

# § НАЛОГОВЫЕ СИСТЕМЫ ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАН

Леонова О.А., Будылин С.Л.

## РЕЗИДЕНТНОСТЬ ФИЗИЧЕСКОГО ЛИЦА ПО НАЛОГОВОМУ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВУ ГЕРМАНИИ И РОССИИ

***Аннотация:** Статья посвящена анализу понятия резидентности по германскому законодательству в сравнении с аналогичным понятием российского права и с учетом положений международных налоговых соглашений. Статья содержит обсуждение критериев резидентности по российскому и германскому налоговому праву, их сравнительный анализ. Исходя из проведенного исследования делается вывод, что в России для определения статуса резидента имеют определяющее значение количество дней пребывания в стране, а для Германии данный критерий не является основным: основными являются наличие места жительства и место постоянного пребывания, причем смысл последних является далеко не очевиден и однозначен. Данные понятия раскрываются в судебной практике, которая рассматривается в статье. Налогообложение налогового резидента Германии является достаточно жестким. Налогообложению налогом на доход подлежат всемирный доход лица, передаваемое имущество по наследству и в порядке дарения подлежат налогу на наследование и дарение. Доход, полученный от контролируемой резидентом Германии иностранной компании также подлежит налогообложению. В связи с этим важной задачей международного налогового планирования для физического лица является принятие ряда мер, направленных на избежание резидентности в Германии и вытекающих из нее неблагоприятных налоговых последствий. В статье раскрываются методы международного налогового планирования, которые позволяют избежать приобретение статуса налогового резидента в Германии.*

***Ключевые слова:** резидент, физическое лицо, Россия, Германия, налог на дарение, подоходный налог, налог на наследование, международное налоговое планирование, международное налоговое соглашение, место постоянного пребывания*

**П**онятие «резидент» является весьма важным в налоговом праве. Приобретение лицом статуса налогового резидента влечет за собой изменение режима налогообложения и определенные обязанности для данного лица в соответствующей стране.

При этом далеко не во всех странах статус резидента или нерезидента определяется, как в России, простым подсчетом числа проведенных в стране дней. Так, как мы увидим далее, приобретение жилья в Германии лицом, может повлечь за собой приобретение статуса налого-

вого резидента в Германии. Последствия этого могут оказаться довольно неприятными, так что иностранцам следует учитывать эту возможность при ведении дел в Германии.

Для того, чтобы понимать, каковы последствия приобретения статуса налогового резидента Германии, приведем общие сведения о налоговой системе Германии.

Прежде всего, необходимо отметить, что Германия является страной с прогрессивной шкалой налогообложения с высокими налоговыми ставками для физических лиц (до 45%, не считая дополнительных «взноса солидарности», церковного налога и муниципального налога на коммерческий доход). В России ставка подоходного налога составляет 13%, причем размер ставки не зависит от размера дохода.

Как у резидентов Германии, так и у резидентов России налогообложению подлежит всемирный доход, а не только доход, получаемый в стране резидентства.

Кроме налогообложения дохода, в Германии облагается налогом наследование и дарение (ставка до 50%). Отметим также, что передача активов резидентом в зарубежный фонд (траст), а также получение их от фонда (траста), облагается налогом на дарение. В России налога на наследование и дарение нет вообще (они отменены с 01.01.2006 года). Однако доходы, получаемые в порядке дарения, в России, вообще говоря, подлежат налогообложению налогом на доход физического лица. Доходы, получаемые в порядке дарения освобождаются от налогообложения лишь в случае, если даритель и одаряемый являются членами семьи и (или) близкими родственниками, в соответствии с Семейным кодексом Российской Федерации. Передача

активов в зарубежный фонд в России налогом не облагается.

Упомянем также, что для налоговых резидентов в Германии большое значение имеет так называемое законодательство о контролируемых иностранных компаниях, предусматривающее обложение германским налогом офшорных структур, контролируемых резидентами Германии. В России законодательство о контролируемых иностранных компаниях отсутствует.

В связи с этим приобретение физическим лицом (например, российским предпринимателем) статуса налогового резидента Германии может иметь весьма неблагоприятные налоговые последствия.

Поскольку последствия приобретения статуса налогового резидента Германии довольно серьезные, имеет смысл рассмотреть те приемы, которые можно использовать для избежания приобретения статуса налогового резидента. Этот вопрос будет обсуждаться далее.

Для налогообложения в Германии имеет значение резидентность как в смысле налога на доход, так и в смысле налога на наследование и дарение. Эти два понятия не тождественны: лицо может быть нерезидентом в смысле налога на доход, но резидентом в смысле налога на наследование.

Понятие резидента в Германии определяется законодательством довольно сложно. В отличие от российского законодательства, определение резидентности не сводится к механическому подсчету дней пребывания в стране, имеют значение и другие критерии. На налоговый статус физического лица могут влиять и международные налоговые соглашения, так что их положения тоже необходимо учитывать при определении резидентности.

