

ПЕРСПЕКТИВЫ РЕФОРМИРОВАНИЯ ПОДХОДОВ К НАДЕЛЕНИЮ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ ПРАВОВЫМ СТАТУСОМ РЕЗИДЕНТА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

© 2021 г. Е. Е. Фролова^{1, *}, Е. А. Цепова^{2, **}

¹Российский университет дружбы народов, г. Москва

²Владивостокский государственный университет экономики и сервиса

*E-mail: frolevgevg@mail.ru

**E-mail: tsepova.ekaterina@gmail.com

Поступила в редакцию 24.02.2021 г.

Аннотация. В настоящее время для признания физического лица налоговым резидентом Российской Федерации учитывается только срок его нахождения на территории страны в течение предшествующих 12 месяцев. Но в 2019 г. Минфин России заявил о необходимости изменения данного подхода как об одном из направлений налоговой политики на 2020–2022 гг. В качестве основных путей совершенствования правового регулирования названы сокращение фактического срока нахождения на территории Российской Федерации с 183 до 90 дней в течение года и введение дополнительных более гибких критериев, характеризующих связь того или иного лица с государством.

Целью исследования является комплексная оценка подхода к определению резидентства физических лиц в российском финансовом законодательстве, позволяющая сделать вывод об обоснованности и перспективах его реформирования. В статье рассмотрены различные аспекты действующего правового регулирования в данной сфере, а также исследованы особенности надления физических лиц правовым статусом налогового резидента в соответствии с международными соглашениями об избежании двойного налогообложения. К достоинствам существующего подхода можно отнести его простоту и определенность, которая связана с применением только одного объективного критерия — периода пребывания на территории государства. В таких условиях у налоговых агентов и налоговых органов не вызывает сложностей отнесение налогоплательщиков к категории налоговых резидентов, что в значительной степени упрощает администрирование и позволяет самим гражданам лучше понимать свой статус и связанные с ним права и обязанности. Парадоксально, но эта же черта может одновременно рассматриваться и как недостаток регулирования, поскольку фактически полностью отдает налоговое резидентство во власть самих граждан, в первую очередь состоятельных. Простота в его установлении позволяет практически беспрепятственно изменять российскую налоговую юрисдикцию на другую в зависимости от личной выгоды. В результате государство не имеет возможности взимать налоги с доходов лиц, которые *de facto* имеют тесные личные и экономические связи с российской юрисдикцией, но *de jure* не отвечают формальным признакам налогового резидента, заранее планируя срок своего пребывания в Российской Федерации. В статье проанализированы основные подходы к определению резидентства физических лиц, применяемые в мировой практике, а также меры, которые предпринимают различные государства во избежание злоупотребления правом со стороны обязанных субъектов.

Особое внимание уделено исследованию налогового резидентства в качестве ключевого условия реализации международного соглашения об обмене информацией о финансовых счетах (CRS MCAA), поскольку недобросовестное манипулирование налоговым статусом может препятствовать осуществлению государственного финансового контроля.

Интерес представляет и изучение вопроса надления физических лиц статусом резидента в условиях пандемии вируса COVID-19, поскольку отмена транспортного сообщения между странами на длительный период может вынужденно изменить налоговый статус многих граждан.

В результате исследования авторы пришли к выводу, что подход к определению налогового резидентства физических лиц в Российской Федерации отличается от применяемого в большинстве развитых государств и нуждается в некотором сближении с общемировой практикой. В частности, внедрение в российское законодательство концепции центра жизненных интересов позволит рассматривать связь того или иного лица с российской юрисдикцией в индивидуальном порядке, исключая возможность для злоупотребления.

Ключевые слова: налоговый резидент, физическое лицо, налог на доходы физических лиц, налоговая прозрачность, CRS.

Цитирование: Фролова Е.Е., Цепова Е.А. (2021). Перспективы реформирования подходов к наделению физических лиц правовым статусом резидента Российской Федерации // Государство и право. 2021. № 6. С. 158–172.

Исследование выполнено при финансовой поддержке РФФИ в рамках научного проекта № 20-111-50121.

DOI: 10.31857/S102694520015038-2

PROSPECTS FOR REFORMING APPROACHES TO THE LEGAL STATUS OF A RUSSIAN RESIDENT INDIVIDUAL

© 2021 E. E. Frolova^{1, *}, E. A. Tsepova^{2, **}

¹*Peoples' Friendship University of Russia, Moscow*

²*Vladivostok state University of Economics and service*

*E-mail: frolevevg@mail.ru

**E-mail: tsepova.ekaterina@gmail.com

Received 24.02.2021

Abstract. Currently, for the recognition of an individual as a tax resident of the Russian Federation, only the period of his stay in the country during the previous 12 months is taken into account. But in 2019, the Ministry of Finance of the Russian Federation announced the need to change this approach as one of the areas of tax policy for 2020–2022. The main ways to improve legal regulation are the reduction of the actual period of stay on the territory of Russia from 183 to 90 days per year and the introduction of additional more flexible criteria characterizing the relationship of a person with the state.

The aim of the study is a comprehensive assessment of the approach to the definition of the individuals' residence in the Russian financial law, which allows to make a conclusion about the feasibility and prospects for its reform. The article examines various aspects of the current legal regulation in this area, as well as the features of recognition of individuals as tax residents in accordance with the international agreement on the avoidance of double taxation have been investigated.

The advantages of the existing approach can be attributed to its simplicity and certainty, which is associated with the use of only one objective criterion – the period of stay in the country. In such conditions, it is not difficult for tax agents and tax authorities to classify taxpayers as tax residents. This greatly simplifies administration and allows citizens themselves to better understand their status and associated rights and responsibilities. Paradoxically, this feature is also the lack of regulation. Since, in fact, it completely gives tax residency to the power of the citizens themselves, primarily the wealthy. The simplicity of its definition makes it possible to practically freely change the Russian tax jurisdiction to another, depending on personal benefit. As a result, the state is unable to levy taxes on the income of persons who de facto have close personal and economic ties with the Russian jurisdiction, but de jure do not meet the formal characteristics of a tax resident, planning in advance the period of their stay in Russia. The simplicity in establishing the tax residency of the Russian Federation allows taxpayers to practically freely change the Russian tax jurisdiction to another, depending on personal gain. As a result, the state is unable to levy taxes on the income of persons who de facto have close personal and economic ties with the Russian jurisdiction, but de jure do not meet the formal characteristics of a tax resident, planning in advance the period of their stay in Russia.

The article analyzes the main approaches to determining the residence of individuals used in world practice, as well as the measures taken by various states to avoid abuse of the right by individuals.

Particular attention is paid to the study of tax residence as a key condition for the implementation of the international agreement on the exchange of information on financial accounts (CRS MCAA), since unfair manipulation of tax status can also impede the state financial control.

It is also interesting to study the issue of determining the residence of individuals in the context of the COVID-19 virus pandemic, since the cancellation of transport links between countries for a long period of time may be forced to change the tax status of many people.

As a result of the research, the author came to the conclusion that the approach to determining the tax residence of individuals in Russia differs from that used in most developed countries and needs some resemblance with global practice. In particular, the introduction of the concept of a center of vital interests into Russian legislation will allow considering the connection of a person with Russian jurisdiction on an individual basis, excluding the possibility of abuse.

Key words: tax resident, individual, personal income tax, tax transparency, CRS.

For citation: Frolova, E.E., Tsepova, E.A. (2021). Prospects for reforming approaches to the legal status of a Russian resident individual // Gosudarstvo i pravo=State and Law, No. 6, pp. 158–172.

The reported study was funded by RFBR, project number No. 20-111-50121.

Введение

В современном мире значительная часть финансово-правовых отношений базируется на принципе резидентства. Большинство ученых характеризуют резидентство как правовую, а также в некоторой степени экономическую связь государства с физическими лицами и организациями¹. Налоговая юрисдикция государства предполагает, что ее действие на нерезидентов ограничивается территорией государства, в то время как по отношению к резидентам она может действовать и за пределами государства². Поэтому правила установления данной связи в условиях мобильности населения и капитала играют важную роль в эффективном функционировании налоговой системы современного государства. Недостаточно развитое регулирование в данной сфере создает возможности для злоупотребления правом со стороны налогоплательщиков. Например, возможность выбора страны, в которой доходы будут облагаться налогом, позволяет отдать предпочтение юрисдикции с наименьшей налоговой нагрузкой вместо юрисдикции, с которой данный налогоплательщик имеет наиболее тесные личные и экономические связи³. Еще одна проблема, на которую указывают некоторые ученые, — исключение отдельных видов доходов, полученных от иностранных источников, из налогооблагаемой базы⁴.

