

§ 3 НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ УЧАСТНИКОВ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

В.А. Гидирим

ПРИНЦИП РЕЗИДЕНТСТВА КОРПОРАЦИЙ В МЕЖДУНАРОДНОМ НАЛОГОВОМ ПРАВЕ

Аннотация: Статья впервые в российской теории налогообложения и отечественном налоговом праве подробно описывает современную теорию налогового резидентства, используемую в развитых налоговых системах западных стран. Данная концепция отсутствует в российском налоговом законодательстве, что представляет собой значительный пробел в налоговом регулировании экономической деятельности и открывает широкие возможности для ухода от налогов. Минфин РФ заявил о необходимости введения данной концепции в Налоговый Кодекс РФ в своих «Основных направлениях налоговой политики в период 2013-2015 гг.» В связи с этим статья автора представляет собой значительную актуальности и интерес для всех интересующихся современными проблемами международной налоговой политики. В статье рассмотрены не только теоретические основы концепции налогового резидентства юридических лиц, но и представлена судебная практика различных стран, использующих ее, а также изложены критические комментарии в части адекватности применения данной концепции в современной высокотехнологичной международной экономике и в эпоху электронной коммерции. **Ключевые слова:** Налоги и налогообложение, резидентство, налоги, комментарии ОЭСР, управление и контроль, налоговая служба, местонахождение, двойное налогообложение, эффективное управление, избежание двойного налогообложения

Положения национальных правовых систем, касающиеся определения «налоговой привязки» имеют огромное значение в международном налогообложении. К этим положениям в первую очередь относятся принципы определения налоговой обязанности лиц, находящихся в пределах налоговой юрисдикции государства. Налоговая обязанность лица по национальному праву возникает, как было показано ранее, в силу персональной либо экономической привязки к юрисдикции государства. Налоговая обя-

занность, возникающая в силу персональной налоговой привязки, называется **налоговым резидентством** (*taxresidence*). В отсутствие персональной привязки налоговая обязанность, тем не менее, может так же возникать в силу наличия экономических интересов субъекта, связанных с территорией государства, либо персонального присутствия на территории государства. Налоговая обязанность второго типа называется **налогообложением у источника**. Персональная налоговая привязка обычно означает т.н. неограниченную

Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности

налоговую обязанность (*unlimited or world-wide tax liability*), в то время как экономическая налоговая привязка создает ограниченную налоговую обязанность (*limited tax liability*), то есть налогообложению подлежат только доходы и имущество, происходящие с или находящиеся на территории данного государства.

Большинство стран мира применяют налоговую систему, в которой присутствует комбинация принципов резидентства и источника (*'residence and source' taxation systems*). В этих системах налогообложению подлежат общемировые доходы и имущество резидентов государства, независимо от того, где они находятся. Что касается нерезидентов, то налогообложению подлежат только те доходы и имущество, источник происхождения или местонахождение которых находится в пределах территории данного государства.

Есть ряд государств, которые применяют исключительно принцип «территориальности» (*territoriality principle*).¹ В таких системах резидентство налогоплательщиков не имеет значение, а налогообложению подлежат доходы и имущество любых лиц на территории данной страны, а доходы и имущество из зарубежных источников освобождены от налога. То есть если бы все страны единообразно применяли бы территориальный принцип налогообложения, то проблема международного двойного налогообложения не возникла бы. К слову, понятие «территориальность» в строгом значении слова не является синонимом «источника». Территориальность подразумевает некую географическую связь, которая может быть либо основана на объективном критерии – источнике (доход, деятельность или имущество) на территории, либо на связи

субъекта с территорией (резидент, domicilio, национальная принадлежность).

Согласно Комментарию к Модельной конвенции ОЭСР², важность концепции резидентства объясняется следующим образом: «Концепция «резидент договаривающегося государства» имеет многие функции и имеет значение в трех ситуациях: (а) при определении персонального охвата лиц, к которым применяется конвенция, (б) при разрешении случаев возникновения двойного налогообложения как результата двойного резидентства, и (в) при разрешении случаев возникновения двойного налогообложения в стране резидентства и стране источника или источника».

Таким образом, для принципа резидентства первостепенное значение имеет географическая привязка лица, или нексус к территории того или иного государства. Таким образом, под термином «налоговый резидент» обычно понимается лицо, подлежащее неограниченной налоговой обязанности в данном государстве. При этом концепция резидентства находит свое выражение в налоговых принципах каждой конкретной страны, установленных в виде соответствующих законодательных норм, которые могут значительно различаться от страны к стране.

Если обратиться к международному налоговому глоссарию IBFD³, то он дает такое определение *резидентства* (перевод автора): «Резидентство означает юридический статус лица в отношении какой-либо отдельной страны, с точки зрения обоснования применения к данному лицу налогообложения по общемировому доходу. В случае физических лиц, такой статус обычно определяется на базе фактов и обстоятельств, в особенности

¹ В настоящее время «территориальная» система налогообложения в классической форме присутствует в Гонконге, Малайзии, Сингапуре. В смешанной форме она применяется на Мальте, Гибралтаре, ряде стран Латинской Америки. Источник: World-wide Corporate Tax Guide, Ernst & Young, 2012

² OECD Model Convention (2010). Commentary to art. 4. Section I. "Preliminary Remarks", Paragraph 1.

³ IBFD International Tax Glossary, 6th Ed. 2009

Налоги и налогообложение – №2(104)•2013

что касается персональной привязанности к затронутой стране, например количество дней, проведенных в стране, наличия персональных экономических связей со страной и т.д. В случае лиц, иных, чем физические лица, существуют два общепринятых подхода, один основан на формальных критериях, таких, как место инкорпорации или государственной регистрации, и второй, содержательный критерий, такой, как местонахождение места управления, центрального управления и контроля, головного офиса или основного места

налоговую обязанность») и основано на таких критериях, как domicilio, резидентство, место управления и т.п.».

Страны обычно применяют один или несколько критериев-тестов для определения того, насколько компания может быть признана налоговым резидентом данной страны. Нэд Шелтон приводит следующую сравнительную таблицу (автор также приводит англоязычные названия терминов для иллюстрации их значений на английском языке):⁴

Государство	Критерий определения резидентства
Австралия	Инкорпорация или «управление и контроль» (<i>incorporation or management and control</i>) ⁵
Бельгия	Зарегистрированный офис, основное учреждение или место управления (<i>registered office, main establishment or place of management</i>)
Канада	Инкорпорация или где осуществляется центральное руководство и управление (<i>incorporation or where its central mind and management is exercised</i>)
Дания	Инкорпорация или где находится место управления (<i>incorporation or where its seat of management is</i>)
Финляндия	Только инкорпорация (<i>incorporation only</i>)

осуществления бизнеса. Многие страны применяют оба критерия одновременно, таким образом, что компания будет резидентом, либо если она инкорпорирована, либо если она эффективно управляется в рассматриваемой стране. Принцип резидентства, используемый в соглашениях об избежании двойного налогообложения, базируется на национальной концепции резидентства каждого из договаривающихся государств, как минимум в той части, которая создает общемировое налоговое обязательство (или «неограниченную

⁴ Ned Shelton, “Interpretation and application of double tax treaties”, Tottel Publishing, reprinted 2007, p 67

⁵ Более точно резидентство компаний определено в секции 6(1) Закона Австралии о подоходном налоге 1936 г. (Section 6(1) ITAA 1936) как «компания, инкорпорированная в Австралии, или не инкорпорированная в Австралии, но осуществляющая бизнес в Австралии, и имеет там либо центральное место управления и контроля, либо права голоса по ее акциям контролируется акционерами, являющимися резидентами в Австралии (“a company which is incorporated in Australia, or which, not being incorporated in Australia, carries on business in Australia, and has either its central management and control in Australia, or its voting power controlled by shareholders who are residents of Australia”).

Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности

Германия	Юридическое местонахождение или место управления (<i>legalseator-placeofmanagement</i>)
Ирландия	Инкорпорация или место осуществления управления и контроля (<i>incorporation or where its management and control is exercised</i>)
Нидерланды	Инкорпорация или место резидентства менеджмента
Сингапур	Только управление и контроль (<i>management and control only</i>)
Россия	Только инкорпорация (<i>incorporation only</i>)
Швеция	Только инкорпорация (<i>incorporation only</i>)
Великобритания	Инкорпорация или место осуществления управления и контроля (<i>incorporation or where its management and control is exercised</i>)
США	Только инкорпорация (<i>incorporation only</i>)

Принцип определения исключительно по месту «управления и контроля» также применяется не только в Сингапуре, но и на Кипре. В этой ситуации возможно, к примеру, что компания, инкорпорированная (зарегистрированная) на Кипре, тем не менее, может быть налоговым резидентом другого государства, при этой не быть налоговым резидентом страны своей инкорпорации.

Некоторые из приведенных в таблице критериев были перенесены в налоговое законодательство из корпоративного права, в то время как часть критериев является исключительно специфическими категориями налогового права, например, концепция «управления и контроля», характерная для Великобритании и Ирландии. В странах континентальной Европы, напр. Германии, более характерно заимствование соответствующих понятий из гражданского (корпоративного) права, например «инкорпорация» или «юридическое местонахождение».

Концепция «инкорпорации» характерна для Австралии, Канады, Испании, США, Великобритании, Гонконга, Израиля и Швеции, однако при этом само значение данного термина может иметь вариативность. Тем не менее, данная вариативность сводится к проводимой в той или иной

форме государственной регистрации юридического лица, формализуемой в виде включения в государственный реестр и выдачи соответствующего сертификата или свидетельства. В противоположность инкорпорации, термин «корпоративное местонахождение» (*corporate seat*), «юридическое местонахождение» (*legal seat*) или «местонахождение в силу закона» (*statutory seat*) – это концепции гражданского права, известные в Германии, Австрии, Бельгии, Франции, Португалии и Швейцарии. Концепции «местонахождения» (*seat*) и «инкорпорации» не являются налоговыми. Теория местонахождения исследует вопрос о реальном нахождении административного офиса компании, места, где осуществляются центральные административные функции, или место, где обычно находится высший управленческий состав компании. Соответственно, для определения компании налоговым резидентом обычно достаточно, если корпоративное «местонахождение» находится на территории данной страны, то есть в этом смысле «местонахождение» является безусловным и самым важным критерием определения налогового резидентства. Именно поэтому важно отличать «местонахождение» от «инкорпорации», и

что компания, инкорпорированная в данном государстве совершенно не обязательно должна иметь в нем «местонахождение».

Одним из наиболее характерных критериев налогового резидентства является тест «места управления» (*place of management*), используемого в различных вариациях, применяемого к компаниям, зарегистрированным за рубежом. Этот тест является широко распространенным и применяется на протяжении более, чем ста лет. При его применении определяется совокупность фактических обстоятельств, свидетельствующих о факте управления компанией на территории государства, например, местонахождение членов управляющего органа (совета директоров), место проведения заседаний совета директоров, место проведения собрания акционеров, место ведения бухгалтерского учета, управления банковскими счетами, принятия основных решений и т.д. Кроме того, место управления может также составлять один из признаков образования постоянного представительства.

Этот тест используется в ряде стран, прежде всего, в Германии и Нидерландах. Иногда он употребляется во взаимосвязи с принципом «места эффективного управления», с акцентом на основном различии между ними в том, что у компании может быть несколько мест управления, однако, следуя логике ОЭСР, лишь одно место эффективного управления.

Другой классической иллюстрацией концепции места управления является принцип «центрального управления и контроля» (*central management and control*), происшедший из Великобритании и распространенный в странах, имевших исторические связи с Великобританией. Эта концепция является ключевой в международном налоговом праве и она оказала огромное влияние для применения концепции налогового резидентства в

налоговых соглашениях. Основное значение данного принципа было установлено в знаменитом британском прецеденте в 1906 году *de Beers Consolidated Mines Ltd. v. Howe*⁶, которое было сформулировано судьей, лордом Лоренбургом, так: «При применении концепции резидентства к компании, нам надлежит придерживаться примерно таким же образом, как это возможно по аналогии с индивидуумом. Компания не может есть и спать, однако у нее может быть дом и она может вести бизнес. Мы должны, таким образом, установить, где именно она имеет дом и ведет бизнес... В решениях *Calcutta Jute Mills v. Nicholson* ... и *Cesena Sulphur Co. v. Nicholson* ..., уже тридцать лет назад, был упомянут принцип, что компания является резидентом для целей подоходного налога там, где на самом деле осуществляется ее бизнес. Я рассматриваю это как единственно верное правило, и реальный бизнес осуществляется там, где на самом деле находится ее центральное управление и контроль... Этот вопрос является исключительно результатом анализа подлежащих установлению фактов, а не согласно содержанию тех или иных положений или уставов, но на основании детального изучения бизнеса и торговли».⁷

⁶ *De Beers Consolidated Mines Ltd. v. Howe* [1906] AC 455 [<http://www.uniset.ca/other/cs5/19052KB612.html>]

⁷ "...In applying the conception of residence to a company, we ought, I think, to proceed as nearly as we can upon the analogy of an individual. A company cannot eat or sleep, but it can keep house and do business. We ought, therefore, to see where it really keeps house and does business... The decision of *Kelly C.B. and Huddleston B. in the Calcutta Jute Mills v. Nicholson*(1876) 1 Ex. D. 428. and the *Cesena Sulphur Co. v. Nicholson*(1876) 1 Ex. D. 428., now thirty years ago, involved the principle that a company resides for the purposes of income tax where its real business is carried on... I regard that as the true rule, and the real business is carried on where the central management and control actually abides. ... This is a pure question of fact to be determined, not according to the construction of this or that regulation or by-law, but upon a scrutiny of the course of business and trading..."

Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности

Компания De Beers Ltd. была инкорпорирована в ЮАР и там же она осуществляла все основные торговые операции. Однако все ключевые стратегические решения для компании принимались в ходе заседаний, проводившихся в Великобритании, где также и проживало большинство директоров компании. Суд Палаты Лордов постановил, что компания является резидентом для целей налогообложения в Великобритании, а потому подлежала обложению налогом в отношении всей ее общемировой прибыли. После дела de Beers, установленный в нем принцип был подтвержден еще как минимум в трех решениях Суда Палаты Лордов – *American Thread Co. v. Joyce, New Zealand Shipping Co. Ltd. v. Thew* и в *Bradbury v. English Sewing Cotton Co. Ltd.*

Правило de Beers было подтверждено в другом деле *Bullock v. Unit Construction Co Ltd.*⁸, в котором африканские дочерние компании, принадлежащие материнской компании из Великобритании были признаны налоговыми резидентами Великобритании. Ключевым фактором послужило то, что степень вовлечение в их деятельность со стороны материнской компании было признано осуществлением управления и контроля такими компаниями с территории Великобритании. Суд определил, что их «... директора стояли в стороне от всех вопросов, представлявших собой реальное значение ... в отношении управления и контроля». Данное решение не представляет собой что-то революционное, но лишь является развитием и логическим продолжением аргумента в деле de Beers, о том, что определение корпоративного резидентства должно производиться на основе детального изучения характера бизнеса, а не корпоративного устава и иных правоустанавливающих документов.

