоговый кодекс»), при этом выполнения хотя бы одного из данных критериев достаточно для признания организации фактически управляемой из России и, как следствие, российским налоговым резидентом:

– относительное большинство заседаний совета директоров организации проводится в России;

– исполнительный орган регулярно осуществляет свою деятельность в России;

– главные должностные (руководящие) лица организации преимущественно осуществляют свою деятельность в виде руководящего управления этой иностранной организацией в Российской Федерации.

Стоит отметить, что помимо критериев более формального характера, к которым можно отнести первые два критерия, законодатель также учел ситуации, когда деятельность исполнительных органов компании по факту осуществляется иными лицами, являющимися должностными лицами организации («руководящее управление»)<sup>6</sup>. Такая позиция российского законодателя соответствует логике применения правил «места фактического управления» во многих европейских странах. В то же время, анализ контролирующими органами места резидентства лиц, фактически принимающих решения, не является повсеместной практикой. Например, во Франции используется более формальный подход, основанный на анализе места заседаний ключевых органов компании, принимающих решения (см. некоторые разъяснения налоговой администрации Франции по данному вопросу, а также позицию Франции в отношении комментария к п.3 ст. 4 МК ОЭСР)<sup>7</sup>.

Тем не менее, несмотря на концепцию охвата широкого круга возможных ситуаций, связанных с управлением организациями, которую призван отражать третий критерий, будет целесообразно дополнить понятие «руководящего управления» элементами стратегического руководства, поскольку в текущей редакции очевиден акцент на вопросах «текущей деятельности». В отношении формулировки третьего основного критерия, также возникает вопрос, будет ли соответствующее законодательное положение распростра-

<sup>6</sup> Р.И. Ахметшин, Т.А. Павлюкова, «Налогообложение международных структур: комментарии законопроекта Минфина России, или Что год грядущий нам готовит?», Налоговед, №10, октябрь 2014 г.

<sup>7</sup> D. adm. 4 N 1413 §1, 1er mars 1995 et 4 N 512 du 30 octobre 1996

Observations on Commentary, 26.3., Model Tax Convention (Condensed Version), OECD, p. 92, 2014

няться на лиц, принимающих решения, но не являющихся сотрудниками и должностными лицами организации, например, акционерами, у которых нет трудовых отношений с обществом (по аналогии со сложившейся практикой в Великобритании (например, см. дело *Laerstate BV v Revenue and Customs Commissioners and other appeals*)<sup>8</sup>).

Кроме того, возвращаясь ко второму основному критерию, стоит отметить, что его применение в большой степени зависит от толкования словосочетания «существенно меньше» в контексте объема деятельности исполнительного органа организации, осуществляемой в России. В связи с этим данный критерий также нуждается в конкретизации.

Помимо основных критериев определения места фактического управления иностранной организацией, в ст. 246.2 НК РФ также предусмотрен ряд дополнительных критериев, среди которых:

– ведение организацией бухгалтерского и управленческого учета в России;

– ведение делопроизводства организации в России;

– оперативное управление персоналом, осуществляемое в России.

Очевидно, данные критерии имеют комплементарный характер и призваны дать возможность контролирующим органам принимать в расчет дополнительные аспекты в случае, если на основании применения основных критериев возникает неопределенность.

При всей закономерности использования данных критериев в качестве дополнительных, в текущей формулировке п. 5 ст. 246.2 НК РФ возможна ситуация, при которой организация, в отношении которой не выполняются ни один из первых двух основных критериев, но выполняется один из дополнительных, может быть признана фактически управляемой в России. Данная ситуация объективно противоречит смыслу концепции «места фактического управления», поскольку ни один из дополнительных критериев по существу не свидетельствует о том, что организация имеет тесные экономические связи с Россией и должна признаваться российским налоговым резидентом. В этой связи, целесообразно конкретизировать п. 5 ст. 246.2 в части применения комплементарности дополнительных критериев:

- либо в случае выполнения одного из первых двух основных критериев;
- либо при невыполнении первых двух основных критериев, но при условии выполнения третьего основного критерия в отношении руководящего управления.

Однако вне зависимости от вышеупомянутых критериев, новыми правилами налогового резидентства организаций устанавливаются ограничительные условия, выполнение которых не позволяет признать иностранную организацию фактически управляемой в России. К данным условиям в частности относятся:

– осуществление иностранной организацией коммерческой деятельности с использованием собственного квалифицированного персонала и активи-

---

<sup>8</sup> *Laerstate BV v. Revenue and Customs Commissioners and other appeals* [ 2009] UKFTT 209 TTurning up the heat, PwC, <http://www.pwc.com/jg/en/media-article/corporate-tax-residence-article.jhtml>

вов в государстве, с которым у России заключен международный договор по вопросам налогообложения (п. 4, ст. 246.2 НК РФ). При этом необходимо документальное подтверждение данных обстоятельств;

– государство местонахождения иностранной организации заключило с Россией международный договор по вопросам налогообложения, и иностранная организация признается резидентом данного государства, согласно нормам его внутреннего законодательства (п. 6, ст. 246.2 НК РФ);

– иностранная организация прямо или косвенно контролируется российским контролирующим лицом более 50 % в течение более 365 дней, при этом данная иностранная компания либо не имеет доходов, либо львиная доля ее доходов (не менее 95 %) составляют дивиденды от своих дочерних обществ, в которых данная иностранная компания владеет более 50 % капитала;

– иные условия в соответствии с п.6 ст. 246.2 НК РФ.

## **ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В СФЕРЕ ЖИЛИЩНО-КОММУНАЛЬНОГО ХОЗЯЙСТВА**

**Ключникова Я. А.**, к.ю.н, доцент  
Финансовый университет при Правительстве РФ

В условиях развития экономики Российской Федерации, в том числе такой ее отрасли, как жилищно-коммунальное хозяйство, немалое значение имеет правовое регулирование деятельности, осуществляемой в сфере жилищно-коммунального хозяйства. Данная деятельность представляет собой предпринимательскую деятельность, и, в то же время, является деятельностью, социально значимой для государства и граждан, поскольку сосредоточена на обеспечении комфортных условий жизни граждан страны. Под жилищно-коммунальным хозяйством предлагаем понимать отрасль экономики, включающую в себя деятельность в сфере производства и поставки ресурсов (ресурсоснабжение), удаления и обработки сточных вод, управления жилищным фондом, выполнения подрядных работ, связанных с ремонтом, эксплуатацией и обслуживанием жилищного фонда.

Представляется целесообразным предложить следующее разделение сферы жилищно-коммунального хозяйства по видам деятельности на три сектора.

К первому сектору следует отнести производство тепла, электроэнергии, воды (холодной и горячей), поставка указанных ресурсов, а также удаление и обработка сточных вод. Эта деятельность в настоящее время выполняется субъектами предпринимательства, занимающими монопольное положение на рынке жилищно-коммунальных услуг, поскольку в данном секторе должны функционировать субъекты естественных монополий, с учетом технологических особенностей и экономического значения деятельности, в частности, ее сетевого характера.