Проблема выбора юрисдикции налогового резидентства достаточно широко изучена в контексте противодействия уклонению от уплаты налогов юридическими лицами, в первую очередь

международными корпорациями⁵. Но в последние годы возросла значимость правовых норм в сфере регулирования статуса налогового резидента — физического лица. Помимо непосредственного регулирования финансовых правоотношений, данный статус играет ключевую роль в реализации норм международных соглашений в сфере финансового контроля, в частности многостороннего Соглашения компетентных органов об автоматическом обмене финансовой информацией от 29 октября 2014 г. (Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information, далее — CRS MCAA), определяя, какому государству должна быть передана информация о счетах того или иного физического лица в иностранных организациях финансового рынка (OECD2014). По этой причине пробелы и неопределенность в законодательстве отдельных государств приводят к снижению эффективности контроля за уплатой налогов для всех участников международного соглашения⁶.

В 2019 г. Минфин России опубликовал Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов, где, помимо прочих вопросов, уделено большое внимание реформированию статуса налогового резидента⁷. Предполагается сокращение срока фактического нахождения физических лиц в России для приобретения статуса налогового резидента Российской Федерации со 183 до 90 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев, а также установить более

¹ См.: Maisto, G. (ed.). (2010). Residence of individuals under tax treaties and EC law (Vol. 6). IBFD. P. 17; Himci, B., & Bungo, G.T. (2015). Domicile And Residence Of Individuals Under Ec Law And Albanian Legislation. Revue Européenne du Droit Social, Volume XXVIII, issue 3. P. 30–43; Kemme, D.M., Parikh, B., & Steigner, T. (2017). Tax havens, tax evasion and tax information exchange agreements in the OECD // European Financial Management. No. 23 (3). P. 519–542.

² См.: Beale, J.H. (1919). Jurisdiction to Tax. Harvard Law Review, 32 (6). P. 587–633; Norr, M. (1961). Jurisdiction on Tax and International Income. Tax L. Rev. 17. P. 431; Swain, J.A. (2003). State Income Tax Jurisdiction: A Jurisprudential and Policy Perspective. Wm. & Mary L. Rev. 45. P. 319; Avi-Yonah Reuven S. (2004). International Tax as International Law. Tax L. Rev. 57. No. 4. P. 483–501.

³ См.: Hilling 2013; Lehmann, Simula & Trannoy 2014; Rawlings 2017.

⁴ См.: Avi-Yonah, R.S. (2005). All of a Piece Throughout — The Four Ages of U.S. International Taxation. Virginia Tax Review. No. 2. P. 313–338.

⁵ См.: Rohlin, S., Rosenthal, S.S., & Ross, A. (2014). Tax avoidance and business location in a state border model // Journal of Urban Economics, 83. P. 34–49; Owens, J. (2015). Tax Transparency and BEPS // Journal of Tax Administration, 1 (2). P. 1–10; Dharmapala, D. (2016). Cross-border tax evasion under a unilateral FATCA regime // Journal of Public Economics, 141. P. 29–37; Contractor, F.J. (2016). Tax avoidance by multinational companies: Methods, policies, and ethics // Rutgers Business Review, 1 (1). P. 27–43; Morten, B. and Zeume, S. (2018). The Review of Financial Studies, Volume 31, Issue 4, April 2018. P. 1221–1264; Shenkman, M.M., Rothenberg, L.E., & Matak, J. (2019). Changing Domicile for Tax Benefits and Asset Protection: The TCJA and Recent Court Decision Change the Calculus // The CPA Journal, 89 (10). P. 62–67.

⁶ См.: Morris, M. (2017). The 26 OECD Common Reporting Standard Loopholes. Available at: <http://www.the-best-of-both-worlds.com/support-files/oecd-crs-loopholes-report.pdf> (accessed: 30.07.2020); Naked, N. (2018). Tax Evasion and Incomplete Tax Transparency. Laws, 7 (3), 31; Available at: <https://doi.org/10.3390/laws7030031> (accessed: 20.08.2020).

⁷ См.: Министерство финансов Российской Федерации, 03.10.2019 [Электронный ресурс]: https://www.minfin.ru/common/upload/library/2019/10/main/ONBNiTP_2020–2022.pdf

гибкие критерии определения налогового резидентства физических лиц с применением понятия «центр жизненных интересов»⁸, которое широко распространено в международной практике. В некоторых странах данное понятие входит в состав более широкой правовой категории «домициль»⁹.

Необходимо отметить, что окончательное решение по изменению критериев налогового резидентства Российской Федерации еще не принято. В то же время вышеизложенное свидетельствует о намерении государства в ближайшие годы пересмотреть подход к установлению резидентства физических лиц. По этой причине большой интерес представляет исследование перспектив реформирования с учетом возможности заимствования Российской Федерацией мирового опыта.

Кроме того, важным аспектом российского правового регулирования, который может повлиять на результаты исследования, является двойственность понятия «резидент» в финансовом законодательстве. Обоснованность одновременного применения двух самостоятельных юридических конструкций физического лица — резидента в рамках налогового и валютного права вызывает сомнения ученых и практикующих специалистов¹⁰.

Методика

В данной статье с использованием контент-анализа и доступной экономической статистики рассмотрены основные правовые критерии резидентства физических лиц в Российской Федерации, а также в зарубежных государствах. Особое внимание уделено исследованию приоритетов в регулировании статуса налогового резидента как на внутригосударственном, так и на международном уровне, с использованием методов вертикального и горизонтального сравнительно-правового анализа¹¹.

В первую очередь был комплексно исследован статус резидента Российской Федерации с применением контент-анализа финансового

законодательства¹², сопоставлены критерии правового статуса налогового резидента и резидента для целей валютного регулирования.

Во-вторых, проведен анализ мирового опыта наделения физических лиц правовым статусом резидента в зависимости от уровня экономического развития страны и изучены возможности заимствования этого опыта Российской Федерацией. Для проведения сравнительно-правового анализа¹³ было выбрано 23 государства с различным уровнем экономического и социального развития, а также различными геополитическими характеристиками. Чтобы оптимизировать представление результатов, анализ основывается на следующих показателях:

1) место государства в оценочном рейтинге по показателю ВВП на душу населения за 2020 г.¹⁴;

2) место государства в мировом рейтинге по индексу человеческого развития (Human Development Index, далее — HDI). Данный показатель был выбран дополнительно, поскольку ВВП на душу населения не в полной мере характеризует привлекательность страны для постоянного проживания. При подсчете HDI учитываются три вида показателей качества жизни населения: уровень жизни, грамотность населения и долголетие¹⁵;

3) критерии, которые рассматриваемые государства используют для наделения физических лиц правовым статусом налогового резидента, такие как домицилий, гражданство, постоянное проживание или пребывание в течение определенного периода, а также продолжительность такого периода, центр жизненных интересов;

4) наличие в нормативных правовых актах данного государства специальной конструкции резидента для целей валютного регулирования.

В-третьих, для сравнения влияния различных критериев на возможность признания физического лица налоговым резидентом с точки зрения международной практики, была рассмотрена последовательность их применения в соответствии с межгосударственными конвенциями и соглашениями об

⁸ Valente, P. (2001). The 'Center of Vital Interests': A Review of Italy's Rules on Tax Residence. *Tax Notes International*. P. 55–59.

⁹ Thomas, S.R. (2018). Domicile in Multistate Personal Income Tax Residency Matters: Enter the Swamp at Your Own Peril. *Pace L. Rev.* 2018. Vol. 39. P. 875; Bauder, H. (2014). Domicile citizenship, human mobility and territoriality // *Progress in Human Geography*, 38 (1). P. 91–106.

¹⁰ См.: Коваль А.А., Левашенко А.Д., Синельников-Мурылев С.Г., Трунин П.В. Реформа валютного регулирования и валютного контроля в России // Центр стратегических разработок. Москва. Март 2018 [Электронный ресурс]: <https://www.csr.ru/issledovaniya/valyutnyj-uchet-no-ne-kontrol/>

¹¹ См.: Momirov, A., & Fourie, A.N. (2009). Vertical comparative law methods: tools for conceptualising the International Rule of Law. *Erasmus L. Rev.* 2. P. 291–309.

¹² См.: Федеральный закон от 10.12.2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» // СЗ РФ. 2003. № 50, ст. 4859; Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ // СЗ РФ. 2000. № 32, ст. 3340.