Совет директоров компании может, чисто логически, являться отправной точкой для поиска места центрального управления и контроля, однако это не исключает возможности, в исключительных случаях, возникновения ситуации, когда законные права и полномочия совета директоров были узурпированы иным лицом, находящимся в каком-либо ином месте, чем совет директоров.⁹

Оба решения показывают, что определения места центрального управления зависят от фактов и обстоятельств каждой конкретной ситуации, но решающим фактором является место нахождения высшего руководства всей МНК в целом. Иными словами, определение выбора теста резидентства компании является вопросом права, но его применение – вопросом факта.

В отличие от *De Beers*, в котором рассматривался вопрос о налоговом резидентстве иностранной компании, в двух других британских прецедентах исследовался вопрос двойного резидентства компании, инкорпорированной в Великобритании, но ведущей деятельность и потенциально, место управления, за ее пределами. В первом деле, *Swedish Central Railway*¹⁰, компания, инкорпорированная в 1870 году, занималась строительством железной дороги в Швеции, но долгое время была налоговым резидентом Великобритании. Однако в 1920 году, когда строительство дороги было завершено, ее устав был изменен таким образом, чтобы переместить центральное управление и контроль в Швецию. Суд, будучи связанным принципами, изложенным в *de Beers* признал, что компания, безусловно управляется и контролируется из Швеции

⁹ Robert Couzin, Corporate residence and international taxation, IBFD, 2002, p.87

¹⁰ *Swedish Central Railway Company Limited v. Thompson (Inspector of Taxes)* (1923-25) 9 TC 342

⁸ *Bullock v. Unit Construction Co Ltd.* [1959] 38 TC 712

начиная с 1920 года, однако при этом также согласились с аргументом налоговой службы, что она является одновременно резидентом Великобритании. Во-первых, суд признал, что компания действительно может быть резидентом более чем в одной стране. Во-вторых, одновременно с тестом *de Beers*, суд указал на возможность применения альтернативного теста резидентства, помимо инкорпорации компании в Великобритании, но также и тем, что там же хранились ее печать, реестр, был открыт счет в банке, происходил аудит бухгалтерской отчетности и т.д. По мнению суда, этих атрибутов было достаточно для признания компании резидентом Великобритании.

Вместе с тем, в последующем деле *Egyptian Delta Land*¹¹, суд Палаты Лордов принял противоположное решение, в том числе потому, что корпоративных атрибутов, имевших место в *Swedish Central Railway*, не имело место. Впоследствии вопрос о налоговом резидентстве компании, инкорпорированной в Великобритании, но управляемой из-за рубежа, потерял актуальность ввиду внедрения как теста инкорпорации, так и теста центрального управления и контроля в налоговое законодательство не только Великобритании, но и других стран.

Впоследствии появились новые прецеденты, аналогичные *de Beers*, в которых иностранная компания была признана резидентом Великобритании, в частности *New Zealand Shipping v. Thew*, в котором исследовалась ситуация с распределенным корпоративным управлением – в компании фактически было два «совета директоров» – местные директора управляли операциями в Новой Зеландии, а британские директора осуществляли корпоративный контроль за финансовыми и административными дела-

ми. Компания была в этом деле признана резидентом Великобритании. В другом деле, *Egyptian Hotels v. Mitchell*¹² суд также признал египетскую компанию резидентом Великобритании, сославшись на то, что «контролирующая власть» (*controlling power*), а также «управление и мозги предприятия» (*management and brain of the undertaking*) находились в Великобритании.

Принципы, изложенные в делах *de Beers* и *Unit Construction*, были исследованы и применены в трех канадских судебных решениях в 1960-х гг. В деле *Zehnder and Company*¹³, компания, инкорпорированная в Канаде, владела морскими судами, оперировавшими в международных морских перевозках. Все директора были канадцами, живущими в Канаде, но владельцы компании, жившие в Лондоне, контролировали и фактически управляли всеми ее операциями и принимали ключевые решения. Протоколы (*minutes*) заседаний директоров составлялись одним из директоров, которые одновременно оказывал услуги местного судового агента. При этом все свои решения он принимал согласно инструкциям, полученным из Лондона, даже не консультируясь с другими членами совета директоров. Тем не менее, компания была признана резидентом Канады, поскольку, как указал суд, «...управление бизнесом и контролирующая власть и полномочия над ее делами были в ведении ее ... директоров, и они осуществляли данную власть и полномочия в Канаде, даже несмотря на то, что в большей части следуя инструкциям семьи... и политическим решениями, принимаемых этой семьей в Англии». Так, один лишь факт следования инструкциям другого лица не был сочтен

¹¹ *Todd (Inspector of Taxes) v. Egyptian Delta Land and Investment company* (1926-28) 14 TC 119

¹² *Egyptian Hotels Ltd. v. Mitchell (Surveyor of Taxes)* (1914-16) 6 TC 542

¹³ *Zehnder and Company v. Minister of National Revenue*, 70 DTC 6064 (1970)

Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности

достаточным основанием для отказа в закреплении за ними управления и контроля.

В двух других решениях суд указал, что директора не осуществляют управление и контроль. В первом из этих решений, *Yamaska Steamship*¹⁴, совет директоров, состоящий номинально из канадцев, ни разу не провел ни одного заседания в Канаде за все рассматриваемые годы, а сама компания, фактически, представляла собой ничто иное, чем «... не многим более, чем депозитарием для средств, перечисляемых в ее адрес периодически из-за границы». Суд решил, что компания является «без какой-либо тени сомнения», резидентом Англии, а не Канады. Во втором решении, *Crossley Carpets*¹⁵, суд сослался на решение *Unit Construction*¹⁶ как «последнее слово» в вопросе резидентства. Комментаторы отмечают, что канадские дела, к сожалению, не содержат подробной аргументации и глубокого анализа вопроса, но лишь ссылаются на английские дела как на авторитетные источники.

Судебные споры по вопросу определения налогового резидентства продолжаются и по сей день. Из последних решений важно отметить дело *Wood v. Holden*,¹⁷ в котором рассматривался вопрос о том, насколько голландская компания может быть признана налоговым резидентом Великобритании в силу того, что ее центральное управление и контроль находятся в Великобритании ввиду нахождения там фактического владельца компании. Голландская компания *Eulalia Holdings BV* управлялась директорами, находившимися в Амстердаме (компания

ABN Amro Trust была назначена единоличным управляющим органом). Голландская компания совершила крупную сделку по покупке и продаже акций, но какой-либо другой деятельности или операций не осуществляла. Все необходимые документы по сделке, как и сама сделка, были разработаны компанией *Price Waterhouse Coopers (PWC)* в Великобритании (PWC была консультантом владельцев бизнеса). Налоговая служба Великобритании утверждала, в целом, что голландская компания не являлась налоговым резидентом Голландии, но Великобритании, в силу того, что управляющему органу «диктовалось что ему делать» со стороны владельцев (г-на и г-жи Вуд) и PWC, то есть по сути никакие деловые решения не принимались в Нидерландах. Кроме того, они утверждали, что голландская компания была создана только для участия в «налоговой схеме» и в силу этого у ее единоличного директора не было возможности использовать компанию иначе, чем в такой схеме. Суд встал на сторону *Eulalia*, постановив, что компания является резидентом Нидерландов, дав достаточно подробное обоснование. Суд не согласился с утверждением о том, что единоличный директор компании фактически не принимал решения, но только исполнял указания PWC или владельцев бизнеса – из анализа документов не следовало, что вышеуказанные лица безусловно подразумевают, что директора обязательно и моментально подпишут каждый направленный документ. Далее, суд также не согласился с утверждением Службы о том, что профессиональный консультант, такой как PWC, может быть признан лицом, осуществляющим «центральное управление и контроль» над компанией, сказав, что такие лица «... не находятся в том положении, чтобы давать приказы крупным банкам и трастовым компаниям. Является внутренне