### **Определение понятия резидента для целей налога на доход физических лиц**

В России налог на доход физических лиц взимается в соответствии с Налоговым Кодексом России (далее НК РФ), часть II, глава 23. В соответствии со статьей 207 НК РФ, налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. При этом период нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на периоды его выезда за пределы Российской Федерации для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения.

Независимо от фактического времени нахождения в Российской Федерации налоговыми резидентами Российской Федерации признаются российские военнослужащие, проходящие службу за границей, а также сотрудники органов государственной власти и органов местного самоуправления, командированные на работу за пределы Российской Федерации.

В Германии налог на доходы физических лиц взимается в соответствии с Законом о подоходном налоге от 1934 года с последующими изменениями (Einkommensteuergesetz – EStG) [1].

Прежде всего отметим, что, строго говоря, законодательство Германии о налоге на доход не содержит понятия «резидент». Вместо этого германский законодатель говорит о лице, подлежащем «неограниченному налогообложению дохода» (unbeschränkt einkommensteuerpflichtig). Соответственно, вместо знакомого нам термина «нерезидент» используется понятие лица, подлежащего

«ограниченному налогообложению дохода» (beschränkt einkommensteuerpflichtig). Тем не менее в настоящей статье мы в целях единообразия будем пользоваться терминами «резидент» и «нерезидент» как в части российского, так и в части немецкого налогового права.

Согласно упомянутому выше закону, налоговыми резидентами Германии, признаются лица, имеющие место жительства (Wohnsitz) или место постоянного пребывания (gewöhnlicher Aufenthalt) в Германии. (Подчеркнем, что гражданство в этом случае значения не имеет.) Помимо этого, резидентами считаются граждане Германии, состоящие на оплачиваемой государственной службе, даже если они живут за рубежом (дипломаты и т.п.), и некоторые члены их семей (EStG § 1).

Таким образом, чаще всего лицо признается резидентом в смысле налога на доход на основании одного из двух критериев: «место жительства» или «место постоянного пребывания».

В соответствии с § 8 Налогового Кодекса Германии (Abgabenordnung) [2] «местом жительства» признается жилое помещение, которым лицо владеет, если с учетом всех обстоятельств можно заключить, что лицо будет продолжать им владеть и будет его использовать. Относительно понятия «место жительства» существует обширная судебная практика, которая будет рассматриваться далее.

В соответствии с § 9 Налогового Кодекса Германии «место постоянного пребывания» – это любое место, где лицо проживает, кроме случаев, когда с учетом всех обстоятельств можно заключить, что лицо проживает там лишь временно. В частности, лица, проживающие в Германии более

шести месяцев в году, считаются (с некоторыми исключениями) имеющими «место постоянного пребывания» в Германии, и, следовательно, резидентами.

Как видим, в отличие от российских правил, число дней в году, проведенных в Германии, не является единственным критерием резидентности. Соответственно, даже лицо, фактически проживающее в основном вне Германии, в определенных случаях может быть признано резидентом Германии в смысле налогообложения его доходов. А именно, таковым может быть признано лицо, владеющее жильем в Германии, которое с некоторой регулярностью используется им для проживания, либо не имеющее своего жилья в Германии, но проживающего в Германии в течение достаточно длительных промежутков времени.

Кроме того, в особых случаях, предусмотренных Законом о налогообложении международных операций (Außensteuergesetz – AStG) [3] налогообложению у нерезидента подлежат некоторые виды дохода, которые обычно облагаются налогом только для резидентов. Это положение направлено против искусственного избежания германского налогообложения путем выезда за рубеж. А именно, речь идет о случае, когда налогоплательщик (гражданин Германии) уже не является резидентом Германии в смысле налога на доход, но ранее таковым являлся, причем с момента потери резидентности прошло не более 10 лет, и в течение 10 лет до потери резидентности он был резидентом Германии в общей сложности не менее 5 лет, а в настоящее время резидентен в стране, где налогообложение «низкое» (т.е. менее 2/3 немецкого), но при этом сохранил «существенные деловые интересы» в Германии. Тогда налогом на

доход облагаются любые доходы такого налогоплательщика, кроме доходов от источников за пределами Германии (AStG § 2). Упрощенно говоря, в определенных законом случаях выехавший из Германии налогоплательщик в течение 10 лет облагается налогом на доходы, полученные из Германии, причем не только по списку, предусмотренному для «обычных» нерезидентов, но и на все прочие (например, оплата за какие-либо услуги).

Налог на доход взимается по прогрессивной шкале (от 0 до 45%) (EStG § 32a). Однако «доход от капитала», включая дивиденды и прибыль от реализации инвестиционных активов (EStG § 20), облагается налогом отдельно по фиксированной ставке 25% (EStG § 32d).

