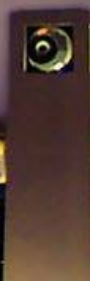


В. А. ГИДИРИМ

# ОСНОВЫ МЕЖДУНАРОДНОГО КОРПОРАТИВНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ



SHAPOVALOV  
PETROV



Владимир Гидирим

**Основы международного  
корпоративного налогообложения**

«TAX TERRA OU»

2017

УДК 336.227  
ББК 67.402

**Гидирим В. А.**

Основы международного корпоративного налогообложения /  
В. А. Гидирим — «TAX TERRA OU», 2017

ISBN 978-5-600-01719-1

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. Первое издание книги Владимира Гидирима стало серьезным камнем в отечественном фундаменте знаний для дальнейшего развития национальной теории международного налогообложения, она открыла новый этап в изучении теории международного налогообложения и налогового права в нашей стране. Углубление понимания международного налогообложения в России, расширение предметов исследования стало 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 стало толчком для выхода второго издания книги.

УДК 336.227  
ББК 67.402

ISBN 978-5-600-01719-1

© Гидирим В. А., 2017  
© TAX TERRA OU, 2017

# Содержание

О налоговой конкуренции государств как основе международного налогового планирования	7
Понимание международного налогообложения в России: новый этап	11
Предисловие Д. М. Щекина	15
Предисловие автора	18
Выражение благодарности	22
Введение	23
Глава 1	27
Глава 2	37
2.1. Понятие и предмет международного налогового права	37
2.2. Источники международного налогового права	45
2.2.1. Общепризнанные принципы и нормы международного права	47
2.2.2. Международно-правовой обычай	48
2.2.3. Доктрина	49
2.2.4. Судебные постановления	49
2.2.5. Национальное налоговое право	53
2.2.6. Международные налоговые соглашения	54
2.2.7. Право Европейского союза	55
2.2.8. Соглашения о ГАТТ и ВТО	56
2.3. Основные понятия и категории международного налогового права	57
2.3.1. Налоговый суверенитет и налоговая юрисдикция	57
2.3.2. Составные элементы налоговой юрисдикции государства	59
2.3.3. Законодательная юрисдикция	60
2.3.4. Судебная юрисдикция	62
2.3.5. Исполнительная юрисдикция	63
2.4. Теория налоговой привязки	67
2.4.1. История формирования теории налоговой привязки	67
2.4.2. Персональная налоговая привязка	71
2.4.3. Экономическая налоговая привязка	72
2.4.4. Имущество как налоговая привязка	75
2.5. Понятие налогового обязательства	78
2.6. Налогооблагаемые лица	80
2.7. Пределы налоговой юрисдикции государства и экстерриториальность в налогообложении	84
2.8. Концепция налогового резидентства	93
Конец ознакомительного фрагмента.	95

**Владимир Алексеевич Гидирим**  
**Основы международного**  
**корпоративного налогообложения**

© В. А. Гидирим

© ООО «Юридическая компания «ШАПОВАЛОВ ПЕТРОВ», оформление, 2018

\* \* \*

## **О налоговой конкуренции государств как основе международного налогового планирования**

Ровно двадцать лет назад мы с коллегами написали простенькую компьютерную программу, которая высчитывала самый низконалоговый путь дохода из одной страны в другую через цепочку холдинговых компаний. Она опиралась на данные о ставках налогов у источника по местному законодательству стран и существующих договоров об избежании двойного налогообложения, а также на доступные национальные данные. По наивности мы думали, что программа будет актуальна лет пять, а потом возможность искусственно пропускать доход через удобные в налоговом отношении страны сойдёт на нет. Так получилось, что этой программой мы пользуемся до сих пор, хотя и приходится каждый год добавлять туда новые параметры. И сейчас нам кажется, что эта программа будет работать вечно.

Международное налоговое планирование возможно в первую очередь благодаря различию в положениях национальных налоговых систем, о чем мой хороший друг Владимир Гидирим написал эту объемную книгу. Однако это лишь часть картины. Если копнуть глубже, то экономить на налогах при совершении трансграничных деловых операций можно прежде всего потому, что сами государства соревнуются в предоставлении иностранным налогоплательщикам наиболее выгодных условий. Привлечение свободного капитала всегда было предметом жесткой глобальной конкуренции. Любая нормальная экономика хочет обеспечить себе постоянный приток иностранных денег. Страны соревнуются за такие деньги всеми доступными способами. Один из инструментов конкуренции – заманивание нерезидентных инвесторов низкими налоговыми ставками или вовсе безналоговыми возможностями. Я имею в виду совсем не офшоры: основная налоговая конкуренция идет не между высоконалоговыми странами и офшорами, как это может показаться на первый взгляд.

Например, не для всех очевидно, но факт, что в США до сих пор есть возможность элементарно структурировать глобальные инвестиции через местные компании и не платить вообще никаких налогов. Излюбленные формы для глобального инвестирования – компании с ограниченной ответственностью (*LLC–Limited Liability Company*) с партнерами-нерезидентами и трасты. Великобритания не отстает – там можно создавать ограниченные партнерства (*LLP – Limited Liability Partnership*), прозрачные для налогов, и законно не платить с доходов вообще ничего, при этом пользуясь всеми благами британской правовой инфраструктуры. Канада предоставляет нерезидентам возможность использовать свои структуры для глобальных инвестиций (*LP* с партнерами-нерезидентами не платят канадских налогов) по той же модели. Помимо этого там можно создавать трасты в пользу нерезидентов. Отметилась в этом бизнесе и Новая Зеландия: трасты в пользу нерезидентов там не подлежат местному налогообложению.

Состоятельных физических лиц-иностранцев основные индустриальные державы заманивают не меньше, чем Кипр и Мальта, которые недавно внедрили очень привлекательные инвестиционные программы гражданства. Но даже и в США существует возможность в некоторых случаях сохранять статус нерезидента (*non-resident alien*) для лиц, не имеющих грин-карты и пребывающих в США по неиммиграционным визам, и платить налог только с местного, а не с общемирового дохода. В Великобритании можно жить много лет, но при этом продолжать числиться т. н. «недомицилированным резидентом», благодаря чему из общемирового дохода в Британии будут облагаться налогом только деньги, фактически переведенные в страну. В Канаде многие наши соотечественники получают паспорт, а потом сразу выпадают из-под местного налогообложения, становясь нерезидентами. Или живут в Канаде, но

все основные активы продолжают держать в «пред-иммиграционных» трастах, благодаря чему Канада не претендует на налог с накапливаемой там прибыли.

Неизбежная половинчатость мер против искусственного перемещения налоговой базы приводит к тому, что на каждое новое требование рано или поздно находится адекватный ответ. Как пример, каждый год растут требования к наличию реальных экономических причин для построений, используемых в схемах международного налогового планирования. Формально эти требования нацелены на то, чтобы льготами пользовались только те, кто имеет добросовестную причину открывать бизнес именно в льготной стране. Неформально же все понимают, что почти всегда первична не страна, а эффективная налоговая ставка. В ответ на требование о необходимости наличия «деловой цели» в схемах и структурах международного инвестирования, растет целая новая индустрия искусственного (но очень обоснованного) создания такой «деловой цели». Целые отделы специалистов аргументируют, что экономический климат Ирландии настолько лучше американского, что именно оттуда корпорации *Apple* удобнее управлять своими патентами и получать роялти, при этом почему-то переместив налоговое резидентство своей ирландской компании на Бермудские острова. А секьюритизационными *SPV* основных инвестиционных банков удобнее управлять именно с карибских островов, но никак не из Лондона и Нью-Йорка.

Как только для использования льгот по директивам ЕС и международным налоговым соглашениям стало требоваться реальное присутствие компании в соответствующей стране, так сразу же в странах с удобным налоговым режимом выросла целая индустрия симуляции такого присутствия («*substance*»). В начале 2000-х годов, находясь на Кипре, я удивлялся, зачем партнеры одной из крупных аудиторских фирм лично вложились в строительство очень странного бизнес-центра в г. Никосия: он весь состоял из малюсеньких офисов с отдельными входами. Работать в кипрской летней жаре там было невозможно, но открывался он не для работы, а для сдачи в аренду кипрским компаниям, принадлежащим нерезидентам. Им уже тогда надо было симулировать «*substance*» на Кипре: иметь отдельный арендованный офис (адрес которого должен был отличаться от «адресов массовой регистрации»), повесить вывеску с названием компании рядом с входной дверью, провести телефонную линию и так далее. К концу второго десятилетия XXI века требование «*substance*» стало универсальным, и к сегодняшнему дню только ленивый русский олигарх не переселил хотя бы пару своих сотрудников на Кипр. Ходят там, загорают, создают «*substance*». Теперь понятно, почему в 2014–2016 гг. году на побережье г. Лимассол на Кипре были заложены сразу несколько офисных комплексов класса «А» (таких как бизнес-центр *Oval*) и проектов элитного жилья (например, небоскреб *The One*): ведь менеджерам металлургических, финансовых и торговых компаний, переехавших из России на Кипр создавать сабстанс, а также «хайнетам»<sup>1</sup>, которые пытаются избежать российских правил КИК, проводя более шести месяцев на Кипре, необходимо где-то размещаться. К тому же, приобретя недвижимость на Кипре общей стоимостью в 2 миллиона Евро с обещанием не продавать его три года, можно получить полноценный европейский паспорт.

Глобальные корпорации давно освоили искусство распределения своих бизнес-единиц между странами по принципу «где ниже налоги, туда больше прибыль». Страны с преимущественно высокими налогами пытаются этому помешать, принимают какие-то новые законы, но в конечном итоге все упирается в вопрос, насколько добросовестно та или иная компания использует ту или иную низконалоговую юрисдикцию.

Надо сказать, что налоговым органам высоконалоговых стран уже давно не нравится эта ситуация, поэтому еще в 1998 году Налоговый Комитет ОЭСР выпустил доклад под названием «*Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*»<sup>2</sup>, посвященный необоснованной (на

<sup>1</sup> «High Net Worth Individual или HNWI» – лица с высоким личным капиталом в индустрии финансовых услуг.

<sup>2</sup> OECD CFA Report: Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue.



их взгляд) налоговой конкуренции, с которой высоконалоговые страны ОЭСР сталкиваются со стороны оффшорных и низконалоговых юрисдикций. С тех пор было выпущено множество новых докладов, отчетов, изменений в законодательство отдельных стран и в международно-правовые документы, предлагающие остановить недобросовестную налоговую конкуренцию. Более того, в 2014–2015 гг. клуб высоконалоговых индустриальных стран даже запустил налогово-политический проект *BEPS*<sup>3</sup>, основным содержанием которого стали 15 мероприятий, направленных как раз на недопущение «эрозии налоговой базы» и «перемещения прибыли», чему все страны неизменно должны способствовать. Не отстает и Еврокомиссия, которая вводит мероприятия *BEPS* через наднациональные правовые акты – Директивы – непосредственно в налоговые системы стран ЕС. Поэтому нельзя не отметить общие усилия государств по предотвращению недобросовестной налоговой конкуренции. Очень скоро, то есть уже в 2020 году, и к изумлению многих читателей этих строк мы увидим, что все страны ЕС, включая как Кипр, Мальту, Латвию и Ирландию введут правила «КИК»<sup>4</sup>, а также общее антиуклонительное правило (*GAAR*) и налог на выход (*exit tax*), следуя Директиве ЕС № 2016/1164 от 12 июля 2016 года. Интересно, многие ли международные налоговые консультанты до сих пор продолжают предлагать своим клиентам формировать кипрские и прочие холдинговые компании в Европейском Союзе, зная о грядущих нововведениях?