¹⁴ *Yamaska Steamship Company Limited v. Minister of National Revenue* 61 DTC 716 (TAB)

¹⁵ *Crossley Carpets (Canada) Limited v. Minister of National Revenue* 69 DTC 5015 (1969)

¹⁶ *Robert Couzin*, Corporate residence and international taxation, IBFD, 2002, p. 80, 87

¹⁷ [<http://www.bailii.org/ew/cases/EWCA/Civ/2006/26.html>]

маловероятным, что [профессиональный консультант] может делать что-то подобное, и все свидетельства коммуникаций с [единоличным директором...] показывают, что не делал этого». Далее суд также не согласился с утверждением, что решения единоличного управляющего были ничем иным, как простой юридической формальностью и потому должны быть проигнорированы: «Без решений AA Trust в своей роли управляющего директора Eulalia заключить сделку по покупке долей участия в Holdings и по их последующей продаже, этих договоров бы не было. Не возникает сомнений в том, что AA Trust принимал эти решения в Амстердаме и несмотря на то, что они были рекомендованы PWC в Манчестере». Касательно периодичности проведенных заседаний директоров, судья сказал «... Специальные уполномоченные (*the Special Commissioners*) говорят, что ... единственной деятельностью Eulalia ... было приобретение и продажа ... акций и вопросы, связанные с этим. Они добавляют: «не было чем управлять, кроме этого». Это правда, но как это показывает, что Eulalia была резидентом в Объединенном Королевстве или то, что она не является резидентом Нидерландов? Что Eulalia сделала, так это одну крупную сделку с точки зрения задействованных денежных сумм, но это не требовало частого и интенсивного контроля и управления, и если все доказательства говорят о том, что все решения, которые были необходимы для этого, принимались в Нидерландах, то из этого должно однозначно следовать, то компания является резидентом Нидерландов». Судья прокомментировал, что решения все-таки принимались советом директоров. Не было доказательств того, что они действовали бессмысленно, хотя, разумеется, их действия находились под влиянием пожеланий семьи Wood, а

консультанты оказывали влияние, но не осуществляли контроль. Далее судья также согласился с предположением о том, что хотя дочерние компании создаются с общим ожиданием того, что они будут следовать требованиям материнской компании, это не означает, что они не являются резидентами в своих юрисдикциях.

Дело *Wood v. Holden* является важным по ряду причин. Во-первых, это то, что на все ситуации необходимо смотреть с позиции здравого смысла. Утверждение Налоговой службы, что налоговая схема, созданная английским консультантом повлияет на налоговое резидентство всех вовлеченных компаний не соответствует реальности. Необходимы дополнительные доказательства того, насколько директора компаний, вовлеченных в схему, фактически отказались от всего управления и контроля над дочерними компаниями и позволили материнской компании или иному лицу «узурпировать» центральное управление и контроль. Во-вторых, это является еще одним делом, в продолжение целого ряда других дел¹⁸, в которых утверждается важнейший принцип, что «влияние» (*influence*) не то же самое, что контроль (*control*) – совет директоров может действовать под влиянием другого лица, но это не обязательно означает, что совет директоров перестал осуществлять центральное управление и контроль. В-третьих, активная бизнес-деятельность не является критерием резидентства, если таковая не является необходимой, несмотря на попытку утверждения Налоговой службы Англии о том, что отсутствие интенсивной деловой активности единоличного директора означает, что Eulalia не могла быть

¹⁸ Re Little Olympian Each Ways Ltd. [1995] 1 WLR 560; New Zealand Forest Products; Esquire Nominees; Untelrab v McGregor

Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности

резидентом в том месте, где он принимал свои решения. Отсутствие активной деятельности не является релевантным. Если все, что компании необходимо для ее предназначения, может быть сделано директорами в том месте, где они проводят заседания, то там компания и является налоговым резидентом. В-четвертых, даже если дочерняя компания осуществляет пожелания материнской компании, она не перестает, только лишь в результате вышесказанного, быть налоговым резидентом в стране, где собираются директора. Для того, чтобы это произошло, необходимо, чтобы директора полностью отказались от своих обязанностей по управлению и контролю, и чтобы их роль была «узурпирована» директорами материнской компании.

Именно последняя ситуация рассматривалась в *Bullock v. Unit Construction Company Ltd*, в котором директора дочерних компаний «отступили» (*stood aside*) полностью от управления своими компаниями, таким образом, что материнская компания фактически взяла на себя функции совета директоров дочерних компаний. Данный принцип не действует, как это показано в *Woodv. Holden*, если совет директоров дочерней компании осуществляет управление и контроль, но делает это под влиянием или руководством со стороны материнской компании. Наконец, в-пятых, если директора иностранной компании подписывают документы, не обдумывая их, то будет достаточно трудно утверждать, что страна нахождения таких директоров является страной резидентства компании. Но если директора действуют осознанно (*act mindfully*) и должным образом рассматривают переданные им на подписание документы, в том числе, принимая решение о подписании или о неподписании их, то компания должна при-

знаваться налоговым резидентом страны, где директора принимают такие решения.

Высокий суд Австралии в деле *Esquire Nominees Ltdv F Coft*¹⁹ постановил, что компания, инкорпорированная в Норфолкских о-вах совет директоров которой полностью состоял из резидентов данных островов, и который проводил заседания только там, является должным образом налоговым резидентом Норфолкских о-вов. В самом деле, центральное место управления и контроля компании находилось там, несмотря на то, что резолюции для заседаний совета директоров готовились в Мельбурне бухгалтером, нанятым фактическим владельцем компании. Суд принял такое решение, поскольку совет директоров проводил заседания именно для того, чтобы рассмотреть резолюции, и он бы их не принял, если бы они были незаконными или не в лучших интересах компании. Суд постановил, что несмотря на то, что директора всегда следовали пожеланиям бухгалтерской компании, то она «... имела полномочия осуществлять влияние, и пожалуй, сильное влияние, на истца, но это все»²⁰. Это дело подтверждает тезис о том, что тест центрального управления и контроля может быть предметом несложного манипулирования путем создания видимости принятия решения независимыми лицами, производя искусственное впечатление независимого принятия решений и с получением искусственного результата.

В другом деле, *Untelrab Ltd v. McGregor*²¹ налоговая служба Великобритании утверждала, что компания *Unterlab Ltd.*, зарегистрированная на о. Джерси, у которой были два

¹⁹ *Esquire Nominees Ltd v FC of T* (1973) 129 CLR 177

²⁰ *Esquire Nominees Ltd v FC of T*, цит.: (“...*thefirmhadpowertoexertinfluence, andperhapsstronginfluence, ontheappellant, butthatisall.*”)

²¹ *Untelrab Ltd v. McGregor* (Inspector of Taxes) [1996] STC (SCD)

директора – резидента Бермудских о-вов и один – резидент Джерси, тем не менее, является налоговым резидентом Великобритании, где находилась ее материнская компания Unigate Ltd. И в связи с этим денежные суммы, поступившие в адрес Unterlab, должны облагаться налогом в Великобритании. Джерсийская компания, получив денежные средства, разместила их на краткосрочных депозитах в банках, за счет которых были выданы займы другим компаниям Unigate Group, и как правило, на основании запросов Unigate. Советы директоров проводились 2-3 раза в год в Бермудах, на которых присутствовали бермудские директора, и на которых рассматривались заявки на получение займов. Протоколы заседаний совета направлялись джерсийскому директору, где и хранились. Таким образом, ежедневное управление (*day-to-day management*) компании осуществлялось на Бермудах. И несмотря на то, что рекомендации по сделкам выдавались с территории Великобритании, основных решений там не принималось. Суд применил принципы *Esquire Nominees*, постановив, что компания является резидентом Бермуд. При этом суд исследовал все доказательства и документы, касающиеся ее деятельности за период шести лет, включая проведение опроса оффшорных директоров. При этом случаев, когда в запросе на выдачу займа было бы отказано, не было, на что и упирала налоговая служба, обосновывая наличие контроля со стороны материнской компании. Однако было показано, что ни один из запросов не был неразумным или неправильным, но если бы он был таковым, то был бы отказ. Директора не выполнили бы распоряжение материнской компании, если бы такие инструкции наносили бы ущерб компании.