Дополнительно к налогу на доход взимается «взнос солидарности» (Solidaritätszuschlag) в размере 5,5% от суммы налога на доход, а также может взиматься церковный налог. Кроме того, в части дохода от индивидуального предпринимательства взимается муниципальный налог на коммерческий доход.

### **Налог на наследование и дарение**

Налогообложение наследования и дарения в Германии осуществляется в соответствии с законом о налоге на наследование и дарение от 1974 года (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz – ErbStG) [4].

Согласно этому закону, если наследодатель на момент своей смерти, или даритель на момент дарения, или получатель имущества (наследник либо одаряемый) являются резидентами Германии (Inländer), то возникает обязанность по уплате налога (ErbStG § 2 Abs. 1).

Человек признается резидентом Германии в смысле налога на наследование и дарение в следующих случаях:

а) он имеет в Германии место жительства или место постоянного пребывания;

б) он является гражданином Германии и постоянно пребывает за рубежом в течение не более чем пяти лет, не имея при этом места жительства в Германии;

с) он является гражданином Германии и проживает за рубежом, получая зарплату из бюджетных средств [формулировка сокращена].

Как видим, определение резидента в смысле налога на наследование и дарение несколько отличается от определения резидента в смысле налога на доход, обсуждавшегося выше. А именно, добавлено условие (б), означающее следующее: гражданин Германии, выехавший за пределы страны не более чем пять лет назад, продолжает оставаться резидентом в смысле наследования и дарения, даже не будучи резидентом в смысле налога на доход.

Если наследодатель (даритель) является резидентом Германии, германским налогом облагается все наследство (дар), независимо от того, в какой стране находится наследуемое (передаваемое в дар) имущество, а также от места проживания наследников (одаряемых). Если наследник (одаряемый) является резидентом Германии, германским налогом облагается все получаемое им имущество независимо от того, в какой стране оно находится, а также от места проживания наследодателя (дарителя).

Далее, если ни наследодатель (даритель), ни наследники (одаряемые) не являются резидентами Германии, налогообложение тем не менее может возникать, но под налогообложение попадает только определен-

ное имущество, находящееся в Германии (Inlandsvermögen) (ErbStG § 2 Abs. 3).

К облагаемому налогом «имуществу, находящемуся в Германии», закон относит следующее: германскую недвижимость; германские «коммерческие активы» (в частности, имущество постоянного представительства); акции или доли немецких компаний, если пакет акций или долей, которым прямо или косвенно (т.е. через промежуточные инструменты) владеет данное лицо, составляет не менее 10% капитала компании; а также немецкую интеллектуальную собственность и др. (Bewertungsgesetz, § 121) [5].

Кроме того, в особых случаях, предусмотренных вышеупомянутым Законом о налогообложении международных операций (AStG), налогообложению подлежит некоторое передаваемое от нерезидента нерезиденту имущество, не включенное в данный список. Условия применимости правила к выехавшему из Германии наследодателю (дарителю) те же, что и при налогообложении его дохода. При выполнении этих условий налогом на наследование или дарение облагаются не только активы, входящие в упоминавшийся выше список, но и любые активы, производящие доход, не считающийся доходом от иностранных источников. Однако этот налог не возникает, если в соответствующей зарубежной стране тоже есть налог на наследование и дарение в размере не менее 30% немецкого налога (AStG § 4). Это означает, что некоторые виды наследуемого имущества (помимо входящего в «обычный» список) могут попасть под налог на наследство в Германии в период до 10 лет после утраты наследодателем германской резидентности. Например, это могут быть акции немецкой компании, образующие пакет менее 10% ее капитала.

В определенных пределах передача активов освобождена от налога; при этом порог зависит от степени родства (500 тыс. евро для супругов, 400 тыс. евро для детей, 20 тыс. евро для лиц, не являющихся родственниками, и 2 тыс. евро в случае если обе стороны не резиденты) (ErbStG § 16).

Ставка зависит от степени родства и суммы наследства (дара) и составляет от 7% до 50%. В частности, для супругов и детей минимальная ставка 7% применяется при сумме до 75 тыс. евро, а максимальная ставка 30% – при сумме от 26 млн. евро. Для лиц, не являющихся родственниками, при сумме до 13 млн. евро применяется ставка 30%, а свыше этой суммы – максимальная ставка 50% (ErbStG § 19).

Передача активов немецким резидентом в немецкий или зарубежный фонд, а равно и в зарубежный траст («имущественный комплекс под управлением зарубежного права», в терминах закона) считается дарением и облагается налогом соответственно (ErbStG § 7 Abs. 1 Nr. 8). Если фонд создан в самой Германии, ставка налога определяется родственными отношениями между учредителем и самым дальним родственником среди бенефициаров (ErbStG § 15 Abs. 2 Satz 1). Если же фонд или траст учрежден за рубежом, налогообложение происходит как при передаче не родственнику. То есть, за вычетом вышеупомянутых 20 тыс. евро, переданное в зарубежный фонд или траст имущество облагается по ставке 30% или 50%, в зависимости от суммы.