Тем не менее, за 20 лет мало что в сущности изменилось – международная налоговая конкуренция только набирает обороты. Давайте зададимся вопросом, насколько серьезны известные международные организации и правительства развитых индустриальных стран в своих мероприятиях в борьбе с «оффшорным миром»? И не напоминает ли теперь эта борьба то, что описано знаменитым классиком марксизма в начале XX века как «Шаг вперед – два шага назад»? Забавно наблюдать, как одни и те же страны одновременно занимаются, с одной стороны, налоговой конкуренцией и привлечением «чужих» налогоплательщиков, а с другой – погоней за зарубежными доходами и капиталами «своих» собственных. Как результат, рождаются новые налоговые правила и стандарты, которые хоть и ужесточают понемногу общий фон налогового планирования, но никогда не смогут привести к полному искоренению налоговой конкуренции. Так, почти все страны ЕС недовольны перемещением налоговой базы в офшоры или даже в низконалоговые страны внутри ЕС, но если присмотреться, почти в каждой европейской стране есть свои «льготные оазисы».

Типичные примеры представляют собой Испания и Португалия, которые одной рукой вводят в свое законодательство довольно жесткие нормы о КИК, нацеленные на предотвращение увода налоговой базы за границу, а другой рукой принимают очень привлекательные инвестиционные программы получения вида на жительство, тем самым пытаясь привлечь состоятельных лиц в свои страны. Лишь недавно Швейцария и Люксембург стали (и то неохотно) отказываться от практики заключения прямых налоговых соглашений с налогоплательщиками (т. н. «налоговых рулингов») – по сути, легализованного предоставления низких ставок на выборочной основе. Швейцария также под давлением Еврокомиссии в прошлом году сделала попытку отказаться от своих традиционных налоговых режимов «домицилированных» и «смешанных» компаний, однако налоговая реформа провалилась, поскольку швейцарцы совсем недавно проголосовали против нее на общенародном референдуме. Мальта до сих пор сопротивляется отмене льготирования компаний через систему «возмещаемого налогового кредита» (*refundable tax credit*), благодаря которой номинальная ставка корпоративного налога «магически превращается» в эффективную ставку в 5 % или 7 %. Ирландия, Венгрия, Болгария, Кипр, страны Прибалтики привлекают иностранный капитал в свои страны низкой налоговой ставкой. А Эстония вообще даже не стесняется своей «оффшорности»: нераспределен-

<sup>3</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Project.

<sup>4</sup> Правила о налогообложении прибыли Контролируемых Иностранных Компаний.

ная прибыль компаний не облагается вообще корпоративным налогом, при том что широко известны способы вывода денежных средств акционерами эстонских компаний без формального распределения дивидендов. Австрия заманивает семейные капиталы через сверх-низкие ставки для местных «династических» семейных структур типа «фаундейшн». При этом не только традиционные Венгрия, Латвия и Кипр по-тихому сохраняют нулевую ставку на вывод дивидендов в офшоры, но и Великобритания, которая исторически никем никогда не рассматривалась как низконалоговая юрисдикция. В Голландии все еще используются кооперативы, имеющих нулевую налоговую ставку на распределения дивидендов (при условии наличия «*substance*» в получающих дивиденды компаниях-акционерах). В Гонконге и частично в Сингапуре и Гибралтаре до сих пор действует классические режимы налоговой территориальности, в рамках которого прибыль, относящаяся к иностранному источнику, не облагается налогом.

Россия активно сопротивляется использованию россиянами кипрских, люксембургских и голландских компаний и репатриации доходов из России в эти компании, но одновременно раздает инвесторам льготы на Дальнем Востоке, переманивая туда китайский, корейский и японский бизнес. Недавно властями также было заявлено о создании некой «оффшорной зоны» в Крыму.

Сейчас модно уличать различные политические силы в двойных стандартах. Международное налоговое планирование – это цитадель двойных стандартов, это игра, в которой налогоплательщик маневрирует между желаниями государств, с одной стороны обложить его налогом, а с другой – привлечь его инвестиции. То есть мы видим, что несмотря на мероприятия *BEPS* и в целом продолжающееся ужесточение антиуклонительных норм, международная налоговая конкуренция идет полным ходом, и никто даже и не говорит о том, что международное налоговое планирование становится невозможным.

Материал, столь тщательно подобранный автором этой книги, создает необходимый теоретический фундамент знаний и должен помочь специалистам по международному налогообложению в безопасном складывании сложного «паззла» из налоговых режимов различных стран, международных налоговых соглашений, антиуклонительных норм, типов сделок и юридических лиц. Любая международная корпорация или состоятельное физическое лицо хочет платить меньше налогов, но с каждым годом для этого нужны все более сложные построения. Международное налогообложение – это сложная научная дисциплина, требующего глубокого погружения в целое созвездие национальных и международных налоговых норм, а международное налоговое планирование – увлекательнейшая профессия, и можно сказать, интеллектуальная игра, своего рода «налогово-юридические шахматы», приз в которой – экономическая эффективность своего бизнеса и низкое эффективное налогообложение дохода и капитала. И пока что крупный транснациональный капитал в этой игре побеждает, при негласном содействии множества государств, готовых и дальше привлекать этот капитал на свои территории.

Что необходимо знать и понимать в текущей ситуации практикующим специалистам и что именно изменилось за последние 20 лет? Ответ короткий – международные налоговые правила чрезвычайно усложнились и простые решения по типу офшора на БВО с дочерней компанией на Кипре для владения в России акциями и получения дивидендов – все это больше не работает. Необходимо постоянная, долгая и скрупулёзная работа по изучению новых налоговых правил различных стран со значительным интеллектуальным наполнением этой работы. На мой взгляд, книга Владимира является серьезным источником информации в этой области.

*В. В. Тугыхин,*

*Адвокат, Партнер «John Tiner & Partners»*

## **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<sup>5</sup> 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 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. Советская школа международного права, связанного с вопросами международного налогообложения, уже в 70-е и 80-е годы прошлого века была достаточно сильной. Так, книга Кашина В. А. «Международные налоговые соглашения» вышла в издательстве Международные отношения еще в 1983 году (впоследствии в 1998 году вышло 2-е издание книги).

Современный российский опыт в этой области, к сожалению, достаточно противоречив: рост числа налоговых соглашений России, формирование национальных правил трансграничного налогообложения не всегда сопровождалось 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 именно последние два десятилетия ознаменовались взрывным ростом интереса к международному налогообложению в России, что можно связать как с активным вовлечением российских предприятий в мировую экономику, так и с осуществлением прямых и портфельных иностранных инвестиций со стороны нерезидентов. Львиная доля данного интереса, видимо, приходится на вовлечение российских предприятий, а также состоятельных лиц (владельцев бизнеса) 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,

---

<sup>5</sup> 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.

преобразуя структуру собственности таким образом, что российские компании становятся дочерними по отношению к иностранному холдингу, за которым уже находятся российские бенефициары. 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 из-за их дороговизны 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. 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», реализу-

емой в Финансовом университете при Правительстве РФ и являющейся единственной специализированной программой по этой тематике в стране<sup>6</sup>. 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 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

---

<sup>6</sup> Реализуется совместно с International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD).

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 привлечь к себе 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 сердцевинной 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<sup>7</sup>, да и доступ не на все конференции свободный.

---

<sup>7</sup> 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

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 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 (например, *IBFD Bulletin for International Taxation*, *European Taxation*; *Tax Notes International*), а также многочисленные выступления на глобальных и региональных конференциях по международному налогообложению (включая конференциях, организованных Международной налоговой ассоциацией (*International Fiscal Association*), а также его регулярные выступления начиная с 2009 года на налоговых конференциях в г. Мумбаи (Индия), организованных некоммерческим Фондом международного налогообложения (*Foundation for International Taxation*) в Индии.

Поэтому особенно приятно, когда один из «лоцманов» находит время и силы написать столь масштабную и комплексную работу, как данная книга. 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 компании EY, то есть опыт практика, помножен у В. А. Гидирима на широкое знание иностранной литературы, судебных кейсов, позиций иностранных налоговых органов и позиций ведущих ученых-теоретиков. 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 на то, 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

Настоящая книга предназначена для аудитории, которая профессионально интересуется международным налогообложением и международным налоговым планированием. 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 внутривнутриполитический 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. Настоящая книга все же несет более теоретический характер, чем прикладное исследование.

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 законодательных конструкций 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 перемещения 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 самостоятельно и без промедления 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 («КИК»), их цели, механизм действия и особенности, включая краткий пострановой обзор. Актуальность темы КИК объясняется не только введением этих норм в российский Налоговый кодекс в 2015 году, но также и тем, что им посвящено целиком Мероприятие 3 *BEPS*, а также недавняя Директива ЕС о противодействии уходу от налогов. Иными словами, повсеместное введение норм КИК большинством государств – весьма близкая перспектива. **Глава 10** посвящена одной из наиболее противоречивых и широко обсуждаемых в мировом научном сообществе: 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. Наряду с правилами КИК, нормы о противодействии неправомерному использованию налоговых соглашений, основанные на концепции бенефициарной собственности, были также 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.

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 способы международного налогового планирования мультинациональных корпораций. Возможно, эти области исследования станут предметом следующей книги.

*С уважением,*

*Владимир Гидирим*

## **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, Анжелика Анойкина, Денис Щекин, Ирина Федонина, Валерий Тутыхин, Виктор Мачехин, Кристина Токарева, Анастасия Бельтюкова, Владимир Еременок, Вера Аверьянова, Владислав Новиков, Олег Коннов, Кирилл Викулов, Гузаль Яруллина, Ксения Чурилова. Однако особенно хотелось бы выделить неоценимый вклад Анастасии Загубской в редактировании текста и помощи при формировании обзора российской судебной практики по проблеме бенефициарной собственности доходов.

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 профессиональной юридической практики – международного налогового планирования: по сути, части более общей сферы управленческой деятельности и планирования бизнеса. В отличие от корпоративного законодательства, которое более унифицировано с точки зрения основополагающих принципов и в целом соответствует потребностям бизнеса, налоговое законодательство менее стабильно. Оно гораздо больше ориентировано на потребности государства, нежели бизнеса, которые при этом сильно зависят 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. с одной стороны, интернационализацией государственного регулирования, а с другой – 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 налогового регулирования. В результате в планирование коммерческих операций с вовлечением двух и более стран потребовалось включать специалистов по международному налогообложению. 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 выявить и устранить риски, вытекающие из необдуманных шагов, которые приводят к ошибочным решениям и 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, в рамках сделок «M&A», продажа бизнеса за рубежом либо комплексная реструктуризация международного холдинга в нескольких странах.

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, и 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 международного налогового регулирования 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<sup>8</sup> отмечается, что термин «международное налогообложение» впервые употребил еще в 1928 г. американский профессор Эдвин Селигман<sup>9</sup>. Селигман отметил, что оно приобрело значимость с заключения первых налоговых соглашений Бельгии с Францией (1843), с Нидерландами<sup>10</sup>, 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<sup>11</sup> и Н. А. Падейского<sup>12</sup>.

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 совершения международной сделки. Основная проблема, разумеется, – это необходимость устранить двойное налогообложение, поскольку в противном случае необоснованные диспропорции мешают свободной мировой торговле и движению капиталов. Однако в послед-

<sup>8</sup> Ларютина И. А. Избежание двойного налогообложения и уклонение от уплаты налогов в международном налоговом праве: автореф. дис... канд. юр. наук. М., 2002.

<sup>9</sup> Seligman E. R. A. Double Taxation and International Fiscal Cooperation. The Macmillan Company. N. Y., 1928.

<sup>10</sup> Seligman E. R. A. Essays in taxation. The Macmillan Company. N. Y., 1925 (10th ed.).

<sup>11</sup> Загряцков М. Д. Проблема двойного налогообложения в послевоенной литературе // Вестник финансов. 1929. № 7.

<sup>12</sup> 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.



нее время в рамках плана BEPS была поставлена задача борьбы с международным «неналогообложением».

Основная концептуальная проблема, лежащая в основе изучения международного налогообложения, – это вопрос, в какой степени государство имеет право распространять свою налоговую юрисдикцию<sup>13</sup> 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 или «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 данному вопросу 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<sup>14</sup> 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<sup>15</sup>, который утверждает, что сама по себе сеть из тысяч действующих 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<sup>16</sup>. 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 одновременно нормами и международными

---

<sup>13</sup> Под налоговой юрисдикцией государства понимаются пределы его полномочий 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.