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

BV v Revenue and Customs Commissioners and other appeals,²² показывает исключительную важность оценки степени контроля со стороны основного акционера за деятельностью компании в противовес формальным признакам, включая место проведения заседаний совета директоров. В деле фигурировала голландская компания Laerstate BV, акционером которой был резидентом Великобритании. Компания приобрела и впоследствии продала акции дочерней компании, получив прибыль. Согласно уставу, компанию представляли два директора, каждый из которых мог действовать от имени компании неограниченно. При этом одним из директоров был сам акционер, вторым директором был резидент Голландии. Непосредственно перед сделкой по продаже владелец компании ушел с поста директора компании. Налоговая служба утверждала в суде, что компания должна признаваться резидентом Великобритании. Суд при рассмотрении дела исследовал период до и после того, как владелец компании сложения с себя полномочия директора. Прежде всего, надо отметить, что большинство заседаний совета директоров проводились за пределами Великобритании, однако необходимо было установить, имело ли место фактическое принятие решений на таких заседаниях, то есть являлись ли они местом центрального управления и контроля. Протоколы заседаний совета не были информативны, однако было известно, что директор, являвшийся владельцем компании, не посещал большинство заседаний. При этом суд отметил, что дело *Wood v. Holden* также имело значение и для данного дела, особенно в период, когда владелец ушел с поста директора.

²² *Laerstate BV v. Revenue and Customs Commissioners and other appeals* [2009] UKFTT 209 TC

Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности

Так, суд установил, что в период, когда он был директором, он фактически принимал решения за компанию, причем они принимались за пределами формальных заседаний совета директоров. Однако далее суд установил, что даже после того, как владелец перестал быть директором, ситуация никак не изменилась, он продолжал принимать решения. Оставшийся директор фактически только подписывал документы. Сам факт того, что владелец был налоговым резидентом Великобритании, не имел решающего значения, однако что имело значение, так это место фактического принятия решений. Суд не только установил место центрального управления и контроля в Великобритании, но пришел к аналогичному выводу касательно того, где находится место «эффективного управления» согласно налоговому соглашению между Великобританией и Нидерландами. Уроки дела *Laerstate* заключаются в том, что при исследовании вопроса о налоговом резидентстве компании суды Великобритании анализируют все имеющие важность факты и обстоятельства. Учет лишь формальных признаков управления, таких, как место проведения заседаний совета директоров, или место подписания документов, является явно недостаточным, и требуется рассматривать более широкий спектр управленческой деятельности.

Британская налоговая служба была также успешна в делах *R v. Dimsey* и *Rv. Allen*, представлявших собой уголовные дела. Центральным вопросом обвинения в этих делах было то, что компании, инкорпорированные на Джерси и прочих налоговых гаванях, в которых директором было физическое лицо – резидент Великобритании, и место центрального управления и контроля над которыми фактически являлась территория Великобритании, и следовательно,

подлежали там неограниченной налоговой обязанности. При этом клиенты данного физического лица, также расположенные в Великобритании, которые не исполняли функции директоров, но при этом были «теневыми» директорами (*shadow directors*), фактически управляли этими компаниями посредством выдачи указаний директору.

Взгляд налоговой службы Великобритании изложен достаточно ясно – необходимо смотреть на высший уровень контроля, то есть место центрального управления и контроля может не совпадать с местом осуществления деловых операций, хотя на практике они обычно совпадают. Какого-либо наличия минимального уровня деятельности по управлению не требуется – контроль может осуществляться как активно, так и пассивно. Место проведения заседаний директоров может иметь значение, однако это место не обязательно является определяющим. Оно будет иметь значение только тогда, когда заседания совета являются на самом деле средством принятия решений, то есть осуществления контроля. Если фактически контроль осуществляется иным лицом, например председателем совета или основным акционером, то местом контроля будет место нахождения такого лица. Таким образом, подход налоговой службы состоит в следующем структурном анализе:

1. Определении того, насколько директора на самом деле осуществляют центральное управление и контроль
2. Если это так, то служба попытается выяснить, где именно принимались решения, то есть определить место осуществления контроля
3. Если это не так, то служба попытается выяснить, кто осуществляет центральное управление и контроль и где.

Таким образом, местонахождение места центрального управления и контроля – это результат анализа всех фактов и обстоятельств. Чаще всего, это место, где директора бизнеса обычно осуществляют свои полномочия, определяя наиболее значимые решения в части стратегии, управления основными производственными процессами и финансами. Ситуация с определением места управления дочерними компаниями осложняется тем, что материнская компания всегда осуществляет определенное влияние на их деятельность. Сложность заключается в том, чтобы отделить ситуации нормального вовлечения мажоритарного акционера в заседания органов управления дочерних компаний от ситуаций, когда материнская компания преобладает или превалирует над функциями директоров, как это происходило в случае *Unit Construction*. Налоговая служба должна исследовать степень автономии, которые дочерние компании имеют в части принятия решений по всему спектру операций компании, включая сделки по приобретению и продаже активов, маркетингу, производству и закупкам.

Строго определенного перечня критериев, по которым однозначно можно было бы определить налоговое резидентство корпорации, не существует. Однако ряд наиболее значительных факторов, влияющих на данный выбор, тем не менее, выработан многолетней судебной практикой, в частности, в решениях судов Великобритании, Австралии и Канады.

Так, в деле *De Beers* наиболее значимым критерием было упомянуто место проведения заседаний исполнительного органа компании, то есть ее совета директоров. Это было оправданно в той степени, в которой суд удостоверился, что именно в деятельности совета директоров компании заключалась определяющая воля и власть

по принятию решений (*decision-making power*). Сходным, но не полностью тождественным критерием является место, где директора проживают и имеют основное место работы. Однако если совет директоров не действует в соответствии со своими обычно подразумеваемыми полномочиями, но власть находится в руках иных лиц, то тест *De Beers* не может быть применен. Суд будет рассматривать в качестве центрального места управления и контроля то место, где фактически принимаются решения (дела *Laerstate*, *Unit Construction*, *Malayan Shipping* и другие). К прочим факторам, не определяющим, но оказывающими влияние на определение места центрального управления и контроля, могут относиться: место, где происходит объявление (декларирование) дивидендов; место проведения общих собраний акционеров; место, где компания имеет операционные банковские счета; и место, где хранятся бухгалтерские книги и корпоративная печать.²³

Еще сложнее ситуации, когда компания имеет более чем одно место центрального управления и контроля (к примеру, эта ситуация имела место в *Swedish Central Railway*). Даже в далеком прошлом, в более простых экономических ситуациях суды испытывали трудности при определении места управления, однако в целом, можно было определить, где находится контролирующее влияние.