¹³ См.: Eberle, E.J. (2011). The methodology of Comparative Law. *Roger Williams UL Rev.* 16. P. 51–72.

¹⁴ См.: International Monetary Fund (2019). World economic outlook database, October 2019 Edition. Available at: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2019/02/weodata/index.aspx> (accessed: 18.08.2020).

¹⁵ См.: United Nations (2017). United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. Available at: https://www.un.org/esa/ffd/ftp/wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_Update.pdf (accessed: 16.08.2020).

избегании двойного налогообложения (далее — СОИДН) в случаях, когда одно и то же лицо одновременно признается резидентом двух стран. Для сравнительного анализа были выбраны: Модель налоговой конвенции о доходах и капитале, рекомендованная Организацией экономического сотрудничества и развития (далее — ОЭСР)¹⁶, Модель Конвенции Организации Объединенных Наций (ООН) об избежании двойного налогообложения между развитыми и развивающимися странами¹⁷ и 18 СОИДН, заключенных Российской Федерацией с государствами из числа ранее отобранных для сравнительного анализа критериев признания физического лица налоговым резидентом.

Необходимо отметить, что большинство государств при заключении международных соглашений об избежании двойного налогообложения руководствуются либо Моделью Конвенции, рекомендованной ОЭСР, либо Моделью Конвенции ООН¹⁸, поэтому эти два источника можно считать основными.

Принимая во внимание цель и ограничения данной статьи, полный анализ правил надления физических лиц правовым статусом налогового резидента в каждом из рассматриваемых государств не проводится. Вместо этого основное внимание уделено обзору действующих правовых норм, который может послужить достаточной основой для оценки взаимосвязи экономического развития государства и применяемых им методов установления налогового резидентства физических лиц; выявления схожих и отличительных характеристик в подходе, применяемом Российской Федерацией и другими государствами; анализа перспектив совершенствования российской нормативной правовой базы в данной области.

Результаты

В соответствии с ч. 2 ст. 207 НК РФ физические лица признаются налоговыми резидентами, если находятся на территории страны не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Из этого правила существует несколько исключений, например, в расчете не учитываются периоды выезда за пределы территории Российской Федерации для краткосрочного лечения или

обучения, а также независимо от фактического времени нахождения в стране налоговыми резидентами признаются российские военнослужащие и сотрудники органов государственной власти.

Принцип резидентства используется в регулировании не только налоговых, но и валютных правоотношений. Для целей валютного регулирования физические лица признаются резидентами, если они являются гражданами Российской Федерации или постоянно проживают в стране на основании вида на жительство¹⁹. В то же время права и обязанности резидентов могут отличаться. Ряд требований, установленных валютным законодательством, не применяется к резидентам, срок пребывания которых за пределами Российской Федерации в течение календарного года в совокупности составил более 183 дней, это требования к порядку открытия счетов в банках за пределами территории Российской Федерации, проведения по указанным счетам валютных операций, а также представления отчетов о движении средств по ним²⁰. Фактически резиденты для целей применения валютно-правовых норм подразделяются на два типа в зависимости от периода пребывания на территории Российской Федерации. Рассмотрим *табл. 1*, в которой обобщены критерии надления физических лиц правовым статусом резидента Российской Федерации, содержащиеся в финансовом законодательстве.

Данные показывают, что период пребывания на территории страны есть единственное условие для признания физического лица налоговым резидентом Российской Федерации, а такой юридический факт, как наличие российского гражданства не является составной частью конструкции налогового резидента.

В то же время, несмотря на аналогичную терминологию, юридическая конструкция резидента для целей валютного регулирования, основа которой наличие гражданства или вида на жительство, существенно отличается от одноименной конструкции в налоговом законодательстве. Необходимо также отметить, что статус резидента второго типа (Тип 2) для целей валютного регулирования в значительной степени является вспомогательным. Его основная задача состоит не в надлении физических лиц, относящихся к данному типу, правами и обязанностями активного характера, а в урегулировании отношений с резидентами первого типа (Тип 1) через установление запрета на совершение валютных операций между резидентами.

¹⁶ См.: OECD (2017). Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Available at: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en (accessed: 16.08.2020).

¹⁷ См.: United Nations (2017). United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. Available at: https://www.un.org/esa/ffd/ftp/wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_Update.pdf (accessed: 16.08.2020).

¹⁸ См.: Daurer, V., & Kreyer, R. (2014). Choosing between the UN and OECD tax policy models: An African case study // *African Journal of International and Comparative Law*, 22(1). P. 1–21.

¹⁹ См.: Федеральный закон от 10.12.2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» (п. 6 ч. 1 ст. 1) // СЗ РФ. 2003. № 50, ст. 4859.

²⁰ См.: Федеральный закон от 10.12.2003 г. № 173-ФЗ (ч. 8 ст. 12) // СЗ РФ. 2003. № 50, ст. 4859.

Таблица 1

Финансово-правовые критерии признания физического лица резидентом Российской Федерации

Государство	Гражданство Российской Федерации, вид на жительство в Российской Федерации	Пребывание на территории Российской Федерации в течение 183 дней и более в течение календарного года	Центр жизненных интересов
Резидент для целей налогового законодательства (Налоговый резидент)	—	✓	—
Резидент для целей валютного регулирования (Тип 1)	✓	✓	—
Резидент для целей валютного регулирования (Тип 2)	✓	—	—

Несмотря на то что с формальной точки зрения периоды расчета для установления статуса резидента также различаются: в налоговом законодательстве это 12 следующих подряд месяцев, а в валютном — календарный год, некоторое сближение норм права в данном вопросе обеспечивается тем фактом, что нормы налогового права не предусматривают «частичного» резидентства, продолжительностью менее одного налогового периода, которым признается календарный год. Если налоговый статус физического лица изменился в течение года, то его окончательную оценку необходимо выполнить по итогам календарного года и именно она определит порядок налогообложения доходов, полученных за весь налоговый период.

Во внутригосударственном законодательстве не применяется широко известная в мировой практике концепция «центра жизненных интересов», основанная на комплексном анализе множества условий, характеризующих связь физического лица с определенной юрисдикцией, помимо пребывания на ее территории. Чаще всего к этим условиям относятся: наличие постоянного места жительства, проживание в этом же государстве членов семьи, профессиональная, политическая, культурная или иная деятельность, и иногда — существенная доля доходов от источников в этом государстве в общей сумме доходов, полученных по всему миру.

Несмотря на то что статус налогового резидента является ключевым аспектом в реализации норм международных соглашений об автоматическом обмене финансовой информацией, например, CRS MCAA, мировая практика в данном вопросе все еще весьма вариативна. Это наглядно продемонстрировано в *табл. 2*, где систематизированы критерии определения налогового резидентства физических лиц в ряде государств с различным уровнем экономического и социального развития.

Данные показывают, что в мировой практике можно выделить два основных подхода, определяющих состав юридической конструкции физического лица — налогового резидента того или иного государства. Первый подход основывается на факте пребывания физического лица на территории соответствующего государства в течение определенного

периода (как правило, 183 дня и более в течение календарного года). При этом чаще всего дни неполного пребывания (приезда и отъезда из страны) учитываются при расчете этого периода.

Второй подход является комплексным и позволяет признать физическое лицо налоговым резидентом определенной юрисдикции, основываясь не только на периоде пребывания в стране, а также на совокупности личных, экономических, политических и иных связей лица с данной юрисдикцией (центр жизненных интересов). Многие государства, в первую очередь представители англосаксонской правовой семьи, также используют для установления налогового резидентства физического лица такую правовую категорию, как «домицилий», более широкую по отношению к центру жизненных интересов. В этом случае внимание акцентируется на наличии у физического лица места жительства в определенной юрисдикции и обстоятельствах, указывающих на его намерение проживать там постоянно, а не ради конкретной или временной цели.

Как правило, гражданство не является составной частью конструкции физического лица — налогового резидента. В большинстве государств, правовой статус гражданина и иного лица, находящегося на территории страны достаточное количество времени, чтобы считаться его налоговым резидентом, не различаются так же, как и правовой статус гражданина, постоянно проживающего в другом государстве, и не гражданина. Исключение составляют лишь некоторые государства, например, США. Особенность финансово-правового регулирования США состоит в том, что оно охватывает максимальное число субъектов, учитывая любое из условий: определенный период пребывания в стране либо гражданство США, либо наличие вида на жительство в США.