Есть одно исключение из этого правила. Не считается дарением передача активов в траст (фонд), если учредитель фактически сохранил контроль над активами траста (фонда). Это значит, что он (1) имеет право вносить изменения в трастовое соглашение;

(2) имеет право распустить (отозвать) траст и (3) имеет право давать доверительному собственнику указания в части управления активами траста и распределения активов бенефициарам (и аналогично для фонда). Это правило установлено решением Федерального финансового суда от 2007 года [6]. То есть в случае сохранения фактического контроля над активами для целей налогообложения считается, что активы остались у учредителя.

Также считается дарением и облагается передача немецким резидентам имущества из фонда или траста при его роспуске (ErbStG § 7 Abs. 1 Nr. 9). Однако при этом ставка налога определяется родственными отношениями между учредителем и бенефициарами (то есть может быть меньше, чем для не родственников) (ErbStG § 15 Abs. 2 Satz 2).

Говоря о «ропуске» фонда (траста) законодатель, по-видимому, намеревался разграничить периодические платежи (облагаемые налогом на доход) и распределение капитала фонда (облагаемое налогом на дарение). Однако и в этом законе разграничение проведено довольно невнятно. В результате принципиально возможны ситуации, когда распределение имущества фондом или трастом попадает и под налог на доход, и под налог на дарение.

### **Судебная практика по определению «места жительства» в Германии**

Как мы упоминали ранее, одним из критериев резидентности как для целей налога на доход, так и для целей налога на наследование и дарение является наличие «места жительства» в Германии. Для обоих налогов этот термин означает одно и то же.

Как уже упоминалось, по букве закона «местом жительства» (Wohnsitz) признается жилое помещение, которым лицо владеет (innehat einer Wohnung), если с учетом всех обстоятельств можно заключить, что лицо будет продолжать им владеть и будет его использовать (beibehalten und benutzen) (§ 8 Налогового кодекса Германии) [7].

Из формулировки текста закона не вполне очевидно, что именно можно считать «местом жительства», поэтому имеет смысл рассмотреть судебную практику по этому вопросу.

Так, в решении Федерального финансового суда (2001 год) [8] было сформулировано правило, которое позволяет установить наличие «места жительства» в Германии. Это правило сводится к следующему:

Во-первых, лицо должно иметь помещение (Räumlichkeiten verfügen), которое должно служить местом для проживания (als Bleibe dienen).

Во-вторых, данное помещение должно использоваться постоянно или с некоторой разумной регулярностью (ständig oder mit einer gewissen Regelmäßigkeit).

В-третьих, лицо должно иметь намерение продолжать использовать и удерживать данное помещение в будущем за собой (in Zukunft fortsetzen).

Нужно обратить внимание, что для того, чтобы признать, что у лица есть «место жительства» в Германии, необходимо соблюдение всех трех составляющих данного правила. Рассмотрим составляющие данного правила более подробно.

Первым составляющим правила является наличие у лица помещения, которое должно использоваться для проживания. В данном контексте возникает вопрос,

необходимо ли лицу иметь на праве собственности квартиру, дом или иное жилое помещение или достаточно арендовать данное жилое помещение. На этот вопрос отвечает судебная практика. В соответствии с судебной практикой лицо может иметь «место жительства» даже арендуя квартиру, т.е. не обязательно иметь квартиру в собственности.

Так в решении Федерального финансового суда (2008 год) [9] было установлено, что у гражданки Австрии, работавшей в Гамбурге директором одной компании и арендовавшей квартиру в Гамбурге для проживания было «место жительства» в Германии. Тот факт, что квартира была арендована и не находилась в собственности у лица не повлияло на принятие окончательного решения.

В другом решении Федерального финансового суда (2004 год) [10] суд подтвердил вывод о том, что под жилым помещением понимается не только помещения, находящееся в собственности, но и арендуемая квартира. В этом деле гражданин Италии работал в Германии директором одной итальянской фирмы, для того, чтобы он мог надлежащим образом выполнять свои служебные обязанности, фирма арендовала для него квартиру, причем оплачивала аренду тоже компания, а не само физическое лицо.

Таким образом, для определения места жительства, не важно принадлежит ли лицу квартира на праве собственности или на праве аренды, главное, чтобы это лицо там действительно проживало и использовало квартиру именно для проживания.

Второе условие соблюдения правила – это использование жилого помещения постоянно или с разумной регулярностью.

Дело в том, что согласно судебной практике, для признания «местом жительства» жилье должно фактически использоваться лицом постоянно или с некоторой регулярностью, но при этом не требуется проживание в течение какого-либо конкретного периода времени в году [11].

Критерий регулярности носит оценочный характер, так что ситуация может быть спорной. При этом можно смело предположить, что бремя доказывания того, что жилье используется «нерегулярно», будет возложено налоговым органом на самого налогоплательщика. Если согласия с налоговым органом достичь не удалось, вопрос может быть разрешен в (немецком) суде.