Распределительные правила налоговых соглашений, включая правила статей о налоговом резидентстве, были созданы для разрешения конфликта «резидентство – резидентство», который Ратсел Сильвестр

²³ *Collett, Matthew* “Developing a New Test for Fiscal Residence for Companies” [2003] 42; (2003) 26(3) *University of New South Wales Law Journal*, p. 622. Footnotes 18-22 [<http://www.austlii.edu.au/au/journals/UNSWLJ/2003/42.html#Heading7>]

Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности

Марта называл столкновением двух персональных налоговых юрисдикций, или «неограниченных» налоговых обязанностей.²⁴ Данный конфликт возникает, когда два или более государства рассматривают лицо своим резидентом, распространяя на него персональную налоговую привязку согласно своему национальному налоговому праву. В результате, лицо становится налогово-обязанным в обоих государствах по своему общемировому доходу. Нормы статей о налоговом резидентстве налоговых соглашений как нацелены на устранение и разрешение такого рода конфликтов путем применения теста нахождения «места эффективного управления». В случае с физическими лицами, распределительные правила (*tie-breakerrule*) рассматривают различные индикаторы персональной привязки к государству с целью определения наиболее приемлемого обоснования права данного государства взимать налог (длительность пребывания, обычное местопребывание, постоянное местожительство, центр жизненных интересов).

Статья 4 МК ОЭСР определяет резидентство компании, делая отсылку на определение, данное по законодательству каждого из договаривающихся государств, тем самым создавая возможность для компании быть резидентом обоих из них. Однако положения параграфов 2 и 3 статьи 4 МК ОЭСР содержат т.н. правила, «разрывающие связь» (*tie-breaker rule*), согласно которым резидентство должно быть определено согласно конвенции только в одном из договаривающихся государств. В случае с компаниями используется единственный критерий – «место эффективного

управления» (*place of effective management*). Согласно Комментарию ОЭСР к этой статье, «... место эффективного управления это место, где в сущности принимаются ключевые управленческие и коммерческие решения, необходимые для контроля над бизнесом предприятия. Место эффективного управления обычно будет находиться там, где принимают свои решения лицо или лица, наделенные самыми высокими полномочиями (например, совет директоров), где должны определяться действия, необходимые для всего предприятия в целом; однако определяющего правила дать невозможно, и все имеющие отношение к делу факты и обстоятельства должны быть изучены для определения места эффективного управления. Предприятие может иметь более, чем одно место управления, но оно может иметь только одно место эффективного управления в один и тот же момент времени». К сожалению, Комментарий к МК ОЭСР не дает дальнейших объяснений значения «места эффективного управления», поэтому в большинстве имеющихся комментариев проводится аналогия с тестом «центрального управления и контроля», утвержденного в *de Beers* и последующих решениях судов Великобритании и других стран.

Использование критерия места центрального управления и контроля в качестве основного критерия для определения резидентства в современном мире становится некорректным, если это место не может быть обозначено и зафиксировано географически, а скорее, распределено между двумя и более юрисдикциями, что может привести к ситуации множественности налогового резидентства. Все это свидетельствует о том, что принцип определения резидентства по месту центрального управления и контроля является устаревшим и требует модификации.

²⁴ RutselSilvestreJ. Martha “The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction”. Deventer – Boston, 1989, para. 141-4.

Основываясь на доктрине экономической привязанности (*economic allegiance*²⁵), налоговые системы развитых стран мира применяются к корпорациям по аналогии с физическими лицами, основываясь на том, что корпорация пользуется благами данной территории и экономической инфраструктуры, имея с ней тесные экономические связи, а следовательно она обязана участвовать в ее поддержании. Однако, как было показано выше, правила установления персональной налоговой привязки, разработанные много лет назад, становятся неадекватными новыми экономическим реалиям. Так, при разработке правил и норм налогового резидентства на рубеже 19 и 20-го столетий, уровень развития экономики предполагал, что существуют самостоятельные и независимые экономические субъекты, причем место управления корпорацией чаще всего находилось в одном государстве. Феномен мультинациональных корпораций (МНК) в то время только зарождался, и не мог влиять на работоспособность данных правил.

Лишь за последние два десятилетия прогресс в технологическом оснащении современных экономик достиг небывалых ранее масштабов. Бизнес становится все более и более глобальным, происходит более интенсивный рост сферы услуг и международных рынков капитала, бизнес и потребление переходят в интернет, а современные средства телекоммуникаций делают возможным совершение переговоров и сделок без физи-

ческого присутствия контрагентов в каком-либо географически обозначенном месте.

Развитие технологий систем коммуникаций поставило вопрос о том, насколько правила установления налогового резидентства, основанные на той или иной форме физического присутствия лиц, принимающих решения, соотносятся с современными технологическими реалиями. Две известные десятилетиями фундаментальные системы определения налоговой привязки – принципы резидентства и территориальности были разработаны во времена, когда бизнес осуществлялся в большей степени в физическом, «реальном» пространстве.

Если говорить о доктрине налогового резидентства, то насколько такие концепции, как место «центрального управления и контроля», место «эффективного управления», место проведения заседаний органов управления, и т.п. в принципе могут и далее применяться без изменений, и насколько они отражают реальную привязку международных корпораций к той или иной стране, и насколько они подвержены манипуляциям с целью избежания налогообложения? В современной информационной экономике органы управления публичными корпорациями могут включать директоров из разных стран, которые, более того, совершенно не обязательно должны находиться в одном и том же месте в момент проведения заседаний органов управления. Зачастую топ-менеджеры корпораций находятся в постоянном передвижении по всему миру, посещая те страны, в которых у МНК находятся подразделения, дочерние компании и филиалы. Кроме того, современные средства аудио- и видеоконференций позволяют директорам, физически находящимся в отдаленных точках земного шара проводить виртуальные заседания, даже находясь у себя в офисе или дома без физического

²⁵ Доктрина «экономической привязанности» (*economic allegiance*), в которой обязанность иностранцев по уплате налогов основана на их резидентстве, экономической деятельности, либо владению имуществом в пределах государственных границ, была предложена немецким ученым Георгом фон Шанцем в конце 19-го столетия. См. “Zur Frage der Steuerpflicht”. Georg von Schanz. Finanzarchiv, 9. Jahrg., H. 2, Mohr Siebeck GmbH & Co. KG 1892 [<http://www.jstor.org/pss/40904760>].

Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности

перемещения в какое либо место. К примеру, крупный оффшорный холдинг может иметь совет директоров, который регулярно проводит заседания в безналоговых юрисдикциях, сознательно избегая проведения заседаний в странах, использующих один из тестов места управления для создания налогового резидентства. В результате, такой холдинг будет признан резидентом в безналоговой юрисдикции, либо в нескольких таких юрисдикциях, что на практике будет означать отсутствие какого-либо налогообложения доходов такого холдинга в стране его резидентства.

Что касается принципа инкорпорации, который, согласно законодательству большинства государств мира, является первоочередным тестом налогового резидентства, то его значение в современном информационном мире также не отражает той значимости, которая была десятилетия назад. Мультинациональные компании могут регистрировать десятки, если не сотни, дочерних и зависимых юридических лиц по всему миру, причем не важно, ведет ли она деятельность в той или иной стране, или нет. Как отмечает Ута Кол²⁶ из Университета Южного Уэльса, возможности по манипуляции теста инкорпорации усиливаются с развитием интернет-технологий, позволяющий зарегистрировать компанию в некоторых государствах «он-лайн». Инкорпорация компании в какой-либо стране не обязательно имеет коммерческого эффекта, то есть место инкорпорации совершенно не обязательно будет говорить о том, где корпорация ведет свою деятельность и где лежат ее экономические связи. Кроме того, простота процедур регистрации компаний, особенно свой-

ственная низконалоговым и оффшорным странам, позволяет создавать холдинговые компании в тех странах, в которых реальная экономическая деятельность корпорации не осуществляется, а члены органов управления такими холдинговыми компаниями могут проводить заседания в любом месте по всему миру.