Некоторые государства принимают в расчет дополнительные основания, позволяющие признать налоговым резидентом физическое лицо, даже если установленный для этого срок пребывания в стране не соблюдается, например, работа в национальной компании (Бразилия, Сингапур, Сенегал), ведение профессиональной деятельности (Франция),

Таблица 2

Основные критерии, принимаемые во внимание при признании физического лица налоговым резидентом

Государство	Место в оценочном рейтинге ВВП на душу населения, 2020	Место в рейтинге по индексу человеческого развития, 2018	Домицилий	Гражданство	Пребывание в стране в течение определенного периода на протяжении календарного года, продолжительность пребывания	Центр жизненных интересов	Наличие в финансовом законодательстве специальной конструкции «резидент для целей валютного регулирования»
 Катар	1	41	—	—	Более 183 дней	✓	
 Люксембург	2	21	✓	—	Более 6 месяцев	—	—
 Сингапур	3	9	—	—	Более 183 дней предшествующего года	—	—
 Норвегия	6	1	—	—	Более 183 дней	—	—
 ОАЭ	7	35	—	✓	—*	—	—
 США	10	15	✓	✓	Более 183 дней в течение трехлетнего периода	—	—
 ФРГ	17	4	—	—	Более 183 дней	—	—
 Канада	20	13	—	—	Более 183 дней	✓	—
 Франция	25	26	✓	—	✓**	✓	—
 Соединенное Королевство	27	15	✓	—	Более 183 дней	—	—
 Япония	28	19	✓	—	Более 1 года	—	—
 Испания	30	25	—	—	Более 183 дней	✓	—
 Российская Федерация	50	49	—	—	Более 183 дней	—	✓
 Казахстан	52	50	—	✓	Более 183 дней	✓	✓
 Болгария	59	52	—	—	Более 183 дней	✓	—
 КНР	67	85	✓	—	Более 183 дней	—	—
 Азербайджан	75	87	—	✓	Более 182 дней	✓	✓
 Бразилия	82	79	—	—	Более 183 дней	—	—
 Тунис	99	91	✓	—	Более 183 дней	—	—
 Индия	116	129	—	—	Более 182 дней	—	—
 Вьетнам	121	118	—	—	Более 183 дней	—	—
 Сенегал	146	166	—	—	Более 183 дней	✓	—
 Мадагаскар	175	162	—	—	✓**	—	—

* Физическое лицо может стать резидентом или гражданином ОАЭ в обмен на инвестиции. Подобные программы существуют также и в других государствах, например, на Мальте, Кипре и Сейшельских островах. Как правило, для участников программ установлены определенные временные рамки по пребыванию в стране, но отсутствует строгий контроль за их соблюдением, в результате налоговым резидентом может стать лицо, фактически не проживающее в стране.

** Отсутствие указания на количество дней означает, что законодательство данного государства содержит требования о пребывании в нем, но определенная продолжительность пребывания не установлена.

постоянное проживание в данной юрисдикции членов семьи — супругов и несовершеннолетних детей (Испания, Япония). Иногда используются также дополнительные условия, учитывающие период

пребывания в стране в течение нескольких следующих подряд лет. Например, в Королевстве Норвегия резидентом признается физическое лицо, находящееся на территории страны более 270 дней

Таблица 3

Критерии, принимаемые во внимание при признании физического лица налоговым резидентом в рамках международных соглашений

Соглашение	Наличие жилья	Центр жизненных интересов	Постоянное проживание (длительность пребывания)	Гражданство
Модель налоговой конвенции о доходах и капитале, рекомендованная ОЭСР	1 шаг	2 шаг	3 шаг	4 шаг
Модель Конвенции ООН об избежании двойного налогообложения между развитыми и развивающимися странами	1 шаг	2 шаг	3 шаг	4 шаг
 Катар	1 шаг	2 шаг	3 шаг	4 шаг
 Люксембург	1 шаг	2 шаг	3 шаг	4 шаг
 Сингапур	1 шаг	2 шаг	3 шаг	4 шаг
 Королевство Норвегия	1 шаг	2 шаг	3 шаг	4 шаг
 США	1 шаг	2 шаг	3 шаг	4 шаг
 ФРГ	1 шаг	2 шаг	3 шаг	4 шаг
 Канада	1 шаг	2 шаг	3 шаг	4 шаг
 Франция	1 шаг	2 шаг	3 шаг	4 шаг
 Соединенное Королевство	1 шаг	2 шаг	3 шаг	4 шаг
 Япония	1 шаг	2 шаг	3 шаг	4 шаг
 Испания	1 шаг	2 шаг	3 шаг	4 шаг
 Казахстан	1 шаг	2 шаг	3 шаг	4 шаг
 Болгария	1 шаг	2 шаг	3 шаг	4 шаг
 КНР	1 шаг	2 шаг	3 шаг	4 шаг
 Азербайджан	1 шаг	2 шаг	3 шаг	4 шаг
 Бразилия	1 шаг	2 шаг	3 шаг	4 шаг
 Индия	1 шаг	2 шаг	3 шаг	4 шаг
 Вьетнам	1 шаг	2 шаг	3 шаг	4 шаг

в течение трех лет подряд, а в США — в течение 183 дней в течение трех лет подряд (но в зависимости от давности к расчетному количеству дней применяется понижающий коэффициент).

Данные исследования указывают на взаимосвязь между применяемым подходом в установлении налогового резидентства и экономическим развитием страны. Более развитые экономически государства чаще всего используют сложные конструкции налогового резидентства, включающие концепцию центра жизненных интересов или домицилий, а развивающиеся — более простые конструкции, основанные на периоде пребывания в стране.

Проанализируем международную практику в вопросах установления резидентства физических лиц, которая представляет большой интерес благодаря установлению четкой последовательности применения критериев. В соответствии с большинством международных соглашений об избежании двойного налогообложения, если удастся

установить соблюдение более значимого условия, остальные показатели не принимаются во внимание и не оцениваются. Российская Федерация — сторона 80 действующих СОИДН. В табл. 3 приведены основные критерии признания лица налоговым резидентом, а также последовательность их применения в случаях, когда одно и то же лицо одновременно признается налоговым резидентом двух государств в соответствии с Моделью налоговой конвенции о доходах и капитале, рекомендованной ОЭСР, Моделью Конвенции ООН об избежании двойного налогообложения между развитыми и развивающимися странами, а также 18-ю СОИДН с участием Российской Федерации.

Данные показывают, что в рамках моделей конвенций, а также всех рассмотренных межправительственных соглашений, заключенных на протяжении 30-летнего периода, наблюдается единообразие в регулировании данного вопроса. Наиболее значимым критерием является наличие жилья в одном из государств. Причем в первую очередь принимается

во внимание не факт владения, а то, что это жилье доступно для проживания. Если жилье сдается в аренду или иным образом передано в пользование третьим лицам, то согласно рекомендациям ОЭСР, его нельзя рассматривать в качестве соответствующего данному критерию. Только если физическое лицо располагает постоянным жильем в обоих государствах (или ни в одном из них), оно считается резидентом того государства, с которым имеет тесные личные и экономические связи (центр жизненных интересов). Если центр жизненных интересов определить невозможно, в расчет принимается период нахождения в каждой стране (постоянное проживание). И только если физическое лицо проживает в обоих государствах или не проживает ни в одном из них, оно считается резидентом того государства, гражданином которого является.

Если ни один из критериев, примененных в указанной последовательности, не позволил установить юрисдикцию резидентства, то компетентные органы сторон СОИДН решают этот вопрос с помощью взаимосогласительной процедуры.

Обсуждение

Оценивая полученные в ходе исследования данные в контексте перспектив реформирования подходов к наделению физических лиц правовым статусом резидента Российской Федерации, можно утверждать, что:

во-первых, к существенным положительным аспектам действующего подхода можно отнести прозрачность и простоту его применения. Определенность статуса удобна в первую очередь для физических лиц, которые без труда могут установить, являются ли они налоговыми резидентами, просуммировав количество дней, проведенных в Российской Федерации на основании отметок в заграничном паспорте или других документов о пересечении Государственной границы. Кроме того, этот подход упрощает администрирование налога на доходы физических лиц, позволяя организациям — источникам доходов (налоговым агентам) и налоговым органам затрачивать минимум времени на установление налогового статуса того или иного налогоплательщика. Немаловажно также, что в настоящее время отсутствует возможность для излишне широкой трактовки налогового статуса в рамках правоприменительной деятельности.