<sup>14</sup> David Rosenbloom, The David R. Tillinghast. *Lecture International Tax Arbitrage and the «International Tax System»*. *International Tax Law Review*. 2000. P. 137, 140.

<sup>15</sup> Reuven S. Avi-Yonah, *Commentary on David Rosenbloom's, The David R. Tillinghast Lecture International Tax Arbitrage and the «International Tax System»*. *International Tax Law Review*. 2000. P. 167, 169.

<sup>16</sup> 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).

договоров, и национального налогового права отдельных стран, которые находятся в единстве и постоянно взаимодействуют.

Тщательное изучение противоречий в налоговых системах позволяет МНК<sup>17</sup> использовать их при построении схем владения активами 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 глобальные налоговые преимущества. Эти возможности означают и новые вызовы для национальных налоговых администраций, т. е. последствия в виде размывания налоговой базы 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 вызовам 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, а также в рамках ЕС). Стремительно расширился международный обмен налоговой информацией на двусторонней и многосторонней основе, включая возникновение нового стандарта 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 МНК, 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 данного инструмента был опубликован в конце ноября 2016 года, а его вступление в силу в отношении присоединившихся стран ожидается начиная с 2019 года.

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.

---

<sup>17</sup> 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.

# 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 necessity 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»<sup>18</sup>. 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, а 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 или против требования совершить платеж в будущем. Таким образом, платежи или платежные требования формируют налоговую базу в том смысле, что полученные платежи ее увеличивают, а осуществленные платежи – уменьшают<sup>19</sup>. 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;

---

<sup>18</sup> *Compania de Tabacos v. Collector*, 275 US 87 (SC). P. 100.

<sup>19</sup> См., например, ст. 39 Налогового кодекса РФ («Реализация товаров, работ или услуг»).

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 физически 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 и поимущественные 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 налогов на потребление (*consumption tax*): например, в одном случае платательщик – 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, автор-

ские 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 в создании некоего подбоя ситуации «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 на дарение, уплаченного при жизни, принимается в расчет для налога на наследство.

Юрисдикция государства для применения таких налогов определяется на основе установленного законом фактора привязки, например, принципов гражданства, резидентства или домицилия 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 (*capital gain*) возникает в результате превышения текущей рыночной стоимости или цены продажи актива над себестоимостью приобретения. 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 (*inventory*), 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 разделения прироста капитала от обычной торговой 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 для правильной классификации таких доходов и применения к ним соответствующих налоговых ставок.

- *Налогообложение прибыли корпораций и их акционеров*

В большинстве стран компании и 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. Прозрачный подход используется при налогообложении товариществ (партнеров) и некоторых других членов предпринимательских объединений.

К особенностям систем корпоративного налогообложения можно также отнести возможность формирования групп компаний, т. е. возникновения консолидированного налогоплательщика. Условие формирования такой группы – полный либо квалифицированный контроль в рамках холдинга. 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.

Соотношение между налогообложением прибыли компаний и дивидендным доходом акционеров порождает дискуссионные вопросы, особенно в трансграничных ситуациях. В основном налогообложение дивидендов 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 антимонопольных правил, регулирования сделок 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 контроле определенного количества голосов при принятии решений. Инвестиция, представленная долей участия размером 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). Как правило, доходы от прямых инвестиций имеют более благоприятное налоговое регулирование, т. е. такие доходы облагаются по более низким ставкам.

Самая простая и наиболее распространенная система корпоративного налогообложения компаний и их акционеров – двухуровневая, когда компания облагается налогом в отношении своей прибыли, а распределяемые дивиденды облагаются налогом в составе прибыли или дохода акционера без учета налогов, уплаченных самой компанией. В этом неслучае доходы корпорации не подлежат налогообложению на уровне ее владельцев (участников, акционеров). 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 в 80-е и 90-е годы 20-го века 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<sup>20</sup>. Согласно Международному глоссарию IBFD, термин «импутационная система»<sup>21</sup> 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 экономическое 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 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. Альтер-

<sup>20</sup> Более подробно о применении импутационной системы см.: Peter Harris. *Corporate/Shareholder Income Taxation and Allocating Taxing Rights Between Countries*. 1996.

<sup>21</sup> IBFD International Tax Glossary, 6th ed. Amsterdam: IBFD, 2009. P. 227.

нативно того же эффекта 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 особых ситуаций импутационные системы обычно работают только внутри государства, т. е. когда одно государство облагает налогом одновременно 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 отдельных 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 специальной системе с применением механизма 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<sup>22</sup>, либо на основании двусторонних налоговых соглашений, устраняя полностью или частично налоги у источника либо предоставляя импутационные налоговые зачеты нерезидентам. Некоторые страны идут еще дальше и полностью выравнивают налогообложение резидентов и нерезидентов. Как отмечают некоторые авторы, проще всего было бы уравнивать налогообложение корпораций и физических лиц и полностью освободить дивиденды от налога, вне зависимости от их уплаты резидентам или нерезидентам<sup>23</sup>.

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*)<sup>24</sup>. Для инвесторов из таких стран широко распространены схемы налогового 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, а зарубежные портфельные инвестиции резидентов поощряются, например, путем внедрения отдельных 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,

<sup>22</sup> 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.

<sup>23</sup> Ward Hussey & Donald Lubick. Basic World Tax Code and Commentary. 1996. § 164.

<sup>24</sup> 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.



например, освобожденных от налогов или облагаемых по специальному налоговому режиму (суверенные фонды, государственные корпорации, пенсионные фонды и т. д.). 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. В иных странах присутствуют специальные нормы, освобождающие от налога у источника дивиденды, выплачиваемые в пользу суверенных государственных фондов (например, в США эти нормы содержатся в секции 892 Кодекса внутренних доходов).

• *Режим налогообложения компаний и филиалов*

Международный налоговый режим доходов от 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) или правила зачета иностранных налогов у источника на дивиденды, или даже в отношении 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 уравнивать 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 в некоторых странах устраняется путем введения специального налога на репатриацию посленалоговой прибыли 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 данного показателя связано с трудностями ввиду различий в принципах бухгалтерского и налогового учета компаний и филиалов.

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 их действие.

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 и ее отличием от показателя прибыли филиала, а также различиями в бухгалтерском и налоговом учете нераспределенной прибыли компаний и филиалов. Как уже отмечалось ранее, налог у источника на дивиденды и налог на репатриацию прибыли 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 освободиться от налогообложения в стране-источнике ввиду либо освобождения по налоговому соглашению, либо невозможности взыскания такого налога с продающей материнской компании<sup>25</sup>. 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 снижается.

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, особенно в нефтегазодобывающих, иностранные подрядчики через филиалы ведут геолого-разведочные работы и бурение; либо сами месторождения, включая шахты и добывающие предприятия, существуют в форме филиалов нерезидентов. 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. Однако на практике это приводит к невозможности консолидации прибыли и убытков нескольких филиалов (постоянных представительств) компании-нерезидента на территории государства ведения деятельности. Для сравнения: если бы такая деятельность велась через национальную компанию с несколькими филиалами, то фискальная консолидация прибыли и убытков головной компании и ее филиалов, скорее всего, была бы возможна.

Другая сложная область налогообложения компаний и их филиалов – учет затрат головного офиса в интересах филиала (постоянного представительства). 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».

Надо отметить, что указанный выше тип диспропорции в международном налогообложении теоретически может быть разрешен на основании модельной статьи 7 МК ОЭСР в редакции после 2010 года. Однако во-первых, большинство соглашений об избежании двойного налогообложения, заключенных между странами на данный момент, не содержат положений, аналогичных статье 7 МК ОЭСР (2010), поскольку они были заключены до 2010 года. Кроме того, большинство налоговых соглашений развивающихся стран вообще не следует МК ОЭСР,

<sup>25</sup> См. индийское дело *Vodafone International Holdings B.V. v. Union of India*, 2012, 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; Tax alerts: the Vodafone case // Ernst and Young India).

а основаны на положениях МК ООН. 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 двусторонних соглашений о защите капиталовложений 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 (*cantons*) 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 состояние, 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. В Нью-Йорке же присутствует и самостоятельный налог с продаж. Многоуровневое налогообложение, в принципе, не исключает внутреннего двойного и даже многократного 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 штата в силу различия правил взимания федеральных и местных 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 представи-

тельство), 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 представителем.

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<sup>26</sup>. Это объясняется тем, что удержание налога с налоговой базы «гросс», т. е. суммы дохода без учета 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 реализацией.

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 налогом за вычетом соответствующих расходов.

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 в составе платежей «роялти», характерных для налоговых соглашений некоторых стран Юго-Восточной Азии. Если же они будут отнесены к постоянному представительству, то расчет налоговой базы будет произведен на нетто-основе. Вместе с тем, совсем недавно Налоговый комитет ООН рассмотрел и рекомендовал включить в МК ООН модельную статью, специально регулируемую налогообложение платежей за технические услуги.

Установление механизма налогообложения прибыли от прироста капитала – отдельная проблема, которая решается по-разному в зависимости от развитости системы налогового администрирования государства. Где это 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 налога. 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 имущества, но и для покупателя (такие нормы есть в налоговом законодательстве Индии, Казахстана, Индонезии и Саудовской Аравии). 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).

<sup>26</sup> Кодекс внутренних доходов США, IRC. § 871 (d).

## 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)*

*International law is part of our law, and must be ascertained and administered by the courts of justice of appropriate jurisdiction [...]. For this purpose, where there is no treaty and no controlling executive or legislative act or judicial decision, resort must be made 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), «*International Taxation*», или «*International Tax*» (англ. международное налогообложение)<sup>27</sup>, издаются учебники и публикуется большое количество научных статей<sup>28</sup>.

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.

---

<sup>27</sup> 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.

<sup>28</sup> 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](http://www.ibfd.org)); Bureau of National Affairs, BNA, USA ([www.bna.com](http://www.bna.com)); LexisNexis, USA ([www.lexis-nexis.com](http://www.lexis-nexis.com)); Tax Analysts, USA ([www.tax.org](http://www.tax.org)).

По мнению С. К. Лещенко<sup>29</sup>, 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<sup>30</sup>, 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<sup>31</sup>. 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, например, Роуен Ави-Йонах, что в мире существует так называемый международный налоговый режим (*international tax regime*), который на современном этапе развития претендует на то, чтобы считаться обычаям международного права, а потому обязательно применяться даже без международного договора<sup>32</sup>. 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 вышеизложенному подходу можно определить как совокупность положений национальных налоговых законодательств всех стран мира. Эту точку зрения высказал А. И. Погорлецкий сказав, 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

<sup>29</sup> Лещенко С. К. К вопросу о понятии международного налогового права // Промышленно-торговое право. 2008. № 3.

<sup>30</sup> Шахмаметьев А. А. Международное налогообложение и международное налоговое право: правовые аспекты взаимосвязи // Финансовое право. 2006. № 3. С. 24–31.

<sup>31</sup> Шахмаметьев А. А. Международное налоговое право: учебно-методический комплекс. М.: Тривант, 2009.

<sup>32</sup> Reuven S. Avi-Yonah. International tax as international law: an analysis of the international tax regime. Cambridge Tax Law Series. NY, 2007. P. 3.

от их осуществления»<sup>33</sup>. В рассматриваемом значении категория «международное налоговое право» представляется научной и теоретической, более точным будет термин «налоговое право стран мира».

Более узкое, концентрированное определение международного налогового права – это совокупность положений национального (внутреннего) налогового законодательства отдельной страны, регулирующих отношения с иностранным элементом, или, коротко, «международная часть национального налогового права»<sup>34</sup>. 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) с одной стороны, и физическими и юридическими лицами в связи с их международной экономической деятельностью и возникновением у них вследствие этого налоговых обязательств перед данным государством с другой. Рассматриваемые отношения основаны на власти и подчинении и существуют между неравными субъектами. Основной метод правового регулирования таких отношений – императивный. Недостаток данного 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<sup>35</sup>. 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 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 вопросов, а также в рекомендациях, комментариях,

<sup>33</sup> Погорлецкий А. И. Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования. СПб.: Изд-во СПбГУ, 2005. С. 53–54.