По мнению Мэтью Коллета²⁷ из Университета Южного Уэльса (Австралия), подход, используемый в статье 4 МК ОЭСР для определения страны резидентства физических лиц, а именно, набор тестов *tie-breaker*, может быть использован по аналогии и для компаний. В частности, и у компаний может быть «центр жизненных интересов» и «обычное пребывание» в какой-либо стране, так же как и «постоянное жилище» в форме штаб-квартиры, а аналогом национальности физического лица является место инкорпорации компании.

Методология анализа функций, активов и рисков (*functions, assets and risks*), используемая в методиках трансфертного ценообразования, может быть использована при установлении такого параметра, как «обычное местопребывание», или, по словам Коллета, «доминирующее присутствие» (*dominant presence*) МНК. Изначально данный анализ используется для аллокации прибыли между дочерними компаниями МНК, либо между головными офисами компаний и их постоянными представительствами и филиалами. Функциональный анализ фактически основывается на и направлен на определение того, чем занимается организация, источники и сфера использования информации, которой она обладает, где она генерирует затраты и стоимость, и как это может отличаться от других пред-

²⁶ Kohl, Uta "The Horror-Scope for the Taxation Office: The Internet and its Impact on 'Residence'" [1998] (1998) 21(2) University of New South Wales Law Journal 436 [http://www.austlii.edu.au/au/journals/UNSWLJ/1998/53.html]

²⁷ Collett, Matthew "Developing a New Test for Fiscal Residence for Companies"

приятый.²⁸ Однако недостаточно лишь перечислить функции, активы и риски («ФАР») организации, поскольку неотъемлемой частью данного процесса является использование данной информации для определения наиболее важных ФАР, участвующих в создании добавленной стоимости бизнеса предприятия.²⁹ Фокус методологии трансфертного ценообразования заключается в том, чтобы идентифицировать источник возникновения прибыли. Однако некоторые из ФАР могут оказаться полезными индикаторами того, где корпорация может быть резидентом. Например, казначейская функция МНК является интегральной для всего бизнеса, определяя его операции, планирование и дальнейшее развитие. Согласно американскому профессору и специалисту в области международных финансов Кирту Батлеру³⁰, казначейство МНК осуществляет следующие функции: определение общих финансовых задач и стратегий, управление и финансирование внутренней и международной торговли компании, консолидация финансовых потоков, идентификация, измерение и управление степенью подверженности компании в целом рискам. Именно эти высокоуровневые корпоративные функции могут сказать о том, где находятся «мозги» МНК, а следовательно, где находится ее высшее руководство. Если говорить об основных активах корпорации, то они могут включать интеллектуальную собственность, ключевой персонал, банковские счета, а также материальные активы, такие как недвижимое имущество.

По результатам своего анализа, основанного на применении для корпораций

существующих критериев определения резидентства физических лиц по аналогии, Коллет предлагает альтернативный набор тестов, нежели чем тест «места эффективного управления», в качестве места налогового резидентства при применении налоговых соглашений: «Если ... лицо, иное чем физическое лицо, является резидентом обеих договаривающихся государств, то его статус должен определяться следующим образом: (а) оно считается резидентом только того договаривающегося государства, с которым у него имеются наиболее тесные экономические, культурные, политические и юридические связи (центр жизненных интересов); (b) если государство, где находится центр жизненных интересов не может быть определено, то оно считается резидентом только того государства, в котором оно обычно помещает и управляет своими наиболее важными функциями, активами и рисками; (b) если ее наиболее значимые функции, активы и риски равномерно распределены между обоими государствами или преимущественно расположены ни в одном из них, оно считается резидентом только того государства, в котором оно инкорпорировано». По мнению Коллета, новый тест определения налогового резидентства будет менее подвержен манипулированию, более приемлем для налоговых администраций других стран, а также для корпораций-налогоплательщиков. В самом деле, если говорить о возможностях для манипуляций, то для МНК будет затруднительно переместить все факторы, перечисленные в параграфах а), b) и с), особенно факторы, составляющие ее «центр жизненных интересов» в более удобную юрисдикцию. Кроме того, исходя из национально-культурных причин, директора, акционеры и ключевые сотрудники, а также их семьи, вряд ли смогут в своей массе переехать в такую другую страну.

²⁸ Australian Taxation Office Ruling TR 98/11, [5.46]

²⁹ Australian Taxation Office Ruling TR 97/20, [2.39]

³⁰ *Kirt Butler*: Michigan State University. *Multinational Finance*. 2d Ed. P. 303

Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности

Если говорить о ФАР, то точно так же, как и невозможно перенести центр жизненных интересов, то так же затруднительно полностью перевести свои ФАР в низконалоговую страну, хотя бы по причине отсутствия там необходимой инфраструктуры. Тест инкорпорации включен в качестве последней возможности определения налогового резидентства, в случае невозможности применения предыдущих тестов. Разумеется, предложенный набор тестов более труден в администрировании, кроме того, значительно больший объем работы потребует для определения и сравнения ФАР. Тем не менее, данный тест видится автору более экономическим и научно обоснованным для определения места резидентства корпораций, чем тест «места эффективного управления» особенно в условиях, когда методологии трансфертного ценообразования прочно заняли свое место в налоговых системах большинства государств, а также хорошо знакомы и самим МНК.

Кейс налогового резидентства (residence case study)

Подводя черту под обсуждением темы налогового резидентства, интересно воспроизвести теоретический пример, приведенный Коллетом³¹, иллюстрирующий проблему определения налогового резидентства для современной высокотехнологической корпорации.

Факты

Предположим, что существует большая диверсифицированная МНК под названием MegaCoUK ('MCU'), инкорпорированная на Британских Виргинских Островах (BVI).

Какой-либо значительной деятельности на BVI компания не ведет. Компания недавно провела реорганизацию и с недавних пор не имеет какой-либо фиксированной штаб-квартиры где-либо в мире, хотя ее казначейская и исследовательские функции базируются в Великобритании. Компания управляется Советом директоров, из которых три директора живут в Австралии, три – в Великобритании, два – в Гонконге и два – в Сингапуре. Общие собрания проводятся в Великобритании, где проживают большинство акционеров. Контроль над голосующими акциями сконцентрирован в руках директоров в Сингапуре и Гонконге, корпоративная печать и книги компании хранятся на BVI. Управляющий директор (Managing Director) компании является двойным резидентом Великобритании и Сингапура и ведет очень мобильный образ жизни, принимая решения на борту самолета, находясь в международном воздушном пространстве, либо в процессе посещения дочерних компаний и подразделений компании, находящихся в различных странах. Поскольку директора географически распределены, они обычно проводят заседания с использованием видео конференцсвязи. Однако в данном году директора собрались полететь на BVI и провести одно из собраний там, принимая наиболее важные решения. У компании есть дочерние компании в Великобритании (MCUK) и в Австралии (MCA). Они связаны между собой сервисным договором, на основании которого MCA получает неисключительные права по оказанию услуг в адрес MCUK, а именно по продаже товаров в Австралии под торговой маркой MCUK. При этом MCUK осуществляет значительные пожертвования политическим партиям и культурным организациям в Великобритании, и в меньшей степени, в Австралии.