Так, например, в одном судебном решении Федерального финансового суда (1968 год) суд счел, что лицо, которое ежегодно проживало в течение не более шести недель с перерывами в квартире исключительно с целью отдыха, отпуска, не имело места жительства в Германии [12]. Обстоятельства дела были следующие: одна супружеская пара постоянно проживала за пределами Германии. У супруги была семья, у которой был собственный дом в Германии. Супружеская пара раз в год приезжала навестить родственников в этот дом и находилась там не более шести недель. Суд, рассмотрев это дело, пришел к выводу, что супружеская пара использовала данный дом исключительно в целях отдыха и данное использование не носило регулярный характер.

В другом судебном решении Федерального финансового суда (1988 год) суд счел, что лицо, использовавшее один из двух примыкающих друг к другу многоквартирных жилых домов, имеющих об-

щую стену, в течение нескольких недель два раз в год, имело место жительства в Германии [13]. Обстоятельства дела были следующие: женщине, которая постоянно проживала в Лихтенштейне вместе со своим гражданским мужем был подарен земельный участок в Германии. На этом земельном участке женщина со своей сестрой построили дом. До смерти гражданского мужа эта женщина два раз в год приезжала в этот дом. При вынесении решения по данному делу суд пришел к выводу, что, несмотря на отсутствие воли лица создать место жительства в Германии, такое место жительства было создано. При вынесении решения учитывались различные обстоятельства, в том числе, наличие места постоянного жительства у сестры, размещение в этом доме антикварной мебели, использование этого дома как полноценного постоянного дома, а не как временного жилья.

Однако, в судебном решении финансового суда земли Баден-Вюртемберг (1996 год) наследнику удалось доказать, что наследодатель не имел места жительства в Германии. Обстоятельства дела были следующими: наследодатель, гражданка Венесуэлы и Германии, приобрела в собственность квартиру в Германии, проживала в ней исключительно раз в год в течение не более шести недель с целью проведения отпуска. Суд установил, что это лицо, которое ежегодно использовало свою собственную квартиру с целью проведения там отпуска в течение пяти-шести недель, несмотря на регулярность, не имеет места жительства в Германии [14]. При вынесении решения важную роль сыграли такие факторы, как центр жизненных интересов. Было установлено, что центр

профессиональных интересов у наследодателя находился в Венесуэле, семейные связи у наследодателя были в Венесуэле (сестра, муж сестры, племянница; своих детей и мужа у наследодателя не было). Также суд принял во внимание тот факт, что у наследодателя были узкие социальные связи в Германии.

Таким образом, исходя из судебной практики видно, жилое помещение должно использоваться регулярно, однако каких либо специфических численных критериев такой регулярности практика не устанавливает.

Третьим составляющим сформулированного судом правила является наличие у лица намерения удерживать квартиру (beibehalten) и продолжать использовать жилое помещение в будущем (benutzen), т.е. если лицо проживает в квартире с определенной регулярностью, но не имеет намерения продолжать сохранять данное положение вещей, скорее всего суд признает, что у лица нет места жительства в Германии.

Хорошо раскрывает суть этого положения решение, вынесенное Федеральным финансовым судом (2008 год) [15].

В данном деле истцом была гражданка Австрии. С августа 1996 года по апрель 2001 года истец работала директором одного предприятия в городе Гамбурге. Для проживания в Гамбурге истец арендовала квартиру, однако договор на занятие должности директора был досрочно расторгнут (апрель 2001 г.). Вследствие этого истец расторгла и договор аренды квартиры (27 сентября 2001). Суд признал, что несмотря на то, что истец продолжала арендовать квартиру до 27 сентября 2001, у нее уже не было намерения продолжать использовать данную квартиру в дальнейшем, поскольку

трудовой договор был расторгнут, поэтому несмотря на наличие у гражданки жилого помещения у нее не было места жительства в Германии, начиная с даты расторжения трудового договора.

В другом решении Федерального финансового суда [16] было установлено, что лицо, постоянно проживающее за границей, тем не менее, удерживающее свою квартиру в Германии для дальнейшего проживания имеет место жительства в Германии. В данном деле истец, гражданин Германии, работающий в Саудовской Аравии и постоянно проживающий там, тем не менее, сохранял за собой квартиру в Германии, регулярно посещал эту квартиру и сохранял намерение использовать данную квартиру для проживания в будущем. Суд пришел к выводу, что наличие намерения использовать квартиру в будущем ведет к наличию места жительства в Германии.

Таким образом, для признания наличия места жительства должно соблюдаться правило из трех частей, которые было сформулировано выше.

В случае, когда признается, что у лица есть несколько мест жительства, то данное правило может видоизменяться, вследствие применения соглашения об избежании двойного налогообложения между странами, где у лица есть место жительства.