<sup>34</sup> Кашин В. А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий. М.: Финансы; ЮНИТИ, 1998. С. 47.

<sup>35</sup> Богуславский М. М. Международное экономическое право. М.: Международные отношения, 1986. С. 44.

отчетах и иных документах. Их разрабатывают созданные государствами международные организации, например, ОЭСР и ООН.

Кроме того, задачу формализации предмета международного налогового права выполняют модельные налоговые конвенции. Как указывает Ю. С. Безбородов<sup>36</sup>, 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<sup>37</sup> 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<sup>38</sup>.

Е. С. Меркулов<sup>39</sup> утверждает, что нормы внутреннего законодательства, предназначенные для регулирования отношений государства с субъектами (физическими и юридическими лицами), 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 Е. 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

<sup>36</sup> Безбородов Ю. С. Международные модельные нормы / М.: Волтерс Клувер, 2008. С. 50, 104.

<sup>37</sup> Кучеров И. И. Международное налоговое право: учебник для вузов. М.: ЮрИнфоР, 2007. С. 452.

<sup>38</sup> Кучеров И. И. Теоретические вопросы международного налогового права и его место в системе налогово-правового регулирования // Финансовое право. 2006. № 1. Стр. 44–48.

<sup>39</sup> Меркулов Е. С. Понятие и предмет международного налогового права: спорные вопросы // Право и политика. 2004. № 4. С. 91–102.



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<sup>40</sup>, 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<sup>41</sup> 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<sup>42</sup>, 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<sup>43</sup>, сторонник расширенной трактовки международного налогового права. Он предполагает включение в его предмет как национального налогового законодательства в части регулирования внешнеэкономической деятельности, так и международных налоговых соглашений и иных международно-правовых актов, опосредующих межгосударственное правовое взаимодействие в налоговой сфере.

И. А. Ларютина<sup>44</sup> также рассматривает международное налоговое право в широком смысле – как содержащее международно-правовые нормы, модельные международные правовые нормы и нормы внутреннего законодательства, необходимые для международного налогообложения, т. е. регулирующие особенности налогообложения доходов нерезидентов. Имплементация 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.

<sup>40</sup> Arnold Knechtle. Basic Problems in International Fiscal Law. London: HFL Publishers Ltd., 1979. P. 37.

<sup>41</sup> Кашин В. А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий. М.: Финансы; ЮНИТИ, 1998.

<sup>42</sup> Там же. С. 383.

<sup>43</sup> Погорлецкий А. И. Международное налогообложение: учебник. СПб.: Изд-во Михайлова В. А., 2006.

<sup>44</sup> Ларютина И. А. Избежание двойного налогообложения и уклонение от уплаты налогов в международном праве: дис. ... канд. юр. наук. М., 2002.

Далее, согласно мнению О. Фоминой<sup>45</sup>, 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<sup>46</sup> 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<sup>47</sup> 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 предусматриваются меры ответственности за их несоблюдение.

Деление международного права на публичное и частное является общепризнанным в теории права. К международному публичному праву относятся правовые нормы, регулирующие общественные отношения с участием государств и 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 (коллизийных норм) международного частного права, не решают проблемы выбора между внутренним и иностранным правом<sup>48</sup>. Вместо этого признается, что каждое из двух государств применяет свое внутреннее право, и затем они оба ограничивают применение данного права. Соответственно, непра-

<sup>45</sup> Фомина О. Международное налоговое право: понятие, основные принципы // Хозяйство и право. 1995. № 5. С. 125–135.

<sup>46</sup> Полякова С. П., Котляренко В. В. Понятие международного налогового права // Налоговое право: учебное пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. М.: ФБК-ПРЕСС, 2000.

<sup>47</sup> Денисаев М. В. Налоговые отношения с участием иностранных организаций в Российской Федерации: учебное пособие. М.: Юриспруденция, 2005.

<sup>48</sup> Klaus Vogel. Double Taxation Conventions. Kluwer Law International, 1997. P. 20.

вильно трактовать нормы налоговых соглашений как коллизионные нормы по аналогии с международным частным правом<sup>49</sup>.

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, 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 прояснить 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-правовую, и на национальный характер правовых норм. Для устранения терминологической неточности целесообразно называть систему норм национального законодательства, регулирующих налоговые отношения с иностранным элементом,

<sup>49</sup> Ibid. P. 26. § 45a.

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<sup>50</sup>, суд, «...который обязан решать переданные ему споры на основании международного права, применяет: а) международные конвенции: как общие, так и специальные, устанавливающие правила, определенно признанные спорящими государствами; б) международный обычай как доказательство всеобщей практики, признанной в качестве правовой нормы; с) 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.

<sup>50</sup> Статут Международного суда ООН // Организация Объединенных Наций.

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<sup>51</sup>.

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 на 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<sup>52</sup>, включает:

- многосторонние международные конвенции, например, Венскую конвенцию о праве 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<sup>53</sup> – основной, фундаментальный источник правил толкования актов международного права, содержащая кодификацию 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,

<sup>51</sup> Шахмаметьев А. А. Международное налоговое право: учебно-методический комплекс. М.: Тривант, 2009. С. 50.

<sup>52</sup> Roy Rohatgi. Basic International Taxation. Second Edition. Vol. 1. Principles. Taxmann, 2007. P. 14.

<sup>53</sup> 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).

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.<sup>54</sup>. 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 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<sup>55</sup>, что такие принципы закреплены в международных пактах, конвенциях и иных документах, например во Всеобщей декларации прав человека<sup>56</sup>, Международном пакте о гражданских и политических правах<sup>57</sup>, Международном пакте об экономических, социальных и культурных правах<sup>58</sup>. Постановление Пленума Верховного суда РФ № 5 от 10 октября 2003 г.<sup>59</sup>, 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».

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

---

<sup>54</sup> 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.

<sup>55</sup> Пункт 5 Постановления Пленума Верховного суда РФ от 31 октября 1995 г. № 8 «О некоторых вопросах применения судами Конституции Российской Федерации при осуществлении правосудия».

<sup>56</sup> Права человека: сборник международных договоров ООН. Нью-Йорк: [б. и.], 1978.

<sup>57</sup> Сборник действующих договоров, соглашений и конвенций, заключенных СССР с иностранными государствами. Вып. XXXII. М., 1978.

<sup>58</sup> Там же.

<sup>59</sup> 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.

и норм международного регулирования в налоговой сфере<sup>60</sup>. Документы, содержащие принципы и нормы международного регулирования налогообложения, создаются в рамках работы международных организаций и форумов. Развитие международной экономической деятельности и мировой торговли, а также 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 и т. д. 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.

### 2.2.2. 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 набор основных юридических принципов налогообложения, принятые в налоговых системах развитых стран. По мнению С. Г. Пепеляева<sup>61</sup>, обычай как источник налогового права применяется редко и касается порядка прохождения законопроектов в парламенте и т. д. А. А. Шахмаматьев отмечает возрастание роли обычая в правовом механизме налогообложения международной экономической деятельности и трансграничного перемещения товаров и услуг. Например, в качестве обычая применяется правило, по которому международное налоговое соглашение должно облегчать положение налогоплательщика по сравнению с ситуацией, если бы такое соглашение отсутствовало<sup>62</sup>. А. И. Погорлецкий соглашается с использованием этого принципа в качестве 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»<sup>63</sup>. Однако эти обычаи относятся скорее обычному международному праву (*general international law*). Как пишет А. А. Шахмаматьев, общепризнанные принципы и нормы международного права не содержатся в каком-либо правовом акте, и поэтому не существует их установленного перечня или свода. В международной практике под общепризнанными подразумевают обычные нормы, которые складываются под 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 поло-

<sup>60</sup> Ручкин О. Ю. Общепризнанные принципы и нормы международного права и международные договоры как источники финансового права // Международное публичное и частное право. 2005. № 4.

<sup>61</sup> Налоговое право: учебник / отв. ред. и рук. авт. коллектива С. Г. Пепеляев. М.: Юрист, 2005.

<sup>62</sup> Cartou L. Droit fiscal international et europeen. Paris: Dalloz, 1981. P. 27.

<sup>63</sup> Погорлецкий А. И. Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования. СПб.: Изд-во СПбГУ, 2005. С. 33.



жениями 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 более 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 закреплённого в международных соглашениях и нормативных актах национальных правовых систем это освобождение от уплаты налогов иностранных дипломатических миссий и их сотрудников. Зарубежные авторы, например Л. Карту<sup>64</sup>, признают за обычаем роль самостоятельного инструмента правового регулирования, а Ж. Тиксье и Г. Жест<sup>65</sup> отмечают тенденцию расширения предмета писаного международного налогового права и включения в него новых аспектов налогового регулирования.

### ***2.2.3. Доктрина***

Научная 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 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»<sup>66</sup>.

### ***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. Судебные решения принимаются не только национальными судами государств, но и международными судебными форумами, уполномоченными рассматривать налоговые споры. В качестве примера таких органов можно назвать Европейский суд, суд ВТО/ГАТТ и, наконец, Европейский суд по правам человека (ЕСПЧ)<sup>67</sup>, который действует на основе Европейской кон-

<sup>64</sup> Cartou L. Op. cit. P. 26.

<sup>65</sup> Tixier G., Gest G. Droit fiscal international. Paris: PUF, 1985. P. 32.

<sup>66</sup> Кашин В. А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий. М.: Финансы; ЮНИТИ, 1998. С. 4.

<sup>67</sup> 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

венции о защите прав человека и основных свобод 1950 г. и протоколов к ней<sup>68</sup>. 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<sup>69</sup>. На обязательность исполнения положений конвенции и решений ЕСПЧ в России указал и Высший арбитражный суд РФ<sup>70</sup>. Позднее на эту тему высказался Конституционный суд РФ (КС РФ) в своем Постановлении от 14.07.2015 № 21-П<sup>71</sup>. Не ставя под сомнение обязательность исполнения решений ЕСПЧ, КС РФ тем не менее подчеркнул, что реализация решений ЕСПЧ в РФ возможна только при условии признания за Конституцией РФ высшей юридической силы.

В настоящее время судебная практика и, в несколько меньшей степени, научная доктрина стали, как справедливо отметили французские авторы К. Ж. Берр и А. Тремо<sup>72</sup>, инструментами установления положений права, не менее значимыми, чем писаное право. Проблемы, с 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). В иных государствах решения иностранных судов, по общему правилу, не имеют ни обязательной силы, ни преюдициального характера для органов другого государства<sup>73</sup>. Однако решения, принятые международными или национальными судебными инстанциями, обязательны для государств, признавших их компетенцию в силу их участия в соответствующем международном 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<sup>74</sup>.

---

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.

<sup>68</sup> Европейская конвенция о защите прав человека и основных свобод от 4 ноября 1950 г.

<sup>69</sup> Постановление Конституционного суда РФ от 30 июля 2001 г. № 13-П по делу о проверке конституционности положений подпункта 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.

<sup>70</sup> 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.

<sup>71</sup> Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 14 июля 2015 г. № 21-П г. Санкт-Петербург «по делу о проверке конституционности положений статьи 1 Федерального закона «О ратификации Конвенции о защите прав человека и основных свобод и Протоколов к ней», пунктов 1 и 2 статьи 32 Федерального закона «О международных договорах Российской Федерации», частей первой и четвертой статьи 11, пункта 4 части четвертой статьи 392 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации, частей 1 и 4 статьи 13, пункта 4 части 3 статьи 311 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, частей 1 и 4 статьи 15, пункта 4 части 1 статьи 350 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации и пункта 2 части четвертой статьи 413 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации в связи с запросом группы депутатов Государственной Думы».

<sup>72</sup> Берр С. Ж., Тремо А. Le droit douanier: regime des operations de commerce international en France et dans la C.E.E. Paris: Economica, 1988. P. 67.

<sup>73</sup> Хапов А. В. Налоговое право в системе международно-правовых отношений: методологический аспект // Российская юстиция. 2005. № 9. С. 69.