Применяемый в Российской Федерации подход к определению статуса физического лица-резидента отличается от принятого в большинстве развитых стран, где, как правило, этот процесс является сложным и требует анализа множества факторов, в т.ч. достаточно субъективных. Дальше всех в этом вопросе продвинулись представители англосаксонской правовой семьи. Например, в Соединенном Королевстве для того чтобы ответить на вопрос,

является ли то или иное лицо налоговым резидентом государства, следует провести трудоемкий анализ в соответствии со сложной системой критериев, строго регламентированных финансовым законодательством²¹. В США для установления правовой связи того или иного лица как с государством в целом, так и с отдельными штатами, активно используется такая правовая категория, как «домиций», позволяющая за счет широты трактовки восполнить пробелы, не урегулированные налоговым законодательством напрямую²². В последнее время ее использование часто подвергается критике со стороны некоторых авторов за отсутствие гибкости в вопросах мобильности населения и социальных аспектах, а также за гендерную дискриминацию²³. На Мальте спорные вопросы, связанные с установлением резидентства, рассматривают специализированные комиссии при налоговых органах, действующие в рамках системы прецедентного права;

во-вторых, как бы это ни было парадоксально, основное преимущество действующего подхода к определению статуса физического лица — резидента Российской Федерации одновременно является его недостатком. Если рассматривать данный подход с позиции интересов государства, то можно отметить, что граждане, в первую очередь состоятельные, имеют возможность практически беспрепятственно планировать свое налоговое резидентство, исходя из собственных интересов, т.е. фактически налоговое резидентство отдается на откуп самому гражданину. В результате государство может недополучать налоги от лиц, которые *de facto* имеют тесные личные и экономические связи с Россией, например, систематическое длительное (но менее 183 дней в году) пребывание на территории страны, профессиональная деятельность, проживание членов семьи и т.д., но *de jure* не соответствуют формальному критерию, установленному налоговым законодательством.

Это обстоятельство негативно сказывается на эффективности российской налоговой системы, и намерения налоговых органов ввести дополнительные критерии, в частности, реализовать

²¹ См.: The Government of the United Kingdom (2013). Schedule 45 Statutory Residence Test to the Finance Act 2013. Available at: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2013/29/schedule/45/enacted> (accessed: 25.08.2020).

²² См.: *Fatale, M.T.* (2000). State Tax Jurisdiction and the Mythical "Physical Presence" Constitutional Standard // *The Tax Lawyer*. 54 (1). P. 105–142; *Zelinsky, E.A.* (2017). Defining Residence for Income Tax Purposes: Domicile as Gap-Filler, Citizenship as Proxy and Gap-Filler, 38 *Mich. J. Int'l L.* 271 Available at: <http://repository.law.umich.edu/mjil/vol38/iss2/5> (accessed: 16.08.2020).

²³ См.: *Appleton, S.F.* (2013). Leaving Home-Domicile, Family, and Gender. *UCDL Rev.* 47. P. 1453–1519; *Aster, S.* (2013). If Her Name Were Theo, There Would Be No Tax: *Windsor v. United States*, *DOMA*, and the Federal Tax Code. *The Modern American*, 9. P. 8–19.

концепцию центра жизненных интересов, для установления налогового резидентства являются вполне обоснованными. А вот инициатива сократить период пребывания в Российской Федерации для обретения статуса резидента до 90 дней может показаться весьма неоднозначной. Вероятнее всего она приведет к росту числа лиц с «двойным резидентством» и, как следствие, спорам с другими юрисдикциями, в подавляющем большинстве которых установлен срок пребывания в 183 дня и более в течение года. Это может негативно сказаться на международном сотрудничестве в сфере налогообложения, особенно с учетом недавней инициативы по изменению Российской Федерацией в одностороннем порядке условий СОИДН с Кипром, Люксембургом, Мальтой и Нидерландами, касающихся ставки налога на роялти, дивиденды и прочие пассивные доходы компаний, контролируемых российскими резидентами;

в-третьих, в Российской Федерации отсутствуют механизмы защиты прав государства от злоупотребления статусом налогового резидента или лица, не являющегося налоговым резидентом, со стороны налогоплательщиков. В условиях глобализации важна разработка методов противодействия негативным эффектам мобильности капитала, изучение и заимствование успешного опыта других государств в данной сфере. Например, в США при выходе из гражданства (что может означать смену налогового резидентства) обеспеченные граждане обязаны оплатить так называемый «налог на выход» (exit tax) со стоимости всего своего имущества, равный налогу, который они бы уплатили в случае его продажи²⁴. В Румынии и Испании лицо, сменившее место жительства на низконалоговую юрисдикцию, еще несколько лет остается налоговым резидентом прежней юрисдикции.

На налоговую практику конкретного государства могут оказывать влияние такие факторы, как исторические закономерности, которые сохраняются в структуре фискальных систем²⁵, международная налоговая конкуренция, обусловленная глобализацией²⁶.

²⁴ См.: Colón, J.M. (1997). Changing US Tax Jurisdiction: Expatriates, Immigrants, and the Need for a Coherent Tax Policy. San Diego L. Rev. 34, 1. P. 1–91; Kirsch, M.S. (2014). Revisiting the Tax treatment of citizens abroad: reconciling principle and practice. Fla. Tax Rev. 16 (3). P. 117–222; Worster, W.T. (2017). Human Rights Law and the Taxation Consequences for Renouncing Citizenship // Louis ULJ. 62. P. 85–102.

²⁵ См.: Djankov, S. (2017). United States is Outlier in Tax Trends in Advanced and Large Emerging Economies. Peterson Institute for International Economics. Policy Brief PB17–29. Available at: <https://ideas.repec.org/p/iie/pbrief/pb17-29.html> (accessed: 03.08.2020); Ghodsi, Z., Webster, A. (2018). UK Taxes and Tax Revenues: Composition and Trends. Intech Open. Vol. 74380. P. 83–96.

²⁶ См.: Gerber, C., Klemm, A., Liu, L., Mylonas, V. (2018). Personal income tax progressivity: trends and implications. International Monetary Fund Working paper WP/18/246. Available at: <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2018/11/20/Personal-Income-Tax-Progressivity-Trends-and-Implications-46332> (accessed: 14.08.2020).

Вопросу конкуренции среди юрисдикций в сфере налогообложения уделяется достаточно внимания²⁷, в США это явление приняло форму конкуренции между штатами²⁸. Конкуренция объясняется заинтересованностью каждого государства в налогообложении доходов как можно большего числа субъектов, но принимая во внимание мобильность населения и капитала, установление устойчивой правовой связи между физическим лицом и определенным государством возможно только в рамках комплексного подхода, учитывающего множество условий, а не только период пребывания в стране.

По мнению многих ученых, основное конкурентное преимущество юрисдикции в сфере привлечения налогоплательщиков – низкие налоговые ставки²⁹. Ставка налога на доходы физических лиц для резидентов Российской Федерации составляет 13%, хотя с 2021 г. планируется повысить ее до 15% при достижении определенного уровня доходов, это существенно ниже по сравнению с США и ЕС, где максимальный размер прогрессивных ставок достигает 35–45%. В связи с этим можно предположить, что российское налоговое резидентство и возможность установить его через критерий центра жизненных интересов может заинтересовать некоторых состоятельных граждан, проводящих значительную часть времени в других странах;

в-четвертых, некоторые специалисты отмечают, что использование специфического понятия «резидент для целей валютного регулирования» характерно только для государств – членов СНГ, таких как Россия, Азербайджан, Беларусь, Казахстан, Туркменистан и Узбекистан³⁰. Нормативные правовые акты большинства государств определяют резидентство исключительно нормами налогового права и не предусматривают использование специального термина для определения субъектов валютного контроля.

org/en/Publications/WP/Issues/2018/11/20/Personal-Income-Tax-Progressivity-Trends-and-Implications-46332 (accessed: 14.08.2020).

²⁷ См.: Cavelti, L.U. (2013). Automatic information exchange versus the withholding tax regime globalization and increasing sovereignty conflicts in international taxation // World Tax Journal (IBFD), 5 (2). P. 172–214; Altshuler, R., & Goodspeed, T.J. (2015). Follow the leader? Evidence on European and US tax competition // Public Finance Review, 43 (4). P. 485–504; Shukla, V., & Shukla, S.K. (2019). Globalization and Tax Jurisdiction // ZENITH International Journal of Multidisciplinary Research, 9 (2). P. 58–64.

²⁸ См.: Chirinko, R.S., & Wilson, D.J. (2017). Tax competition among US states: Racing to the bottom or riding on a seesaw? // Journal of Public Economics, 155. P. 147–163.