³¹ См. Выше *Collett, Matthew* "Developing a New Test for Fiscal Residence for Companies"

Анализ функций, активов и рисков

Казначейство компании, а также исследовательская и общемировая маркетинговая функция, расположены в Великобритании. Австралийское подразделение отвечает за маркетинг в Австралии. Обе компании, MСUK и MСA, вовлечены в обсуждение условий и заключение контрактов с покупателями. Активы компании представлены в основном нематериальными активами (intangible assets), то есть товарные знаки, торговые марки, патенты и техническое ноу-хау, которые принадлежат MСUK, но используются MСA в Австралии. Однако MСUK начало процесс перерегистрации части нематериальных активов на имя MСU на BVI. Обе компании содержат высококвалифицированный персонал, обладающий специальными навыками и знаниями, такими как техническая информация о продуктах и маркетинговая информация, но большинство таких сотрудников находятся в Великобритании. Банковские счета находятся в Великобритании и Австралии. Риски компании управляются из Казначейства, расположенного в Великобритании. MСU берет на себя риски, относящиеся к транспортировке грузов и риски дебиторской задолженности, в то время как прочие риски, например страховой риск и риски валютных колебаний фунта стерлингов и австралийского доллара, управляются из MСA. MСU также использует транспортную инфраструктуру Великобритании и Великобритании, для транспортировки грузов из фабрик, расположенных в Великобритании, в адрес покупателей в Австралии, а также широкополосный доступ в интернет для онлайн-продажи товаров в обеих странах. MСU также использует юридическую систему обеих стран, в той степени, в которой это было необходимо

при приобретении MСUK и MСA, а также в дальнейшем при защите патентов от судебных исков, в основном в Австралии и Великобритании.

Применение тестов резидентства

Если отложить в сторону положения налогового соглашения между Австралией и Великобританией, но применить стандартные тесты определения налогового резидентства, предусмотренные статьей 4 МК ОЭСР, то получается следующая картина:

- тест инкорпорации приводит к искусственному результату – юрисдикции BVI – выбор которой был явно основан на соображениях налогового планирования;
- тест контроля за голосующими акциями отсылает в Сингапур и Гонконг, где никакая деятельность не ведется;
- тест центрального управления и контроля не дает какого-либо значимого ответа, поскольку анализ многочисленных факторов управления, включая место проведения заседаний совета директоров, место жительства директоров, место принятия важнейших политических решений – не дает возможности определить какое-либо географически точное место;
- тест «места эффективного управления» также не дает ответа, либо приводит к искусственному результату – юрисдикции BVI, выбор которой основан на налоговом планировании.

Если же применять набор альтернативных тестов, предложенных Коллетом, к определению резидентства MСU, то получается следующее. Многочисленные факторы указывают на Великобританию, как «центр

Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности

жизненных интересов» MCU. Трое из десяти директоров, большинство акционеров, являются резидентами Великобритании. Большинство патентов и торговых марок контролируются из Великобритании, хотя некоторые из них переданы на BVI. Значительные суммы пожертвований и лоббистская деятельность ведется в Великобритании, однако исчерпывающего ответа на вопрос об использовании юридической инфраструктуры в Великобритании, Австралии и BVI получить невозможно.

Анализ функций, активов и рисков свидетельствует о том, что большинство из высокостоймых функций компании находятся в Великобритании, это особенно касается казначейства, которое обычно рассматривается как часть центрального управления и контроля МНК. В дополнение к этому, общемировая маркетинговая стратегия группы, и часть австралийской маркетинговой стратегии, создается в Великобритании, равно как и большинство ключевых сотрудников расположено там. Факт заключения сервисного договора между MCUK и MCA, а не между MCU и MCA, по которому MCUK осуществляет сервисные функции, свидетельствует о расположении таких функций в Великобритании, а не на BVI, указывая косвенно и на резидентство MCU в Великобритании. Что касается рисков, то хотя большинство из них несутся в Австралии, тем не менее, их управление находится в Великобритании, где расположено казначейство. В заключение, обращаясь к тесту инкорпорации – BVI – нет необходимости, поскольку выбор в пользу Великобритании на основании представленного комплексного применения альтернативных тестов, предложенных Коллетом, более или менее очевиден.

Вышеприведенный кейс показывает, что резидентство современных МНК яв-

ляется одним из актуальнейших вопросов международной налоговой политики. Большинство стран до сих пор распространяют свою налоговую юрисдикцию по принципу экономической привязанности (*economic allegiance*), однако традиционный набор критериев определения налоговой привязки, то есть резидентства компаний, а это, как правило, место центрального управления и контроля и место эффективного управления, не являются адекватными в эпоху электронных средств коммуникации и значительного распространения международного воздушного сообщения. Альтернативный тест определения резидентства компаний прежде всего фокусируется на центре жизненных интересов компании, а затем переходит к определению места, где создаются и откуда управляются наиболее значительные из ФАР, имеющие наиболее высокую стоимость для всей МНК. По мнению Мэтью Коллета, альтернативный тест менее подвержен манипуляциям, а значит более привлекателен для налоговых администраций, но вместе с тем он более защищаем и предсказуем с точки зрения налогоплательщиков.

Библиография:

1. Kirt Butler. Michigan State University. *Multinational Finance*. 2d Ed.
2. Robert Couzin, *Corporate residence and international taxation*, IBFD, 2002
3. Collett, Matthew “Developing a New Test for Fiscal Residence for Companies” [2003] 26(3) *University of New South Wales Law Journal*
4. *Commentary to OECD Model Convention* (2010).
5. *IBFD International Tax Glossary*, 6th Ed. 2009

Налоги и налогообложение – №2(104)•2013

6. Ned Shelton, "Interpretation and application of double tax treaties", Tottel Publishing, reprinted 2007
7. Rutsel Silvestre J. Martha "The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction". Deventer – Boston, 1989
8. Kohl, Uta "The Horror-Scope for the Taxation Office: The Internet and its Impact on 'Residence'" [1998] (1998) 21(2) University of New South Wales Law Journal
9. "Zur Frage der Steuerpflicht". Georg von Schanz. Finanzarchiv, 9. Jahrg., H. 2, Mohr Siebeck GmbH & Co. KG 1892
3. Collett, Matthew "Developing a New Test for Fiscal Residence for Companies" [2003] 26(3) University of New South Wales Law Journal
4. Commentary to OECD Model Convention (2010).
5. IBFD International Tax Glossary, 6th Ed. 2009
6. Ned Shelton, "Interpretation and application of double tax treaties", Tottel Publishing, reprinted 2007
7. Rutsel Silvestre J. Martha "The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction". Deventer – Boston, 1989
8. Kohl, Uta "The Horror-Scope for the Taxation Office: The Internet and its Impact on 'Residence'" [1998] (1998) 21(2) University of New South Wales Law Journal
9. "Zur Frage der Steuerpflicht". Georg von Schanz. Finanzarchiv, 9. Jahrg., H. 2, Mohr Siebeck GmbH & Co. KG 1892

References (transliteration):

1. Kirt Butler. Michigan State University. Multinational Finance. 2d Ed.
2. Robert Couzin, Corporate residence and international taxation, IBFD, 2002
3. Collett, Matthew "Developing a New Test for Fiscal Residence for Companies" [2003] 26(3) University of New South Wales Law Journal
4. Commentary to OECD Model Convention (2010).
5. IBFD International Tax Glossary, 6th Ed. 2009
6. Ned Shelton, "Interpretation and application of double tax treaties", Tottel Publishing, reprinted 2007
7. Rutsel Silvestre J. Martha "The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction". Deventer – Boston, 1989
8. Kohl, Uta "The Horror-Scope for the Taxation Office: The Internet and its Impact on 'Residence'" [1998] (1998) 21(2) University of New South Wales Law Journal
9. "Zur Frage der Steuerpflicht". Georg von Schanz. Finanzarchiv, 9. Jahrg., H. 2, Mohr Siebeck GmbH & Co. KG 1892