Так, в одном из решений, вынесенным Федеральным финансовым судом (2004 год) [17] истцом являлся гражданин Италии, который с 1993 года по май 1995 года являлся директором итальянской фирмы, офис которой находился в Германии, проживал истец в арендованной для него квартире. Жена истца проживала в Италии, она работала учителем, общий сын ходил в итальянскую школу. Жена с сыном приезжали в немецкую

квартиру только на большие каникулы, а также на два или три дня в месяц.

Вопрос возник о резидентности жены истца. Суд, вынося решение по данному делу руководствовался соображениями, которые были рассмотрены выше: во-первых, для того, чтобы лицо имело место жительства в Германии не требуется проживать на территории Германии определенное количество дней; во-вторых, не имеет значения, лицо проживает в арендованной или своей собственнo квартире, также не имеет значения, кто платит за аренду квартиру.

В-третьих, суд указал на то, что лицо может иметь несколько мест жительства в разных странах, причем лицо может иметь место жительства в одной стране, а работать в другой стране. В данном деле как раз суд установил, что, несмотря на то, что жена истца работала в Италии, это не мешало ей иметь место жительства в Германии. Обосновывая свое решение, суд установил, что при возникновении ситуации, когда у лица есть несколько мест жительства, главную роль играет соглашение об избежании двойного налогообложения между двумя странами.

Ключевое значение имел именно факт нахождения центра жизненных интересов у лица в смысле международного налогового соглашения. Так для жены истца центром жизненных интересов оказалось место нахождения и проживания ее мужа.

Таким образом, суд при выяснении вопроса, имеет ли лицо место жительства в Германии, рассматривает три аспекта: (1) имеет ли лицо в Германии жилое помещение, используемое для проживания, (2) используется ли это помещение регулярно и (3) есть ли у лица намерение использовать данное помещение в будущем

(все три условия должны соблюдаться одновременно). В каждом конкретном случае суд рассматривает все факты и сведения, которые предоставляет налогоплательщик и определяет наличие или отсутствие места жительства в Германии.

### **Налоговые соглашения**

Установленные налоговым законодательством того или иного государства правила относительно определения понятия резидент могут модифицироваться международными налоговыми соглашениями. Так, Германия имеет около 90 налоговых соглашений в части налога на доход (в том числе с Россией), но лишь четыре соглашения в части налога на наследование (с Россией соглашения нет). У России налоговых соглашений около 60. В данной статье обсуждается лишь налоговое соглашение Германии с Россией [18].

Основная цель подобных соглашений – исключение двойного налогообложения дохода. Для правильного налогообложения необходимо прежде всего определить, резидентом какой страны является данный налогоплательщик. Нередко случается, что лицо является резидентом обеих стран по их «внутреннему» законодательству. Соответственно, налоговые соглашения неизменно содержат положения от том, резидентом какой страны должно считаться лицо в подобных спорных случаях.

В частности, вполне возможны ситуации, когда лицо является одновременно и резидентом России по ее внутреннему законодательству (проживая в РФ не менее 183 дней в течение 12 месяцев) (ст. 207 НК РФ), и резидентом Германии по ее законо-

дательству (например, в силу наличия там «места жительства»). Для разрешения такой ситуации Соглашение устанавливает следующее правило (п. 2 ст 4 Соглашения). В случае, если ... физическое лицо является резидентом обоих Договаривающихся Государств, действуют следующие положения:

а) лицо считается резидентом того Государства, в котором оно располагает постоянным жилищем; если оно располагает постоянным жилищем в обоих Государствах, то оно считается резидентом того Государства, в котором оно имеет наиболее тесные личные и экономические связи (центр жизненных интересов);

б) в случае, если Государство, в котором лицо имеет центр жизненных интересов, не может быть определено, или если лицо не располагает постоянным жилищем ни в одном из Государств, оно считается резидентом того Государства, в котором оно обычно проживает;

с) если лицо обычно проживает в обоих Государствах или если оно обычно не проживает ни в одном из них, оно считается резидентом того Государства, гражданином которого оно является;

д) если каждое из Договаривающихся Государств рассматривает лицо в качестве своего гражданина или если ни одно из Договаривающихся Государств не считает его таковым, то компетентные органы Договаривающихся Государств решают этот вопрос по взаимному согласию.

Иначе говоря, если обе страны претендуют на то, чтобы считать данное лицо своим резидентом, его статус определяется по одному из следующих критериев (в порядке убывания значимости: если неприменим один критерий, применяется следующий по списку).

- Местонахождение постоянного жилища (ständige Wohnstätte).
- Местонахождения центра жизненных интересов (наиболее тесные личные и экономические связи) (Mittelpunkt der Lebensinteressen).
- Место обычного проживания (gewöhnlicher Aufenthalt).
- Гражданство.
- Договоренность компетентных органов (т.е. Министерств финансов двух стран).