²⁹ См.: Naseif, A.H., Hasan, S.I., Malik, Y.S., et. al. (2019). A Theoretical Review on Global Trends of Company Income Taxes and Alternatives of Tax Reforms // Account and Financial Management Journal. Vol. 4. P. 1883–1895; Parchet, R. (2019). Are local tax rates strategic complements or strategic substitutes? // American Economic Journal: Economic Policy, 11 (2). P. 189–224.

³⁰ См.: Коваль А.А., Левашенко А.Д., Синельников-Мурылев С.Г., Трунин П.В. Указ. соч.

Как полагают некоторые авторы, правовая конструкция налогового резидента является более точной и сбалансированной. Опыт большинства иностранных государств, не только полностью отказавшихся от валютных ограничений в области движения капитала (США, Канада, страны ЕС), но и тех, где достаточно широко применяются валютные ограничения (КНР, Индия), также убедительно доказывает отсутствие необходимости введения в финансово-правовые нормы отдельного понятия «резидент для целей валютного регулирования» и возможность реализации принципа резидентства исключительно нормами налогового права³¹;

в-пятых, сближение правового статуса резидента Российской Федерации с общемировой практикой будет способствовать усилению налогового контроля за трансграничными операциями в условиях международной налоговой прозрачности, которая обеспечивается реализацией международных соглашений, например, CRS MCAA³². Ключевое условие для получения государством информации о финансовых счетах того или иного лица в рамках CRS MCAA — налоговое резидентство. Лицо, манипулирующее своим статусом, например, ставшее резидентом или гражданином страны, с которой у него нет тесных экономических и личных связей в обмен на инвестиции, имеет возможность уклоняться от налогового контроля, попадая для налоговых органов в своеобразную «слепую зону»³³.

Следует также отметить, что на развитие внутригосударственного законодательства в сфере установления резидентства оказала определенное влияние и пандемия COVID-19. В условиях отмены транспортного сообщения между странами некоторые налогоплательщики могли незапланированно

задержаться в тех юрисдикциях, с которыми у них нет значимых экономических и личных связей. Исходя из ранее существовавших подходов к установлению резидентства, такие юрисдикции могут претендовать на налогообложение доходов вынужденно находящихся в них граждан, что в условиях пандемии следует рассматривать как злоупотребление правом³⁴.

ОЭСР в своих рекомендациях указывает, что, основываясь на принципах соглашений об избежании двойного налогообложения, временное нахождение физического лица в другой стране не должно иметь налоговых последствий³⁵. Тем не менее некоторыми государствами были предприняты дополнительные меры во избежание подобных ситуаций, например, в США физическое лицо может исключить из расчета дней пребывания до 60 дней в период с 1 февраля 2020 г. по 1 апреля 2020 г. В России же у физических лиц наоборот появилась возможность в добровольном порядке (на основании заявления) признать себя налоговым резидентом, если срок пребывания в стране в течение 2020 г. составил 90 дней и более.

Выводы

Вышеизложенное позволяет говорить о том, что подход к наделению физических лиц правовым статусом резидента Российской Федерации отличается от общемирового простотой и определенностью. В то же время это может отрицательно сказываться на собираемости налогов, а также на эффективности государственного финансового контроля. В условиях повышения мобильности граждан в последние десятилетия, при установлении налогового резидентства сложно опираться только на период пребывания в стране, требуется применение более гибкого и персонализированного подхода, который может быть реализован, в т.ч. через введение дополнительных критериев или концепцию центра жизненных интересов, широко распространенную в мировой практике. В отличие от вполне обоснованного намерения ввести в российское финансовое законодательство данную концепцию, сокращение периода пребывания до 90 дней для признания физического лица налоговым резидентом может привести к спорам

³¹ См.: Фролова Е.Е., Цепова Е.А. 30 лет валютной либерализации в России: перспективы отмены ограничений на движение капитала физических лиц // Государство и право. 2020. № 4. С. 108–124.

³² См.: Pross, A. (2015). How Tax Transparency Went Global — the new automatic exchange standard: from concept to reality. International Tax Review. 25 March 2015. Available at: <https://www.internationaltaxreview.com/Article/3439573/How-tax-transparency-went-global-the-new-automatic-exchange-standard-from-concept-to-reality.html?ArticleId=3439573> (accessed: 30.07.2020); Saint-Amans, P. (2016). Global tax and transparency: We have the tools, now we must make them work. OECD Observer. Available at: <https://doi.org/10.1787/15615529> (accessed: 03.08.2020).

³³ Christians, A. (2017). Buying in: Residence and Citizenship by Investment // Louis ULJ, 62. P. 51–72; OECD (2018). Consultation Document: Preventing Abuse of Residence by Investment Schemes to Circumvent CRS. Available online: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/consultation-document-preventing-abuse-of-residence-by-investment-schemes.pdf> (accessed: 30.07.2020); OECD (2018). Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures. Available online: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structures.pdf> (accessed: 30.07.2020).

³⁴ См.: Moreno, A.B. (2020). COVID-19 and Fiscal Policies: Unnecessary and Yet Harmful: Some Critical Remarks to the OECD Note on the Impact of the COVID-19 Crisis on Tax Treaties. Inter-tax, 48 (8/9). P. 814–830.

³⁵ См.: OECD (2020). OECD Secretariat analysis of tax treaties and the impact of the COVID-19 crisis Version 3 April 2020. OECD Policy Responses to Coronavirus (COVID-19). Available at: <http://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/oecd-secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-covid-19-crisis-947dcb01/> (accessed: 16.08.2020).

с другими юрисдикциями, в большинстве из которых этот срок равен 183 дням.

Ожидаемыми результатами совершенствования нормативно-правовой базы, по мнению авторов, должны стать:

1) единство понятийного аппарата российского финансового права, достигнутое за счет устранения двойственности статуса резидента в налоговом и валютном законодательстве;

2) сближение подходов к определению налогового резидентства физических лиц с общемировой практикой, направленное на дальнейшее укрепление международного сотрудничества в сфере финансового контроля;

3) возможность признания налоговыми резидентами Российской Федерации граждан, которые при наличии тесных личных и экономических связей с российской юрисдикцией не соответствуют критерию пребывания;

4) соблюдение баланса публичных и частных интересов, поскольку налогообложение общемировых доходов физического лица обосновано только в том случае, если в результате комплексной оценки связей физического лица как с Российской Федерацией, так и с другими юрисдикциями будет установлено, что центр его жизненных интересов находится в России.

В рамках данной статьи не нашли своего отражения нижеперечисленные важные вопросы, связанные с регулированием статуса налогового резидента, которым планируется уделить внимание в иных научно-исследовательских работах: способы оценки влияния иных факторов (политических, социальных) на финансово-правовое регулирование в мировой практике статуса физического лица-резидента; оценка воздействия и возможность заимствования Российской Федерацией иных мер, которые предпринимаются различными государствами для борьбы с манипулированием налоговым статусом со стороны налогоплательщиков, таких как «налог на выход» (exit tax) или сохранение статуса резидента после смены места жительства на низконалоговую юрисдикцию; анализ критериев налогового резидента применительно к юридическим лицам.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Коваль А.А., Левашенко А.Д., Синельников-Мурылев С.Г., Трунин П.В. Реформа валютного регулирования и валютного контроля в России // Центр стратегических разработок. Москва. Март 2018 [Электронный ресурс]: <https://www.csr.ru/issledovaniya/valyutnyj-uchet-no-ne-kontrol/>
2. Фролова Е.Е., Ценова Е.А. 30 лет валютной либерализации в России: перспективы отмены ограничений на движение капитала физических лиц // Государство и право. 2020. № 4. С. 108–124.
3. Altshuler, R., & Goodspeed, T.J. (2015). Follow the leader? Evidence on European and US tax competition // Public Finance Review, 43 (4). P. 485–504.
4. Appleton, S.F. (2013). Leaving Home-Domicile, Family, and Gender. UCDL Rev. 47. P. 1453–1519.
5. Aster, S. (2013). If Her Name Were Theo, There Would Be No Tax: Windsor v. United States, DOMA, and the Federal Tax Code. The Modern American, 9. P. 8–19.
6. Avi-Yonah, R.S. (2005). All of a Piece Throughout – The Four Ages of U.S. International Taxation. Virginia Tax Review. No. 2. P. 313–338.
7. Avi-Yonah Reuven S. (2004). International Tax as International Law. Tax L. Rev. 57. No. 4. P. 483–501.
8. Bauder, H. (2014). Domicile citizenship, human mobility and territoriality // Progress in Human Geography, 38 (1). P. 91–106.
9. Beale, J.H. (1919). Jurisdiction to Tax. Harvard Law Review, 32 (6). P. 587–633.
10. Cavelti, L.U. (2013). Automatic information exchange versus the withholding tax regime globalization and increasing sovereignty conflicts in international taxation // World Tax Journal (IBFD), 5 (2). P. 172–214.
11. Chirinko, R.S., & Wilson, D.J. (2017). Tax competition among US states: Racing to the bottom or riding on a seesaw? // Journal of Public Economics, 155. P. 147–163.
12. Christians, A. (2017). Buying in: Residence and Citizenship by Investment // Louis ULJ, 62. P. 51–72.
13. Colón, J.M. (1997). Changing US Tax Jurisdiction: Expatriates, Immigrants, and the Need for a Coherent Tax Policy. San Diego L. Rev. 34, 1. P. 1–91.
14. Contractor, F.J. (2016). Tax avoidance by multinational companies: Methods, policies, and ethics // Rutgers Business Review, 1 (1). P. 27–43.
15. Daurer, V., & Krever, R. (2014). Choosing between the UN and OECD tax policy models: An African case study // African Journal of International and Comparative Law, 22 (1). P. 1–21.
16. Dharmapala, D. (2016). Cross-border tax evasion under a unilateral FATCA regime // Journal of Public Economics, 141. P. 29–37.
17. Djankov, S. (2017). United States is Outlier in Tax Trends in Advanced and Large Emerging Economies. Peterson Institute for International Economics. Policy Brief PB17–29. Available at: <https://ideas.repec.org/p/iie/pbrief/pb17-29.html> (accessed: 03.08.2020).
18. Eberle, E.J. (2011). The methodology of Comparative Law. Roger Williams UL Rev. 16. P. 51–72.