<sup>74</sup> Международная юрисдикция Судебного комитета подтверждена законодательством 31 страны, в отношении которых он

Суды разных стран толкуют нормы международного налогового права неодинаково. Так, суды стран с континентальным (гражданским) правом в своих 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 одной стороны может быть принята во внимание судом другой страны<sup>75</sup>. В некоторых странах общего права, особенно входящих в Содружество Наций (бывшее Британское Содружество наций)<sup>76</sup>, тенденция к использованию иностранных судебных решений выражена наиболее сильно<sup>77</sup>. Так, в деле *Hunter Douglas v. MNR* канадский суд принял нидерландскую интерпретацию; в австралийском деле *Thiel v. FCT*<sup>78</sup> 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*<sup>79</sup> в США использовалось канадское решение; в Индии в деле *CIT v. Visakhapatnam Port Trust*<sup>80</sup> – 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<sup>81</sup>.

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. Налоговые 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 противоположных решения. Как отмечалось выше, судебные решения по налоговым вопросам могут выступать в качестве источников международного налогового права в националь-

---

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).

<sup>75</sup> Roy Rohatgi. Basic International Taxation. Second Edition. Vol. 1. Taxmann, 2008. P. 59.

<sup>76</sup> Commonwealth of Nations // Wikipedia, the free encyclopedia.

<sup>77</sup> Многие государства, ранее входившие в Британское содружество, формально подчинялись английскому праву, разумеется, с учетом законодательных изменений и судебного вовлечения для привязки к местным 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).

<sup>78</sup> Thiel v. Federal Commissioner of Taxation (1990) 171 CLR338.

<sup>79</sup> Donroy Ltd., Dostrey, Ltd., Lacancal, Ltd., and Transpat, Ltd. v. United States of America (1961) № 17463.

<sup>80</sup> Commissioner Of Income Tax v. Visakhapatnam Port Trust (1983) 144 ITR146 AP.

<sup>81</sup> Подробнее см.: Roy Rohatgi. Basic International Taxation. Second Edition. Vol. 1. Principles. Taxmann, 2007. P. 59.

ной 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<sup>82</sup>, 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*<sup>83</sup>. 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 законом, однако при этом они имеют полную свободу усмотрения в выработке мер обеспечения 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<sup>84</sup>.

В практике ЕСПЧ рассматривался вопрос, связанный с уплатой НДС при внешнеэкономических 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<sup>85</sup>. 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 лишился права уменьшать налоговые обязательства на сумму НДС, перечисленного данным незарегистрированным лицам. В

<sup>82</sup> European Court of Human Rights.

<sup>83</sup> *Riener v. Bulgaria* (Application № 46343/99). European Court of Human Rights. 2006. 23th May.

<sup>84</sup> 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.

<sup>85</sup> Постановление ЕСПЧ от 9 января 2007 г. по делу № 803/02 / пер. с англ. Г. А. Николаев // Сейчас. ру.

Постановлении ЕСПЧ от 18 октября 2001 г. по данному делу было указано<sup>86</sup>, 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.

С точки зрения российской юриспруденции необходимо сделать важное пояснение: в России постановления национальных судов, строго говоря, не становятся частью налогового права. Источником налогового права можно назвать судебные решения лишь стран англосаксонской системы права. При этом даже там далеко не любое решение суда может стать прецедентом и, как следствие, источником права. В России источником налогового права можно назвать постановления Пленума Высшего арбитражного суда РФ (ВАС РФ), которые становятся основанием для пересмотра дела по вновь открывшимся обстоятельствам, а в настоящее время – Верховного Суда РФ. Разъяснения ВАС РФ (ВС РФ) могут быть обязательными и рекомендательными. Согласно точке зрения С. А. Нотина, к обязательным для нижестоящих судов относятся разъяснения Пленума ВАС РФ, принимаемые, как правило, в форме постановлений<sup>87</sup>.

В 2014 году национальная судебная система в России была серьезно реформирована. ВАС РФ прекратил свое существование с 5 августа 2014 года с передачей своих полномочий Верховному Суду Российской Федерации (ВС РФ). Полномочия ВС РФ в связи с реформой были существенно расширены. В частности ВС РФ стал судебным органом по разрешению экономических споров, включая налоговые дела. Функции ВАС РФ были переданы коллегии по экономическим спорам ВС РФ, состоящей из 30 судей. Несмотря на, казалось бы, сугубо административный характер, реформа оказала и продолжает оказывать существенное влияние на практику рассмотрения налоговых споров. С одной стороны, значительная часть поправок ВАС РФ к Закону № 186-ФЗ (регламентировал порядок проведения реформы) были одобрены и учтены законодателем, что обеспечило некоторую преемственность. Любопытно заметить, что в первом налоговом деле (дело ОАО «Авиакомпания «Сибирь»)<sup>88</sup>, рассмотренном Экономической коллегией ВС РФ, и связанном с вопросом о наличии сертификата резидентства у налогового агента на момент выплаты дивидендов иностранному акционеру, преемственность в правовых подходах, ранее выработанных ВАС РФ, была продемонстрирована в полной мере. Однако позднее ВС РФ далеко не всегда демонстрировал такую преемственность. Кроме того, произошедшие изменения в порядке обжалования судебных актов по налоговым спорам в ВС РФ, например, появление так называемой «второй кассации» (обжалование в Судебной Коллегии ВС РФ)<sup>89</sup> и расширение полномочий Председателя ВС РФ в определенной степени осложнили доступ к правосудию на уровне ВС РФ.

### ***2.2.5. Национальное налоговое право***

Вне всякого сомнения, налоговое обязательство возникает в силу действия норм национального налогового законодательства (включая Конституцию) каждого государства. В боль-

<sup>86</sup> 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.

<sup>87</sup> Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

<sup>88</sup> Определение Верховного Суда РФ от 23.09.2014 № 305-ЭС14—1210 (дело ОАО «Авиакомпания «Сибирь»).

<sup>89</sup> Судебные решения, вынесенные в результате первого кассационного обжалования и решения окружных судов, принятые в первой инстанции обжалуются не в Президиум, а в Судебную коллегию ВС РФ. Де-факто Судебная коллегия ВС РФ, стала второй кассационной инстанцией (ст. 291.1 АПК РФ). Только после рассмотрения коллегией спора по существу может быть инициировано надзорное разбирательство. Указанная модель судопроизводства была транслирована из судебного процесса судов общей юрисдикции.

шинстве 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 о распределении 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<sup>90</sup>. Между мировыми войнами также было заключено незначительное число двусторонних налоговых соглашений. Позже, сначала в рамках Налогового комитета Лиги Наций, а после Второй мировой войны в рамках ООН и ОЭСР была разработана модельная налоговая конвенция (МК ОЭСР). 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 в национальное право посредством соответствующих прав налогоплательщиков. 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<sup>91</sup>, 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 многооб-

<sup>90</sup> Peter Harris, David Oliver. *International Commercial Tax*. Cambridge University Press, 2010. P. 16.

<sup>91</sup> Ibid. P. 18.

разия родовых и частных 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»<sup>92</sup>.

### 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)<sup>93</sup>. 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<sup>94</sup>, что субъекты ЕС применяют международные договоры о создании ЕС напрямую, невзирая на нормы законодательства стран-членов, т. е. такие договоры имеют прямое действие.

Такой же статус имеют и директивы ЕС. Как сообщает ст. 115 Договора о ЕС, 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<sup>95</sup>. 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)<sup>96</sup>; Директива о слияниях (1990)<sup>97</sup>; Директива о платежах процентов и роялти (2003)<sup>98</sup>; Директива о сбережениях (2003)<sup>99</sup>. 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.<sup>100</sup> – еще один важнейший источник международного права, затрагивающий прямое налогообложение, и не

<sup>92</sup> *Knights of Columbus v. The Queen* [2008] TCC307 (TC) at § 82.

<sup>93</sup> *The Treaty on European Union and The Treaty on the Functioning of the European Union* (2012/C326/01); Official Journal of the European Union. Консолидированный текст обоих документов появился по результатам Лиссабонского договора 2007 г.

<sup>94</sup> *Van Gend en Loos v. Nederlandse Administratie der Belastingen* // Wikipedia, the free encyclopedia.

<sup>95</sup> Более подробно о ЕС см.: *European Union* // Wikipedia, the free encyclopedia.

<sup>96</sup> 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.

<sup>97</sup> 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.

<sup>98</sup> 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.

<sup>99</sup> 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.

<sup>100</sup> 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

только в отношении трансграничных операций. Согласно ст. 1 Закона о ратификации данной Конвенции<sup>101</sup> РФ признала *ipso facto* обязательную юрисдикцию ЕСПЧ по толкованию и применению Конвенции и протоколов к ней в случае предполагаемых нарушений РФ 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 и юридических лиц 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.

### 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»<sup>102</sup>. 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, исключаящий «экстерриториальный» доход из налогообложения, но и этот режим постигла та же участь<sup>103</sup>.

---

практика.

<sup>101</sup> 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.

<sup>102</sup> Edmond McGovern. *European Community Anti-Dumping and Trade Defence Law and Practice*. Globefield Press, 2008. P. D5:21.

<sup>103</sup> Peter Harris, David Oliver. *International Commercial Tax*. Cambridge University Press, 2010. P. 28.



## 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 национальной 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, попадающих в сферу охвата юрисдикции<sup>104</sup>. 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 (то есть 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 праву. Американский профессор Ф. Манн<sup>105</sup> 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»<sup>106</sup>. 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)<sup>107</sup>: «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<sup>108</sup> как «полноправие

---

<sup>104</sup> Alfred Nizamiev. The Main Characteristics of State's Jurisdiction to Tax in International Dimension. LM Theses and Essays. 2003. Paper 36.

<sup>105</sup> F. Mann, The doctrine of Jurisdiction in International Law, III RdC1964-I. P. 30.

<sup>106</sup> 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.

<sup>107</sup> 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).

<sup>108</sup> Jean Marc Rivier, Droit Fiscal Suisse: Le Droit Fiscal International (1983). Le pouvoir d'édicter des norms de droit fiscal et

устанавливать нормы налогового законодательства, а также осуществлять полномочия по взысканию налогов». Дж. Бейл<sup>109</sup> 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<sup>110</sup>. В обоснование этого тезиса Р. С. Марта ссылается на известное судебное дело *Cook v. Mexico*<sup>111</sup>, 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»<sup>112</sup>. Также Марта сформулировал основополагающее правило налогового суверенитета: «Государство может только тогда «привязать» к себе лица и объекты для фискальных целей, когда в отношении них оно осуществляет верховную власть, 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<sup>113</sup>.

Личный суверенитет – это верховная власть государства над его подданными (юридическими и физическими лицами – гражданами), состоящее в праве распространить свои законы или применить юридические последствия по кругу лиц, то есть для регулирования поведения данных лиц, где бы они ни находились<sup>114</sup>. Эта юридическая связь продолжается, даже когда граждане страны покидают ее территорию. Территориальный суверенитет предполагает верховную власть государства над всеми лицами и вещами, находящимися в пределах ее территории. Как было отмечено в знаменитом судебном деле *the Lotus case*<sup>115</sup>, «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 основания на неприменение к нему национального закона, в силу специального иммунитета, 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<sup>116</sup>. По мнению некоторых

---

de les appliquer pour lever l'impôt.

<sup>109</sup> J. H. Beale. The jurisdiction of a Sovereign State. Harvard Law Review. Vol. 36. P. 241.

<sup>110</sup> Rutsel Silvestre J. Martha. The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction. Deventer – Boston, 1989. P. 13.

<sup>111</sup> George W. Cook (U.S.A.) v. United Mexican States. Reports of International Arbitral Awards, 1927. P. 209–213, 213–217.

<sup>112</sup> Santa Clara Estates Case (Supplementary Claim), 1903. P. 455–460.

<sup>113</sup> Rutsel Silvestre J. Martha. The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction. Deventer – Boston, 1989. P. 46.

<sup>114</sup> Ibid. P. 44.

<sup>115</sup> 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.

<sup>116</sup> 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-

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 суверенитет – относительно новое явление, результат деятельности государств на морском шельфе и развития морского права, а также работы международных организаций<sup>117</sup>.