Несмотря на некоторое различие в терминологии, «местонахождение постоянного жилища» здесь, по-видимому, означает примерно то же, что и «место жительства» в смысле Закона о налоге на доход.

Отметим, что некоторые критерии допускают различную интерпретацию. Так, критерий «наиболее тесных связей» является полностью оценочным. Для определения местонахождения центра жизненных интересов могут использоваться любые сведения о работе, учебе, наличии имущества, источниках дохода, семейных связях, общественной деятельности и т.п. Так, если лицо живет в России, но имеет существенные активы и источники доходов в Германии, это вполне может быть расценено немецкими налоговыми органами как признак того, что центр жизненных интересов лица находится в Германии, если лицо не предоставит убедительных доказательств противного. Только если центр жизненных интересов определить не удастся, будет применяться следующий критерий, то есть место постоянного пребывания.

Таким образом, даже с учетом налогового соглашения налоговые органы двух стран могут прийти к противоположным выводам относительно места нахождения центра жизненных интересов и резидентства дан-

ного лица. В этом случае разрешения спора можно достичь путем договоренности компетентных органов (Минфинов) двух стран. Эта процедура может быть инициирована самим налогоплательщиком путем подачи заявления в соответствующий орган (ст. 25 Соглашения).

Однако стоит заметить, что хотя по Соглашению компетентные органы и должны «стремиться устранять по взаимному согласию трудности или сомнения», но никаких гарантий того, что они действительно достигнут договоренности, Соглашение не дает. Так что вопрос в принципе может так и остаться нерешенным (то есть налоговые органы обеих стран будут облагать данное лицо налогом как резидента).

Подчеркнем, что если у лица нет ни жилья, ни места постоянного пребывания в Германии, оно не будет считаться ее резидентом, даже если у него есть существенные активы и доходы в Германии. Этот вывод следует из внутреннего законодательства, без привлечения налоговых соглашений. Вместе с тем наличие доходов и активов может служить одним из критериев для определения местонахождения «центра жизненных интересов» в спорных случаях.

Если лицо является резидентом Германии в смысле налога на доход, весь его доход, получаемый во всех странах мира, подлежит налогообложению в Германии. Более того, налогообложению в Германии будут подлежать доходы контролируемых им зарубежных низконалоговых (офшорных) компаний. Налоги, законным образом уплаченные в России и других странах, имеющих соответствующее налоговое соглашение с Германией, подлежат вычету по условиям такого соглашения.

Если лицо является резидентом Германии в смысле налога на наследование и дарение, в случае его смерти все его активы во всех странах мира подлежат обложению налогом на наследование в Германии. В части активов, например, в США может быть предусмотрено исключение двойного налогообложения соответствующим налоговым соглашением. Однако между Россией и Германией подобного соглашения нет.

Стоит отметить, что даже если лицо признано резидентом России, а не Германии, по условиям налогового соглашения, это относится к резидентству только в смысле налога на доход, а в смысле германского налога на наследование по-прежнему применяются «внутренние» германские правила.

### **Возможные меры по избежанию резидентности в Германии**

Как мы видим налогообложение налогового резидента Германии достаточно жесткое. Налогообложению налогом на доход подлежит всемирный доход лица, передаваемое имущество по наследству и в порядке дарения подлежит налогу на наследование и дарение. Доход, полученный от контролируемой резидентом Германии иностранной компании также подлежит налогообложению.

В связи с этим важной задачей международного налогового планирования для физического лица может стать принятие ряда мер, направленных на избежание резидентности в Германии и вытекающих из нее неблагоприятных налоговых последствий. Такими мерами могут стать следующие.

1) Не проживать в Германии более 6 месяцев в году.

2) Не владеть жилой недвижимостью (ни на правах собственности, ни на условиях долгосрочной аренды), предназначенной для личного использования.

3) Если лицо владеет жилой недвижимостью в Германии, не допускать ее регулярного использования. При этом надо учитывать, что в случае спора доказывать «нерегулярность» использования придется самому владельцу. Стоит заметить, что при этом факт наличия или отсутствия регистрации по месту жительства в Германии сам по себе не является решающим для определения резидентности лица, хотя и может служить косвенным доказательством его статуса, наряду с другими обстоятельствами.

4) Если лицо все же признано резидентом Германии в связи с владением жилой недвижимостью, но при этом оно является налоговым резидентом РФ, можно воспользоваться положениями международного налогового соглашения. Для этого надо доказать, что «центр жизненных интересов» лица находится в России, а не в Германии. Подтверждением может служить любая информация о деловых, семейных и социальных связях лица. Однако наличие существенных активов и источников дохода в Германии может привести налоговые органы к выводу, что центр жизненных интересов лица находится в Германии.

5) Если не удалось убедить налоговый орган в том, что лицо является резидентом РФ, есть возможность инициировать переговоры государственных органов России и Германии на предмет определения статуса лица. Однако нет гарантий того, что такие переговоры приведут к какому-либо (а тем более положительному для лица) результату.