19. *Fatale, M.T.* (2000). State Tax Jurisdiction and the Mythical "Physical Presence" Constitutional Standard // *The Tax Lawyer*. 54 (1). P. 105–142.
20. *Gerber, C., Klemm, A., Liu, L., Mylonas, V.* (2018). Personal income tax progressivity: trends and implications. International Monetary Fund Working paper WP/18/246. Available at: <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2018/11/20/Personal-Income-Tax-Progressivity-Trends-and-Implications-46332> (accessed: 14.08.2020).
21. *Ghods, Z., Webster, A.* (2018). UK Taxes and Tax Revenues: Composition and Trends. *Intech Open*. Vol. 74380. P. 83–96.
22. *Himci, B., & Bungo, G.T.* (2015). Domicile And Residence Of Individuals Under Ec Law And Albanian Legislation. *Revue Européenne du Droit Social*, Volume XXVIII, issue 3. P. 30–43.
23. *Kemme, D.M., Parikh, B., & Steigner, T.* (2017). Tax havens, tax evasion and tax information exchange agreements in the OECD // *European Financial Management*. No. 23 (3). P. 519–542.
24. *Kirsch, M.S.* (2014). Revisiting the Tax treatment of citizens abroad: reconciling principle and practice. *Fla. Tax Rev.* 16 (3). P. 117–222.
25. *Maisto, G.* (ed.). (2010). Residence of individuals under tax treaties and EC law (Vol. 6). *IBFD*. P. 17.
26. *Momirov, A., & Fourie, A.N.* (2009). Vertical comparative law methods: tools for conceptualising the International Rule of Law. *Erasmus L. Rev.* 2. P. 291–309.
27. *Moreno, A.B.* (2020). COVID-19 and Fiscal Policies: Unnecessary and Yet Harmful: Some Critical Remarks to the OECD Note on the Impact of the COVID-19 Crisis on Tax Treaties. *Intertax*, 48 (8/9). P. 814–830.
28. *Morris, M.* (2017). The 26 OECD Common Reporting Standard Loopholes. Available at: <http://www.the-best-of-both-worlds.com/support-files/oecd-crs-loopholes-report.pdf> (accessed: 30.07.2020).
29. *Morten, B. and Zeume, S.* (2018). The Review of Financial Studies, Volume 31, Issue 4, April 2018. P. 1221–1264.
30. *Naseif, A.H., Hasan, S.I., Malik, Y.S., et. al.* (2019). A Theoretical Review on Global Trends of Company Income Taxes and Alternatives of Tax Reforms // *Account and Financial Management Journal*. Vol. 4. P. 1883–1895.
31. *Noked, N.* (2018). Tax Evasion and Incomplete Tax Transparency. *Laws*, 7 (3), 31; Available at: <https://doi.org/10.3390/laws7030031> (accessed: 20.08.2020).
32. *Norr, M.* (1961). Jurisdiction on Tax and International Income. *Tax L. Rev.* 17. P. 431.
33. *Owens, J.* (2015). Tax Transparency and BEPS // *Journal of Tax Administration*, 1 (2). P. 1–10.
34. *Parchet, R.* (2019). Are local tax rates strategic complements or strategic substitutes? // *American Economic Journal: Economic Policy*, 11 (2). P. 189–224.
35. *Pross, A.* (2015). How Tax Transparency Went Global – the new automatic exchange standard: from concept to reality. *International Tax Review*. 25 March 2015. Available at: <https://www.internationaltaxreview.com/Article/3439573/How-tax-transparency-went-global-the-new-automatic-exchange-standard-from-concept-to-reality.html?ArticleId=3439573> (accessed: 30.07.2020).
36. *Rohlin, S., Rosenthal, S.S., & Ross, A.* (2014). Tax avoidance and business location in a state border model // *Journal of Urban Economics*, 83. P. 34–49.
37. *Saint-Amans, P.* (2016). Global tax and transparency: We have the tools, now we must make them work. *OECD Observer*. Available at: <https://doi.org/10.1787/15615529> (accessed: 03.08.2020).
38. *Shenkman, M.M., Rothenberg, L.E., & Matak, J.* (2019). Changing Domicile for Tax Benefits and Asset Protection: The TCJA and Recent Court Decision Change the Calculus // *The CPA Journal*, 89 (10). P. 62–67.
39. *Shukla, V., & Shukla, S.K.* (2019). Globalization and Tax Jurisdiction // *ZENITH International Journal of Multidisciplinary Research*, 9 (2). P. 58–64.
40. *Swain, J.A.* (2003). State Income Tax Jurisdiction: A Jurisprudential and Policy Perspective. *Wm. & Mary L. Rev.* 45. P. 319.
41. *Thomas, S.R.* (2018). Domicile in Multistate Personal Income Tax Residency Matters: Enter the Swamp at Your Own Peril. *Pace L. Rev.* 2018. Vol. 39. P. 875.
42. *Valente, P.* (2001). The 'Center of Vital Interests': A Review of Italy's Rules on Tax Residence. *Tax Notes International*. P. 55–59.
43. *Worster, W.T.* (2017). Human Rights Law and the Taxation Consequences for Renouncing Citizenship // *Louis ULJ*. 62. P. 85–102.
44. *Zelinsky, E.A.* (2017). Defining Residence for Income Tax Purposes: Domicile as Gap-Filler, Citizenship as Proxy and Gap-Filler, 38 *Mich. J. Int'l L.* 271 Available at: <http://repository.law.umich.edu/mjil/vol38/iss2/5> (accessed: 16.08.2020).

REFERENCES

1. *Koval A.A., Levashenko A.D., Sinelnikov-Murylev S.G., Trunin P.V.* Reform of currency regulation and currency control in Russia // Center for Strategic Developments. Moscow. March 2018 [Electronic resource]: <https://www.csr.ru/issledovaniya/valyutnyj-uchet-none-kontrol/> (in Russ.).
2. *Frolova E.E., Tsepova E.A.* 30 years of currency liberalization in Russia: prospects for the abolition of restrictions on the movement of capital of indi-