### 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, имеет ли доход нерезидента источник на территории данного государства. Персональный принцип базируется на связи между лицом и государством, которая оправдывает взимание налога с такого лица. Напротив, территориальный принцип определяет связь между доходом и территорией государства.

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 законодательная (*legislative jurisdiction*), исполнительная (*executive jurisdiction*) или судебная (*adjudicative jurisdiction*) юрисдикция. Кроме того, международное обычное право лежит в основе международного налогового права<sup>118</sup>. 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

т государства и права, 1979. С. 8.

<sup>117</sup> W. Riphagen. Some Reflections on «Functional Sovereignty». Netherlands Yearbook of International Law. Vol. 6. 1975. P. 121–165.

<sup>118</sup> Rutseel Silvestre J. Martha. Extraterritorial Taxation in International Law / Extraterritorial Jurisdiction in theory and practice. Dr. Karl M. Meessen ed., 1996. P. 31–32.

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<sup>119</sup>. Более конкретно данное право означает власть/полномочие применять национальное законодательство, регулирующее область деятельности, отношений, статус юридических или 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<sup>120</sup>. 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.<sup>121</sup> 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*<sup>122</sup>. 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 экономической зоной согласно Акту о континентальном шельфе 1964 г. Компания исчисляла и уплачивала налог на заработную плату, удерживаемый у источ-

<sup>119</sup> Rutsel Silvestre J. Martha. The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction. Deventer – Boston, 1989. P. 64.

<sup>120</sup> David H. Rosenbloom. Taxing the Income of Foreign Controlled Corporations. 36 Brooklyn Journal of International Law 1525, 1532. 2001.

<sup>121</sup> Ex parte Blain; In re Sawers (1879) LR12 Chancery Division 522 at 526.

<sup>122</sup> Clark (Inspector of Taxes) v. Oceanic Contractors Inc. (1983) 1 ALL ER133.

ника (*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 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. 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...»<sup>123</sup>. 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 обозначена в качестве достаточной для необходимости выполнения функций налогового агента. Выяснилось, что коммерческая деятельность компании происходила в пределах страны, поскольку *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 офис 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)*<sup>124</sup> 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 domiciliрован, 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 Inc.* и *Head Sport AG* были заключены два контракта,

<sup>123</sup> *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».

<sup>124</sup> *Agassi v. Robinson (Inspector of Taxes)* [2006] 1 WLR2126. 186.

согласно которым компания Агасси получала от них платежи в виде роялти в течение налогового периода. По внутреннему закону Великобритании, если артист или спортсмен занимается определенной деятельностью в стране, то он подлежит в ней налогообложению в отношении доходов из источников в ней, даже если он не является резидентом. При этом если 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. Недопустимо толковать законодательное положение таким образом, что артист или спортсмен должен быть освобожден от налога лишь на том основании, что платежи осуществляются иностранными компаниями без присутствия в Великобритании. Такое положение противоречило бы презюмируемому намерению законодателя (*presumed legislative intention*).

Решения британских судов свидетельствуют о том, что ими были сформулированы 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 – является правило толкования (*rule of construction*); он предполагает, что простого присутствия в пределах юрисдикции государства достаточно для применения законодательства Великобритании.

- Налоговое законодательство строится на презумпции 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.

- 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 законодательной юрисдикцией, прежде всего в плане пределов своего действия.

Известный американский исследователь международной налоговой политики Луис Хенкин<sup>125</sup> отметил, что даже когда у государства есть законодательная 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. 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.

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 налогов, равно как и право наложения санкций в форме наказания за их несоблюдение<sup>126</sup>. В контексте международ-

<sup>125</sup> Louis Henkin. International Law: Politics, Values and Functions. Martinus Nijhoff Publishers, 1989.

<sup>126</sup> Restatement (Third) of the Foreign Relations Law of the United States (1987), § 431.

ных 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*<sup>127</sup> 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 право разрешает применение налогового законодательства отдельного государства в пределах своей юрисдикции и, соответственно, на территории другого государства – запрещает. Это объясняется тем, что первое государство не обладает законодательной юрисдикцией на территории другого государства, а если и обладает, то ее недостаточно для осуществления 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<sup>128</sup>. 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»<sup>129</sup>.

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, в отсутствие международного договора и 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 *Milwaukee County v. M. E. White Co*<sup>130</sup>. 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.

<sup>127</sup> 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.

<sup>128</sup> United States v. Toyota Motor Corp. (1983) USDCC Cal.

<sup>129</sup> Kees van Raad. Non-discrimination in international tax law. Series on international taxation № 6. Kluwer Law International, 1986. P. 20. Ref. 10.

<sup>130</sup> Milwaukee County v. M. E. White Co., 296 U.S. 268 (1935).



В деле *Government of India, Ministry of Finance Revenue Division v. Taylor and Another*<sup>131</sup> 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, который не был уплачен в Индии, 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. В итоге, 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*<sup>132</sup>, 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*<sup>133</sup> 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*<sup>134</sup>. В этом деле суд отказал 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 простираť 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.».

<sup>131</sup> *Government of India, Ministry of Finance (Revenue Division) v. Taylor and Another* (1955) A.C. 491.

<sup>132</sup> *United States of America v. Harden* (1963) S.C.R. 366.

<sup>133</sup> *Her Majesty the Queen in Right of the Province of British Columbia v. Gilbertson* (1979).

<sup>134</sup> *Sociata Anonima Principe Di Paterno Moncada v. INPS* // *International Law Reports*. Vol. 71. C. J. Greenwood, E. Lauterpacht; Cambridge, Grotius Publications Limited, 1986.

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 последние годы наметилось усиление взаимной административной помощи во взыскании налогов. Это означает слабость экстерриториальной исполнительной юрисдикции государств и необходимость поиска международно-правовых механизмов ее реализации. Административная юрисдикция невозможна без правовой 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. Во-первых, это международный обмен налоговой информацией, регулируемый ст. 26 МК ОЭСР (точнее, статьями двусторонних налоговых соглашений, основанных на статье 26 МК ОЭСР). Во-вторых, это многосторонняя Страсбургская конвенция о взаимной административной помощи<sup>135</sup>. В-третьих, 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, принятая в 2010 году. Директива ЕС<sup>136</sup> 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 книги в мире насчитывалось более тысячи двусторонних соглашений по обмену информацией в области налогообложения, в основном между странами ОЭСР и низконалоговыми или офшорными юрисдикциями<sup>137</sup>.

<sup>135</sup> 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].

<sup>136</sup> Council Directive 2010/24/EU of 16 March 2010 concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures.

<sup>137</sup> OECD, Centre for Tax Policy and Administration, Tax Information Exchange Agreements (TIEAs).

## 2.4. Теория налоговой привязки

Центральный элемент и основное категориальное понятие теории налоговой юрисдикции государства – это понятие налоговой (фискальной) привязки (*fiscal attachment*)<sup>138</sup>. 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<sup>139</sup>. Данное отношение реализуется через «фискальные факты». Как пишет Кнехтле, такие условия формулируются международным налоговым правом<sup>140</sup>; 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 (*nationality*); второй тип – экономическая налоговая привязка (*economic fiscal attachment*) – возникает при отсутствии первой привязки. Когда связь между государством и субъектом не прямая, а опосредованная наличием какого-либо объекта 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 субъектов 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 стране на основе одного критерия или серии критериев. Если лицо признается резидентом государ-

---

<sup>138</sup> Термин «налоговая привязка» редко употребляется в отечественной профессиональной литературе по налогообложению. Единственное известное автору упоминание термина встречается в статье В. Тутьхина (Тутьхин В. Налоговая резидентность защитных структур // Авторская страница Валерия Тутьхина. А. Шахматьев использует выражение «экономическая связь» субъекта/объекта с фискальной территорией государства.

<sup>139</sup> Rutseel Silvestre J. Marthas. The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction. Deventer – Boston, 1989. P. 46.

<sup>140</sup> Arnold Knechtle. Basic Problems in International Fiscal Law. Kluwer, The Netherlands, 1979.

ства, 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 постоянного местопребывания на территории государства.

В отношении налоговых резидентов действует так называемая ограниченная налоговая юрисдикция. 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<sup>141</sup>, 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<sup>142</sup>.

– Этическая теория<sup>143</sup>, 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<sup>144</sup> («теория выгод», *benefits theory*) рассматривает налогообложение как аспект подразумеваемого двустороннего договора между государством и иностранным налогоплательщиком.

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

– В развитие теории суверенитета появилась доктрина экономической принадлежности (*economic allegiance*)<sup>145</sup>: обязанность иностранцев уплачивать налоги происходит из их 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, согласно данной теории, налогообложение резидентов основывается на предположении о том, что налого-

<sup>141</sup> Kees van Raad. Non-discrimination in international tax law. Series on international taxation № 6. Kluwer Law International, 1986. P. 20–21.

<sup>142</sup> Rutseel Silvestre J. Martha. The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction. Deventer – Boston, 1989. P. 20.

<sup>143</sup> A. R. Albrecht. The Taxation of Aliens under International Law. 29 Brit. Y. B. Int'l Law, 1952. P. 145.

<sup>144</sup> Ibid. P. 145–146.

<sup>145</sup> Georg von Schanz. Zur Frage der Steuerpflicht. Finanzarchiv, 9. Jahrg., H. 2. Mohr Siebeck GmbH & Co. KG, 1892.

плательщик, проживающий в государстве, должен платить налоги данному государству, чтобы финансировать блага, которыми он пользуется как его житель.

Происхождение концепции неограниченного 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<sup>146</sup>. Согласно данному принципу государственные расходы распределяются на основе сравнительного благосостояния («способности платить»), которое измеряется общемировым доходом и общемировым состоянием (богатством) индивида, а не доходом, ограниченными 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». В связи с этим, приемлемость принципа налогообложения у источника в современном международном налоговом праве<sup>147</sup> подвергается сомнению.

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. Апелляционный суд Нью-Йорка сообщил в судебном постановлении *State of Colorado v. Harbeck*<sup>148</sup>, что штат Колорадо не может подать иск о применении своих налоговых законов на том основании, что налог должен быть уплачен на основе контрактных обязательств.

Теория суверенитета также восходит истоками к теории государства, которое в силу необходимости своего существования облагает налогом подданных, т. е. налогообложение происходит в силу политической привязки граждан к государству. Налогообложение иностранцев в данном контексте обосновывается исключительно проявлением воли государства, ограниченной лишь принципами международного права. Международное право обосновывает право облагать налогами иностранных граждан в качестве признака 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, доклад Лиги Наций 1923 г. утверждает, что налогообложение должно базироваться на доктрине экономической принадлежности<sup>149</sup>, «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<sup>150</sup>: «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,

<sup>146</sup> U. S. Treasury, Blueprints for Basic Tax Reform (1977).

<sup>147</sup> 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.

<sup>148</sup> *State of Colorado v. Harbeck* (1921) 232 N. Y. 71, 133 N.E. 357 N.Y.

<sup>149</sup> Wirtschaftliche Zugehörigkeit (нем); economic allegiance (англ.).

<sup>150</sup> 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.

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. 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»<sup>151</sup>. 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<sup>152</sup>.

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 доста-

<sup>151</sup> Ibid. P. 23.

<sup>152</sup> 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.

точных 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 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 и Мексике. 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*<sup>153</sup>. 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 правомочия по установлению налога не может являться критерий местонахождения имущества (в пределах или вне пределов США); также, 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 к США его отношением в качестве гражданина 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*<sup>154</sup> и сформулирован следующим образом: «Эта конструкция соответствует праву 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...»<sup>155</sup>

Принцип гражданства как персональной налоговой привязки – классическая иллюстрация осуществления экстерриториальной юрисдикции. Это может привести не только к двойному налогообложению (конфликт «гражданство – резидентство»), физического лица, но и к

<sup>153</sup> *Cook v. Tait* (1924) 265 U.S. 47.

<sup>154</sup> *Commissioner Of Income-Tax v. Imperial Tobacco Co. Of India Ltd.* (1949).

<sup>155</sup> *The Minquiers and Ecrehos Case* (1953).

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 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.