6) В спорных ситуациях окончательное решение по вопросу резидентности в Германии принимает немецкий суд. При необходимости налогоплательщик может самостоятельно инициировать такое судебное разбирательство, чтобы подтвердить свою нерезидентность. Для повышения вероятности успеха в суде необходимо будет обеспечить активное участие квалифицированных немецких юристов в подготовке и рассмотрении дела.

7) Необходимо помнить, что при выезде из Германии гражданина Германии его резидентность в смысле налога на наследование и дарение утрачивается лишь через пять лет после утраты резидентности в смысле «внутреннего» германского законодательства о налоге на доход (т.е. без учета налоговых соглашений), и ускорить этот процесс невозможно. В спорных ситуациях имеет смысл обеспечить документальные доказательства того, что лицо в действительности не было резидентом в смысле налога на доход в последние пять лет до окончательного выезда. В частности, если лицо владело редко используемым жильем в Германии (и налоговый статус лица был спорным), а затем продало это жилье (и точно стало нерезидентом), имеет смысл сохранять доказательства того, что жилье не использовалось регулярно в течение последних пяти лет, а, значит, лицо не было резидентом в этот период. Наличие таких доказательств может иметь важнейшее значение для налогообложения наследования и дарения в течение пяти лет после выезда из Германии.

8) После выезда из Германии некоторые «остаточные эффекты» резидентности

сохраняются в течение 10 лет. Имеется в виду, что в определенных законом случаях в течение этого периода подлежат налогообложению некоторые виды доходов и наследуемого (передаваемого в дар) имущества, которые не подлежат налогообложению для «обычных» нерезидентов. Поэтому в соответствующих случаях (при наличии таких видов доходов и имущества) доказательства того, что лицо на самом деле не было резидентом, следует собирать за период 10 лет до выезда и хранить в течение 10 лет после выезда.

Таким образом, исходя из проведенного исследования понятия резидентности по российскому и немецкому налоговому праву, можно сделать вывод, что в России для определения статуса резидента имеют определяющее значение количество дней пребывания в стране, а для Германии данный критерий не является основным: основными являются наличие места жительства, место постоянного пребывания, причем смысл последних далеко не очевиден и однозначен. Данные понятия раскрываются в судебной практике.

### Библиография:

1. Закон о подоходном налоге от 16.10.1934 с последующими изменениями (Einkommensteuergesetz), доступно на сайте <http://www.gesetze-im-internet.de/estg/>.
2. Налоговый Кодекс Федеративной Республики Германия от 16.03.1976 с последующими изменениями (Abgabenordnung), доступно на сайте [http://www.gesetze-im-internet.de/ao\\_1977/index.html](http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/index.html).
3. Закон о налогообложении международных операций от 08.09.1972 с последующими изменениями (Außensteuergesetz), доступно на сайте <http://www.gesetze-im-internet.de/astg/>.
4. Закон о налоге на наследование и дарение от 17.04.1974 с последующими изменениями (Erbchaftsteuer-und Schenkungsteuergesetz), доступно на сайте [http://www.gesetze-im-internet.de/erbstg\\_1974/](http://www.gesetze-im-internet.de/erbstg_1974/).
5. Закон об оценке имущества от 16.10.1934 с последующими изменениями (Bewertungsgesetz), доступно на сайте <http://www.gesetze-im-internet.de/bewg/index.html>.
6. Решение Федерального финансового суда от 28.06.2007 (BFH-Urteil vom 28.06.2007 (II R 21/05) BStBl. 2007 II S. 669).
7. Решение Федерального финансового суда от 05.11.2001 (BFH-Urteil vom 5. 11. 2001 (VI B 219/00).
8. Решение Федерального финансового суда от 27.08.2008 (BFH-Urteil vom 27.8.2008 (I R 81/07) BStBl. 2009 II S. 632).
9. Решение Федерального финансового суда от 28.01.2004 (BFH-Urteil vom 28.01.2004-IR 56/02).
10. Решение Федерального финансового суда от 06.03.1968 (BFH-Urteil vom 06.03.1968 (I 38/65) BStBl. 1968 II S. 439).
11. Решение Федерального финансового суда от 23.11.1988 (BFH-Urteil vom 23.11.1988 (II R 139/87) BStBl. 1989 II S. 182).
12. Решение финансового суда федеративной земли Баден-Вюртемберг от 01.03.1996 (FG Baden-Württemberg Urteil vom 01.03.1996, 9 K 276/93).
13. Решение Федерального финансового суда от 19.03.1997 (BFH-Urteil vom

**Налоговые системы зарубежных стран**

---

- 19.03.1997 (I R 69/96) BStBl. 1997 II S. 447).
14. Соглашение между РФ и Федеративной Республикой Германия от 29.05.1996 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» (ред. от 15.10.2007).