- viduals // State and Law. 2020. No. 4. P. 108–124 (in Russ.).
3. *Altshuler, R., & Goodspeed, T.J.* (2015). Follow the leader? Evidence on European and US tax competition // *Public Finance Review*, 43 (4). P. 485–504.
4. *Appleton, S.F.* (2013). Leaving Home-Domicile, Family, and Gender. *UCDL Rev.* 47. P. 1453–1519.
5. *Aster, S.* (2013). If Her Name Were Theo, There Would Be No Tax: Windsor v. United States, DOMA, and the Federal Tax Code. *The Modern American*, 9. P. 8–19.
6. *Avi-Yonah, R.S.* (2005). All of a Piece Throughout – The Four Ages of U.S. International Taxation. *Virginia Tax Review*. No. 2. P. 313–338.
7. *Avi-Yonah Reuven S.* (2004). International Tax as International Law. *Tax L. Rev.* 57 No. 4. P. 483–501.
8. *Bauder, H.* (2014). Domicile citizenship, human mobility and territoriality // *Progress in Human Geography*, 38 (1). P. 91–106.
9. *Beale, J.H.* (1919). Jurisdiction to Tax. *Harvard Law Review*, 32 (6). P. 587–633.
10. *Cavelti, L.U.* (2013). Automatic information exchange versus the withholding tax regime globalization and increasing sovereignty conflicts in international taxation // *World Tax Journal (IBFD)*, 5 (2). P. 172–214.
11. *Chirinko, R.S., & Wilson, D.J.* (2017). Tax competition among US states: Racing to the bottom or riding on a seesaw? // *Journal of Public Economics*, 155. P. 147–163.
12. *Christians, A.* (2017). Buying in: Residence and Citizenship by Investment // *Louis ULJ*, 62. P. 51–72.
13. *Colón, J.M.* (1997). Changing US Tax Jurisdiction: Expatriates, Immigrants, and the Need for a Coherent Tax Policy. *San Diego L. Rev.* 34, 1. P. 1–91.
14. *Contractor, F.J.* (2016). Tax avoidance by multinational companies: Methods, policies, and ethics // *Rutgers Business Review*, 1 (1). P. 27–43.
15. *Daurer, V., & Kreyer, R.* (2014). Choosing between the UN and OECD tax policy models: An African case study // *African Journal of International and Comparative Law*, 22 (1). P. 1–21.
16. *Dharmapala, D.* (2016). Cross-border tax evasion under a unilateral FATCA regime // *Journal of Public Economics*, 141. P. 29–37.
17. *Djankov, S.* (2017). United States is Outlier in Tax Trends in Advanced and Large Emerging Economies. Peterson Institute for International Economics. Policy Brief PB17–29. Available at: <https://ideas.repec.org/p/iie/pbrief/pb17-29.html> (accessed: 03.08.2020).
18. *Eberle, E.J.* (2011). The methodology of Comparative Law. *Roger Williams UL Rev.* 16. P. 51–72.
19. *Fatale, M.T.* (2000). State Tax Jurisdiction and the Mythical “Physical Presence” Constitutional Standard // *The Tax Lawyer*. 54 (1). P. 105–142.
20. *Gerber, C., Klemm, A., Liu, L., Mylonas, V.* (2018). Personal income tax progressivity: trends and implications. International Monetary Fund Working paper WP/18/246. Available at: <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2018/11/20/Personal-Income-Tax-Progressivity-Trends-and-Implications-46332> (accessed: 14.08.2020).
21. *Ghodsi, Z., Webster, A.* (2018). UK Taxes and Tax Revenues: Composition and Trends. *Intech Open*. Vol. 74380. P. 83–96.
22. *Himci, B., & Bungo, G.T.* (2015). Domicile And Residence Of Individuals Under Ec Law And Albanian Legislation. *Revue Européenne du Droit Social*, Volume XXVIII, issue 3. P. 30–43.
23. *Kemme, D.M., Parikh, B., & Steigner, T.* (2017). Tax havens, tax evasion and tax information exchange agreements in the OECD // *European Financial Management*. No. 23 (3). P. 519–542.
24. *Kirsch, M.S.* (2014). Revisiting the Tax treatment of citizens abroad: reconciling principle and practice. *Fla. Tax Rev.* 16 (3). P. 117–222.
25. *Maisto, G.* (ed.). (2010). Residence of individuals under tax treaties and EC law (Vol. 6). *IBFD*. P. 17.
26. *Momirov, A., & Fourie, A.N.* (2009). Vertical comparative law methods: tools for conceptualising the International Rule of Law. *Erasmus L. Rev.* 2. P. 291–309.
27. *Moreno, A.B.* (2020). COVID-19 and Fiscal Policies: Unnecessary and Yet Harmful: Some Critical Remarks to the OECD Note on the Impact of the COVID-19 Crisis on Tax Treaties. *Intertax*, 48 (8/9). P. 814–830.
28. *Morris, M.* (2017). The 26 OECD Common Reporting Standard Loopholes. Available at: <http://www.the-best-of-both-worlds.com/support-files/oecd-crs-loopholes-report.pdf> (accessed: 30.07.2020).
29. *Morten, B. and Zeume, S.* (2018). The Review of Financial Studies, Volume 31, Issue 4, April 2018. P. 1221–1264.
30. *Naseif, A.H., Hasan, S.I., Malik, Y.S., et. al.* (2019). A Theoretical Review on Global Trends of Company Income Taxes and Alternatives of Tax Reforms // *Account and Financial Management Journal*. Vol. 4. P. 1883–1895.
31. *Noked, N.* (2018). Tax Evasion and Incomplete Tax Transparency. *Laws*, 7 (3), 31; Available at: <https://doi.org/10.3390/laws7030031> (accessed: 20.08.2020).
32. *Norr, M.* (1961). Jurisdiction on Tax and International Income. *Tax L. Rev.* 17. P. 431.
33. *Owens, J.* (2015). Tax Transparency and BEPS // *Journal of Tax Administration*, 1 (2). P. 1–10.

34. *Parchet, R.* (2019). Are local tax rates strategic complements or strategic substitutes? // *American Economic Journal: Economic Policy*, 11 (2). P. 189–224.
35. *Pross, A.* (2015). How Tax Transparency Went Global – the new automatic exchange standard: from concept to reality. *International Tax Review*. 25 March 2015. Available at: <https://www.internationaltaxreview.com/Article/3439573/How-tax-transparency-went-global-the-new-automatic-exchange-standard-from-concept-to-reality.html? ArticleId=3439573> (accessed: 30.07.2020).
36. *Rohlin, S., Rosenthal, S.S., & Ross, A.* (2014). Tax avoidance and business location in a state border model // *Journal of Urban Economics*, 83. P. 34–49.
37. *Saint-Amans, P.* (2016). Global tax and transparency: We have the tools, now we must make them work. *OECD Observer*. Available at: <https://doi.org/10.1787/15615529> (accessed: 03.08.2020).
38. *Shenkman, M.M., Rothenberg, L.E., & Matak, J.* (2019). Changing Domicile for Tax Benefits and Asset Protection: The TCJA and Recent Court Decision Change the Calculus // *The CPA Journal*, 89 (10). P. 62–67.
39. *Shukla, V., & Shukla, S.K.* (2019). Globalization and Tax Jurisdiction // *ZENITH International Journal of Multidisciplinary Research*, 9 (2). P. 58–64.
40. *Swain, J.A.* (2003). State Income Tax Jurisdiction: A Jurisprudential and Policy Perspective. *Wm. & Mary L. Rev.* 45. P. 319.
41. *Thomas, S.R.* (2018). Domicile in Multistate Personal Income Tax Residency Matters: Enter the Swamp at Your Own Peril. *Pace L. Rev.* 2018. Vol. 39. P. 875.
42. *Valente, P.* (2001). The ‘Center of Vital Interests’: A Review of Italy’s Rules on Tax Residence. *Tax Notes International*. P. 55–59.
43. *Worster, W.T.* (2017). Human Rights Law and the Taxation Consequences for Renouncing Citizenship // *Louis ULJ*. 62. P. 85–102.
44. *Zelinsky, E.A.* (2017). Defining Residence for Income Tax Purposes: Domicile as Gap-Filler, Citizenship as Proxy and Gap-Filler, 38 *Mich. J. Int’l L.* 271 Available at: <http://repository.law.umich.edu/mjil/vol38/iss2/5> (accessed: 16.08.2020).

Сведения об авторах

ФРОЛОВА Евгения Евгеньевна —

доктор юридических наук, профессор, заведующая кафедрой гражданского права и процесса и международного частного права Российского университета дружбы народов; 117198 г Москва, ул. Миклухо-Маклая, д. 6

ЦЕПОВА Екатерина Андреевна —

кандидат юридических наук, научный сотрудник Владивостокского государственного университета экономики и сервиса; 690014 г. Владивосток, ул. Гоголя, д. 41

Authors' information

FROLOVA Evgenia E. —

Doctor of Law, Professor, Head of the Department of Civil Law and procedure and International Private Law of the Peoples' Friendship University of Russia; 6 Miklukho-Maklaya str., 117198 Moscow, Russia

TSEPOVA Ekaterina A. —

PhD in Law, Researcher of the Vladivostok state University of Economics and service; 41 Gogol str., 690014 Vladivostok, Russia