Еще в 1923 году в известном докладе Лиги Наций<sup>156</sup>, принцип источника был отвергнут в качестве основополагающего принципа международного налогообложения (доклад был подготовлен четырьмя всемирно известными на тот момент профессорами в области публичных финансов для изучения международного двойного налогообложения с научной точки зрения), и данная точка зрения считается превалирующей и в настоящее время<sup>157</sup>. Таким образом, в исторической перспективе приоритет был отдан принципу налогового резидентства (иногда его еще называют принципом «домицилия»). Вот что сказано на эту тему в докладе Лиги Наций 1923 г.: «... третий возможный принцип – это принцип домицилия, 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 и этот 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»<sup>158</sup>.

Как и в случае с принципом гражданства, налогообложение на основе резидентства экстерриториально, поскольку государство распространяет свою юрисдикцию на доходы своего резидента, 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

<sup>156</sup> 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.

<sup>157</sup> A. R. Albrecht. The Taxation of Aliens under International Law. 29 Brit. Y. B. Int'l Law, 1952. P. 146. Ref. 2.

<sup>158</sup> 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. The Principle of Ability to Pay.



связи лица с государством<sup>159</sup>. Традиционно предполагается, что связь может определяться по таким факторам: гражданство, инкорпорация юридического лица по национальному закону, domicilio, резидентство, местонахождение юридического лица, место эффективного управления предприятия, постоянное представительство, situs недвижимого имущества (например, земельного участка), место труда<sup>160</sup>. 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<sup>161</sup>, 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»<sup>162</sup>. Далее, согласно Э. Кеммерену, политическая принадлежность (*political 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<sup>163</sup>.

Экономическая налоговая привязка основана на теории экономической принадлежности. Данный принцип применяется к доходам так называемого активного типа в противопоставлении пассивным доходам. Экономическая привязка является источником персональной юрисдикции (*in personam jurisdiction*) и основывается на участии лица 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. преобладало 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, чем страна происхождения физического лица.

<sup>159</sup> Также см.: Rosembuj Tulio. Personal and Economic Allegiance under the Personal Income Tax and Corporate Tax in Spain. 26 Intertax. 1998. P. 4–6.

<sup>160</sup> 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.

<sup>161</sup> Ibid.

<sup>162</sup> 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»).

<sup>163</sup> 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; Rutseel 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.

Если доктрина экономической принадлежности определяет, где должен облагаться налогом доход, далее необходимо выяснить, какое из государств – резидентства или источника – имеет приоритетное право налогообложения. В ходе обсуждения данного вопроса еще в рамках Лиги Наций в 1920-е гг. было решено, что ответ зависит от типа дохода. Так, активные 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 государства, 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 также и в стране – источнике их происхождения доходов, например когда налоговые соглашения оставляют стране-источнику 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<sup>164</sup>.

Так или иначе, анализ налоговых прав, основанный на теории экономической принадлежности, свидетельствует в пользу аллокации налоговых 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 физического присутствия в стране. Поэтому в текущей ситуации есть 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 такая деятельность в большей степени будет совпадать с государством резидентства, чем источника<sup>165</sup>. Таким образом, несмотря на сильную традицию в защиту принципа отнесения прав на взимание налогов коммерческих доходов к стране-источнику, уменьшающаяся значимость доктрины экономической принадлежности в контексте новой экономики снижает весомость этих аргументов.

Подводя итог рассуждениям 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 о том, какое государство имеет право взимать налоги с меж-

<sup>164</sup> Schanz Georg. Zur Frage der Steuerpflicht in Finanzarchiv: Zeitschrift für das gesamte Finanzwesen. Stuttgart: Mohr, 1892. Vol. IX. P. 287.

<sup>165</sup> 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 initiations, 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».

дународно-мобильных субъектов? Традиционная теория налогообложения отвечает на данный вопрос так: финансировать государство должны те субъекты, которые получают наибольшую 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. Кроме того, возможна и коллизия принципов политической и экономической привязанности. 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 принадлежность субъекта к государству, основанная на теории экономической привязанности Георга фон Шанца.

#### ***2.4.4. Имущество как налоговая привязка***

К налогам, взимаемым с величины капитала или с прироста его стоимости, 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 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 государства.

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 оно 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 данное 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 и защищается, 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 местонахож-

дение (ситуус 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<sup>166</sup>.

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

Также интересна проблема права государства на налогообложение нематериальных объектов: имущественных прав, ценных бумаг, акций, долговых инструментов или той же интеллектуальной собственности. Возможность распространения налоговой юрисдикции государства на такие объекты обсуждалась в судах в Великобритании (*Winans v. Attorney General*<sup>167</sup>) и в США (*De Ganay v. Lederer*<sup>168</sup>, *Burnet v. Brooks*<sup>169</sup>). В деле *Winans* рассматривался вопрос о том, вправе ли Великобритания применять налог на наследование к сертификатам и облигациям гражданина США, который проживал и имел домик 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 domicilia его собственника». Право Великобритании взимать налог на наследование суд объяснил исключительно тем, что облигации и сертификаты физически находились в Великобритании. В другом деле в США *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 были физически депонированы в банке-депозитории 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 ситууса акций. Так, в деле *Burton v. Minister of National Revenue*<sup>170</sup> суд сообщил: «Местонахождение акций компании расположено там, где в силу закона должен находиться ее реестр акционеров, и фактическое местонахождение данного реестра в другой стране не имеет отношения

<sup>166</sup> Kees van Raad. Non-discrimination in international tax law. Series on international taxation № 6. Kluwer Law International, 1986. P. 23–24.

<sup>167</sup> *Winans and Another v. Attorney General* (1904) A.C. 287.

<sup>168</sup> *De Ganay v. Lederer*, 250 U.S. 376 (1919).

<sup>169</sup> *Burnet v. Brooks* (1933) 288 U.S. 378.

<sup>170</sup> *Burton et al. v. Minister of National Revenue* (1969) S.C.R. 732.

к делу». В деле *Re Wolfenden Estate*<sup>171</sup> 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). В современной инфраструктуре рынка ценных бумаг акции могут не выпускаться в бумажной форме, но права на них должны быть зарегистрированы в электронном виде. В обоих этих ситуациях можно установить местонахождение акций. 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.

---

<sup>171</sup> *Re Wolfenden Estate* (1971), W.W.R. 168. Canadian Yearbook of International Law. Vol. XI. University of British Columbia Press, 1973.

## 2.5. Понятие налогового обязательства

Второй элемент доктрины фискального суверенитета – это понятие налогового обязательства (*fiscal liability*), или, выражаясь иначе, объем требований, который носитель фискальной власти (государство) имеет к субъекту (лицу). Налоговое обязательство 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.

Неограниченное налоговое обязательство (налоговая обязанность) соответствует персональной налоговой привязке по принципу гражданства или резидентства. Граждане облагаются налогом в силу персональной национальной привязки, в то время как резиденты (иностранцы 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. В качестве основных таких принципов следует 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 позаместованы из иных отраслей права. Факторы следующие: физическое присутствие (лица) в

государстве, резидентство, домициль, гражданство, вид на жительство (иммиграционное разрешение) владение недвижимым имуществом, постоянное жилище 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. Далее нужно определить круг таких субъектов. Определение налогоплательщика – неотъемлемая часть налогового законодательства каждого государства. Как правило, налогооблагаемые лица делятся на физических и юридических лиц. 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, 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 субъекты налогового права, не обладающие правосубъектностью в гражданском обороте, но тем не менее признаваемые самостоятельными налогоплательщиками.

Рассматривая любую трансграничную ситуацию, в которую вовлечено то или иное юридическое образование, для ее правильной налоговой трактовки необходимо определить, является ли сторона по трансграничной сделке самостоятельным налогоплательщиком согласно применимому законодательству, либо же это лицо «просматривается насквозь» по первого «непрозрачного» (*opaque*) лица? 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 либо образовать постоянное представительство; а 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.

В международной налоговой терминологии лица или образования, которые обладают гражданской правосубъектностью, но не признаются налогоплательщиками, называются либо «прозрачными» лицами (*transparent entities*), либо «игнорируемыми» (*disregarded entities*) лицами. Это означает, что с точки зрения налогового законодательства они «просматриваются насквозь» до уровня лиц, участвующих в них и признаваемых отдельными налогоплательщиками. Так, в странах общего права партнерства обычно не являются самостоятельными налогоплательщиками, несмотря на то, что они могут выступать в качестве отдельного лица в коммерческом обороте. Налоговые обязательства же возникают на уровне партнеров такого партнерства. Аналогичная ситуация и во многих других налоговых юрисдикциях бывшего Британского содружества наций.

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 [...], но не включает партнерство...»<sup>172</sup>. Аналогичная дефиниция предусмотрена и в ст. 992 Закона о подоходном налоге 2007 г.

Как пишут П. Харрис и Д. Оливер, понятие «корпоративное образование» (*body corporate*) означает лицо, обладающее правами самостоятельного юридического лица. Классическим примером являются партнерства их обычно не признают налогоплательщиками. Тем

<sup>172</sup> 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 правосубъектностью, в том числе и признаками отдельного юридического лица. Тем не менее, такое партнерство «не должно признаваться для целей корпоративного налога в качестве самостоятельного лица, отдельного от партнеров», поэтому такое партнерство считается прозрачным лицом для целей налогообложения, несмотря на признаки юридического лица согласно закону о партнерствах 2000 г.<sup>173</sup>

В США в ст. 7701(а) Кодекса внутренних доходов понятие «корпорация» определено как включающее в себя «ассоциации, акционерные общества и страховые компании». 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*<sup>174</sup> 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). По умолчанию не считается прозрачным лицом для целей федерального налога на компании в США<sup>175</sup>. 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 прозрачная *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*<sup>176</sup>. Резидент Великобритании был партнером партнерства на острове Джерси, которое не вело бизнеса в Великобритании. На тот момент между Джерси и Великобританией действовал Королевский

<sup>173</sup> Ibid.

<sup>174</sup> *Morrissey v. Commissioner* (1935) 296 US344 (SC).

<sup>175</sup> Title 26 Code of Federal Regulations (US) § 301.7701—1.

<sup>176</sup> *Padmore v. IRC* (1989) 62 TC352.

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 большинства стран 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, с включением в такую группу материнской компании и ее дочерних компаний. 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<sup>177</sup>. Однако в странах общего права, включая Великобританию, специальных положений на этот счет в законодательстве нет, а правовой статус иностранных лиц признается по аналогии с лицами, предусмотренными во внутренней правовой системе страны.

Как правило, такой правовой статус иностранного лица 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 не важна – 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 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,

<sup>177</sup> 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.

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 (*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*<sup>178</sup>, 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 заявления о регистрации (*registration 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*<sup>179</sup>, 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. Archer-Shee*<sup>180</sup> (дело о Нью-Йоркском трасте) и *Memec plc v. CIR*<sup>181</sup> (дело о немецком нетипичном неголосующем партнерстве – *atypical silent partnership*).

<sup>178</sup> *Dreyfus v. CIR* (1929) 14 TC560 (CA).

<sup>179</sup> *Ryall v. Du Bois* (1933) 18 TC431 (CA).

<sup>180</sup> *Garland v. Archer-Shee* (1931) AC212 (HL).

<sup>181</sup> *Memec plc v. CIR* (1998) STC754 (CA).

## 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<sup>182</sup>. Соответственно, определение границ налогового суверенитета – базовая предпосылка и для понимания пределов осуществления налоговой юрисдикции.

В современной науке международного права нет единства мнений относительно 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 абсолютно, т. е. пока она не ограничена специальным запретом в международном праве, либо не может, кроме как на основании специального положения международного права<sup>183</sup>? 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*<sup>184</sup>: поскольку международное право происходит исключительно из воли государств, то они свободны 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 каком-либо достаточном с точки зрения государства факторе связи с данной юрисдикцией.

Азиф Куреши<sup>185</sup>, анализируя высказывания различных ученых-правоведов по данному вопросу, отмечает, что не существует авторитетного принципа, запрещающего любому госу-

<sup>182</sup> Rutsel Silvestre J. Martha. Extraterritorial Taxation in International Law / Extraterritorial Jurisdiction in theory and practice. Dr. Karl M. Meessen ed., 1996. P. 23.

<sup>183</sup> Karl Zemanek. The Legal Foundation of the International System. The Hague; Boston; London: M. Nijhoff, 1998. P. 70.

<sup>184</sup> 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. Sijthof's Publishing Company. Leyden, 1927.

<sup>185</sup> Qureshi A. H. The Public International Law of Taxation. Text, Cases and Materials. Graham & Trotman / Martinus Nijhoff. 1994. P. 22—125.

дарству 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 А. Куреши, альтернативный взгляд на государственный налоговый суверенитет предполагает его ограничение территорией, на которой можно установить юридически правомерную связь между государством и налогоплательщиком<sup>186</sup>. 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<sup>187</sup>, 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 к определению налогового 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 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<sup>188</sup>.

С этим согласны канадские налоговеды С. Сюррей<sup>189</sup> и Ф. Беверидж<sup>190</sup>, которые утверждают, что нормы государств о налоговой юрисдикции не являются частью обычного международного права, а потому относятся к национальной налоговой политике.

<sup>186</sup> Ibid. P. 22–25.

<sup>187</sup> 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.

<sup>188</sup> Подробнее см.: Publication 4588, Basic Tax Guide for Green Card Holders: Understanding Your U. S. Tax Obligations. 2006.

<sup>189</sup> S. Surrey. Current Issues in the Taxation of Corporate Foreign Investment. Columbia Law Review. 1956. № 6. P. 817.

<sup>190</sup> F. Beveridge. The Treatment and Taxation of Foreign Investment Under International Law. Manchester University Press, 2001. P. 76–77.

Сторонники неограниченного подхода утверждают, что в международном праве не существует устоявшегося обычая, ограничивающего фискальную юрисдикцию государства<sup>191</sup>. Так, профессор Сол Пиччиотто<sup>192</sup>, 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*)<sup>193</sup>. Законодательная юрисдикция первична по отношению к прочим видам юрисдикций, т. е. исполнительной и подсудности. С другой стороны, отмечает С. 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<sup>194</sup>, 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 приемлемым, например, устанавливать, что иностранный работодатель, который предоставляет в пользование рабочих в адрес национальных предприятий, отвечает также за уплату налогов, причитающихся с его рабочих»<sup>195</sup>. 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»<sup>196</sup>. Мнение К. Фогеля справедливо в том, что на практике фискальные права государств все же ограничены их способностью к осуществлению исполнительной и судебной юрисдикции за пределами географических границ своей территории, что указывает на различие между законодательной (*prescriptive*) и исполнительной (*executive*) юрисдикцией. Вышеуказанное также отмечают в своих работах Б. Арнольд<sup>197</sup>, А. Кнехтле<sup>198</sup> и А. Скаар<sup>199</sup>.

<sup>191</sup> Kees van Raad. Non-discrimination in international tax law. Series on international taxation № 6. Kluwer Law International, 1986. P. 21. Ref. 12.

<sup>192</sup> Sol Picciotto. International business taxation: a study in the internationalization of business regulations. Quorum Books, 1992.

<sup>193</sup> Ibid. P. 308.

<sup>194</sup> Klaus Vogel. Double Taxation Conventions. Kluwer Law International, 1997. P. 11. § 7.7a.

<sup>195</sup> Ibid. P. 12. § 7b.

<sup>196</sup> Ibid. P. 13. § 10.

<sup>197</sup> 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.

<sup>198</sup> Arnold Knechtle. Basic Problems in International Fiscal Law. London: HFL Publishers Ltd., 1979. P. 37.

<sup>199</sup> Arvid K. Skaar. Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle. Kluwer law and taxation publishers, 1991. P. 20.

Географические пределы государственной юрисдикции были определены в деле *Islands of Palmas case*<sup>200</sup>, в котором судья постановил, что юрисдикция государства – это право государства осуществлять (в отношении части земного шара) свои функции, исключая осуществление таковых любым другим государством. Понятие «фискальная юрисдикция» в этом контексте означает право взимания налогов и включает в себя как право установить налог, так и реализацию такого права. Это подтверждает взгляд К. Фогеля об ограниченности исполнительной и судебной налоговой юрисдикций.

Вторая, альтернативная доктрина международного права касательно налоговой юрисдикции государств, исходит из ее ограниченности на основании принципов международного обычного права. Так, профессор Мичиганского университета США Реувен Ави-Йонах<sup>201</sup> 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<sup>202</sup>, говоря о косвенных налогах, отличает их от прямых налогов, правила разграничения которых более или менее регулируются международными договорными нормами, например нормами о постоянном представительстве (*permanent establishment*). В отношении косвенных налогов международных договоров почти не существует, однако косвенное налогообложение регулируется нормами международного обычая. 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 наличии связующего фактора, который «привязывает» налогоплательщика к государству и к его налоговой юрисдикции. Как пишет Ч. Густафсон<sup>203</sup> и др., обычно перечень налоговых привязок, обеспечивающих необходимую связь (*nexus*) субъекта с государством, включает:

- гражданство (национальную принадлежность)
- domicilio 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<sup>204</sup>. 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*).

<sup>200</sup> Island of Palmas case (1928). Reports of International Arbitral Awards. Vol. II. P. 829–871.

<sup>201</sup> 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.

<sup>202</sup> Walter Hellerstein. Roles of States/Provinces in Taxation in the Canada/U.S. Context. Canada-United States Law Journal. Vol. 2. 2001. P. 21.

<sup>203</sup> 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.

<sup>204</sup> Пересмотр (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, domicilio, резидентство, присутствие, ведение бизнеса, владение имуществом (§ 411–412). Юрисдикция может распространяться на имущество, находящееся на территории, и на сделки, связанные с территорией.

Таким образом, несмотря на слабую теоретическую базу, все-таки можно утверждать, что в теории современного налогообложения общепринят консенсус о том, что государство может взимать налоги только при обоснованной или существенной связи/привязке налогоплательщика к государству (гражданство, domicilio, резидентство) либо при наличии связи между государством и экономическим событием или явлением (например, трансграничная сделка), в которые вовлечен налогоплательщик; или связи между государством и имуществом, которым он владеет и в отношении которого взимается налог. Ключевая проблема в данном случае состоит в определении достаточности или обоснованности такой связи или 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 обычным 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<sup>205</sup>: «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».

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*<sup>206</sup>, 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»<sup>207</sup>.

Ратсел С. Марта<sup>208</sup> 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*). У корпорации из страны С нет никакой привязки к стране А. Казалось бы, ответ должен быть отрицательным, однако Р. С. 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*<sup>209</sup> 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, кото-

<sup>205</sup> Michael Kobetsky. *International Taxation of Permanent Establishments*. Cambridge University Press, 2011. P. 24.

<sup>206</sup> *St. Louis v. Ferry Company* – 78 U.S. 423 (1870).

<sup>207</sup> Restatement (Second) of Law, Foreign Relations Law of the United States, Section S, 1962. P. 95.

<sup>208</sup> Rutsel Silvestre J. Martha. *The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction*. Deventer – Boston, 1989. P. 157.

<sup>209</sup> *Frank W. Ross v. Commissioner*, 44 B.T.A. 1 (1941).



рый 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 за последние три года, то такие дивиденды признавались имеющими источник в США<sup>210</sup>. 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 наличии юрисдикции США в отношении данного дохода.

Также интересно более раннее решение США по делу *Lord Forres v. Commissioner*<sup>211</sup>, в 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 представлено представлено 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 применяет вторичный налог на распределение дивидендов 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 корпора-

<sup>210</sup> 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».

<sup>211</sup> *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; Rutzel Silvestre J. Martha. The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction. Deventer – Boston, 1989. P. 158.

ций»<sup>212</sup>. 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*. В обоих делах нет какой-либо научной 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<sup>213</sup> и Х. Вурцель<sup>214</sup>, писали 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». Он взимается с дивидендов, выплачиваемых компанией 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*<sup>215</sup> 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 такой иностранной корпорации имели «эффективную связь» с торговлей или бизнесом в США (*effectively connected income*) на протяжении трех предшествующих лет<sup>216</sup>. 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 для современной экономики США<sup>217</sup>.

Комментируя те же самые примеры, А. В. Фокин<sup>218</sup> отмечает, что ответ на вопрос о юрисдикции США в данном случае должен быть отрицательным, поскольку прибыль, получен-

<sup>212</sup> Rutsel Silvestre J. Martha. The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction. Deventer – Boston, 1989. P. 159.

<sup>213</sup> J. H. Beale. The jurisdiction of a Sovereign State. Harvard Law Review. Vol. 36. 1922–1923. P. 241, 243.

<sup>214</sup> Harold Wurzel. Foreign Investment and Extraterritorial Taxation. Columbia Law Review, 1937. P. 209.

<sup>215</sup> IBFD International Tax Glossary, 6th ed. Amsterdam: IBFD, 2009. P. 376.

<sup>216</sup> Секция § 861(a)(2)(B) Кодекса внутренних доходов США. Подробнее см. источник в электронной библиотеке Конгресса США. Также см.: Фокин А. В. Международное налогообложение пассивных доходов (процентов, дивидендов, роялти): американский опыт: монография. М.: Волтерс Клувер, 2009. С. 83–86.

<sup>217</sup> Фокин А. В. Международное налогообложение пассивных доходов (процентов, дивидендов, роялти): американский опыт: монография. М.: Волтерс Клувер, 2009. С. 87.

<sup>218</sup> Там же. С. 89.

ная 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 законов, характерны для США, Великобритании<sup>219</sup>, Австралии<sup>220</sup> и Индии<sup>221</sup>. По мнению автора, упомянутые судебные дела говорят о достаточно серьезной проблеме неопределенности концепции источника дохода в части неясности критериев установления персональной либо экономической привязки дохода к государству-источнику. 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, которое будет 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<sup>222</sup>.

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

Так, в индийском решении *Electronics Corporation of India v. CIT*<sup>223</sup> 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 только лишь 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. Однако 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

<sup>219</sup> *Exparte Blain In Re Sawers; Agassi v. Robinson (Inspector of Taxes); Clark (Inspector of Taxes) v. Oceanic Contractors Inc.*

<sup>220</sup> *Murray v. Federal Commissioner of Taxation* 29. C.L.R. 1929. P. 134; Rutseil Silvestre J. Martha. *The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction*. Deventer – Boston, 1989. P. 160.

<sup>221</sup> *Caltex (India) Ltd. V. Commissioner of Income Tax*, High Court of Judicature, Bombay, 1951, *Bombay Law Reporter*; Rutseil Silvestre J. Martha. *The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction*. Deventer – Boston, 1989. P. 160.

<sup>222</sup> OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version. Paris, OECD Publishing, 2014. Commentary to art. 10. § 34. P. 197.

<sup>223</sup> *Electronics Corporation of India Ltd. v. CIT* (1990) 183 ITR.

деле *British Columbia Electric Railway Company Limited v. King*<sup>224</sup>: «Законодатель, принимающий закон, имеющий экстерриториальное действие, может обнаружить, что то, что он принял, невозможно 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*<sup>225</sup>. 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 действие закона не имеют связи с Индией, то такой закон будет считаться принятым с превышением 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*<sup>226</sup> также отменил требование налоговых органов об уплате налога с прироста капитала, предъявленное компании *Vodafone International Holdings B. V.*, которая косвенно, приобретая 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, даже если одна часть взятая отдельно, могла бы иметь связь с территорией Индии.

<sup>224</sup> *British Columbia Electric Railway Company Limited v. King* (1946) 2 AC527.

<sup>225</sup> *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).

<sup>226</sup> *Vodafone International Holdings B. V. v. Union of India* (2012).

## 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.

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

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. Шахматьева, 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, domiciliрованных лиц и т. д.)<sup>227</sup>. 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

<sup>227</sup> Шахматьев А. А. Режим налогообложения нерезидентов: правовая основа регулирования. М.: Юрлитинформ, 2010.

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<sup>228</sup>.

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.

---

<sup>228</sup> Там же.

## **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.