

ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ

Л. П. Грундел

МОДЕРНИЗАЦИЯ КРИТЕРИЕВ РЕЗИДЕНСТВА ДЛЯ ПРОВЕДЕНИЯ ФУНКЦИОНАЛЬНОГО АНАЛИЗА КОМПАНИЙ

Аннотация. Предметом исследования является критериальная оценка особенностей определения налогового резидентства компаний. Объектом исследования являются принципы определения налогового резидентства компаний. В статье акцентировано внимание, что налоговое резидентство является одной из основополагающих концепций при построении налоговой системы и общей методологической платформой для построения и формализации отношений субъектов международной экономической деятельности с различными налоговыми юрисдикциями. При этом, правовое регулирование резидентства направлено на установление субъектного состава и статуса лиц. Основными принципами определения налогового резидентства компаний являются (1) место инкорпорации, (2) центр управления и контроля, (3) место управления и (4) место эффективного управления. В статье рассмотрены особенности принципов определения налогового резидентства. Место инкорпорации включено в качестве последнего критерия определения налогового резидентства, в случае невозможности применения предыдущих тестов. В настоящей работе с помощью эконометрических и статистических методов проведено исследование теоретических разработок действующего законодательства налоговых администраций зарубежных стран, особенности установления основополагающих принципов определения резидентства компаний. С точки зрения манипуляции для транснациональных компаний проблематично переместить все факторы, оказывающие влияние на определение юрисдикции резидентства в страну с низкой налоговой нагрузкой. Автор делает вывод, что необходимо использовать коллизионные правила для определения страны резидентства физических лиц по аналогии с юридическими лицами. Положения, которые закреплены в Модельной налоговой Конвенции ОЭСР для юридических лиц перенести на обязательства по определению резидентства физических лиц.

Ключевые слова: место управления, место инкорпорации, Модельная налоговая конвенция, функциональный анализ, «центр жизненных интересов», критерии резидентства, принципы резидентства, международное налогообложение, место эффективного управления, трансфертное ценообразование.

Abstract. The subject of the present research is the estimation of the criteria defining characteristics of the tax residency of companies. The object of the research is the principles for determining tax residency of companies. The author of the article also underlines that tax residency is one of the fundamental concepts in the construction of the tax system and the common methodological platform for building and formalization of relations of subjects of foreign economic activity with different tax jurisdictions. Thus, the legal regulation is aimed at establishing residency subject composition and status of entities. The guidelines for determining tax residence companies involve (1) the place of incorporation, (2) the center of management and control, (3) the place of management; and (4) the place of effective management. The article describes the features of the principles determining tax residency. The place of incorporation is included as the last criterion for determining tax residency in case of failure of the preceding tests. Using econometric and statistical methods, in his research Grundel analyzes theoretical developments of the current legislation set forth by tax administrations of foreign countries, particularly the establishment of the basic principles of determining the residency of companies. In terms of the manipulation for multinational companies it is difficult to move all the factors influencing the determination of residency jurisdiction in the country with the low tax burden. The author concludes that it is necessary to use the conflict rules for determining the country of residency for physical entities as in the case with legal entities. The provisions set forth by the OECD Model Tax Convention for legal entities should be transferred to the obligation to determine the residency of physical entities.

Keywords: place of management, place of incorporation, Model Tax Convention, functional analysis, center of vital interests, residency criteria, principles of residency, international taxation, place of effective management, transfer pricing.

Мы живем в эпоху кардинальных экономических перемен, ведущих к глобальной интеграции, обусловленной внедрением наукоемких технологий, созданию мировой инновационной и инвестиционной инфраструктуры. Огромное значение приобрел процесс развития внешней торговли и иностранного инвестирования. Национальная принадлежность экономики утрачивает былую четкость. Сегодня продукция может производиться в любом уголке мира, финансовый и интеллектуальный капитал может поступать из любого источника, управление компанией возможно в удаленном формате посредством современных средств телекоммуникаций, а конечный продукт может реализовываться на любых рынках.

Правила определения персональной налоговой привязки были разработаны в конце XIX – начале XX вв. На тот момент государства существовали относительно независимо друг друга, место управления компаний находилось в одном государстве, а бизнес осуществлялся в большей степени в физическом, «реальном» пространстве [1].

С учетом экономической глобализации, высокотехнологических систем управления и высокой мобильности капитала, заключения сделок без личного присутствия контрагентов, в настоящее время становится проблематично установить конкретную страну налогового резидентства юридического лица, ведущего деятельность и имеющего активы в разных государствах.

Основными принципами определения налогового резидентства компаний являются (1) место инкорпорации, (2) центр управления и контроля, (3) место управления и (4) место эффективного управления. Последний критерий, по мнению ОЭСР, является предпочтительным для использования в случае возникновения спора между несколькими государствами.

Проанализируем и сделаем выводы, насколько данные основания для выявления налогового резидентства являются актуальными, особенно для транснациональных корпораций (далее – ТНК).

Место инкорпорации

Принцип инкорпорации является основным критерием для определения налогового резидентства в большинстве стран мира. Учитывая всеобщую мобильность, значение этого критерия снижается, несмотря на простоту применения. Более того, этот критерий часто используют для манипуляции, регистрируя юридические лица в низконалоговых юрисдикциях. Возможность манипуляции критерием инкорпорации возрастает в связи с развитием интернет-технологий, которые позволяют в некоторых государствах произвести регистрацию юридического лица в режиме онлайн [2].

ТНК могут регистрировать множество дочерних юридических лиц в разных частях мира, и факт отсутствия ведения там деятельности не будет иметь никакого значения. Критерий инкорпорации не отражает экономической связи лица и государства, поэтому его не следует использовать в качестве единственного основания для определения налогового резидентства [3].

Место центрального управления и контроля, место эффективного управления

Рассмотрим эти критерии совместно, несмотря на то, что за основу они принимают разные виды управления.

В настоящее время местонахождение головного офиса теряет свою актуальность, так как многие компании отказываются от иерархического выстраивания своей структуры в пользу иных моделей структурирования бизнеса. Совет директоров может состоять из директоров, постоянно проживающих в разных странах. Заседания советов директоров могут проводиться виртуально, без личного присутствия, благодаря современным средствам аудио- и видеоконференций.

Представители топ-менеджмента крупных компаний часто находятся в постоянных разъездах, посещая те государства, где находятся их постоянные представительства, дочерние компании и филиалы. Некоторые крупные компании предлагают высококвалифицированному персоналу переезд на постоянное место жительства в другие страны, где более выгодные условия, как для сотрудников, так и для работодателя. Таким образом, данный подход при определенных усло-

виях также становится орудием манипуляции, позволяет нивелировать налоговые обязательства на зарплатные налоги.

Например, офшорная холдинговая компания может проводить заседания совета директоров в безналоговых юрисдикциях, избегая проведения собраний в государствах, которые применяют один из критериев места управления для определения налогового резидентства. Как следствие такой холдинг будет являться резидентом в безналоговой юрисдикции [1].

Необходим новый критерий для определения налогового резидентства в спорных ситуациях, менее подверженный манипуляциям, соответственно, более привлекательный для систем налогового администрирования, но при этом более надежный с точки зрения системы доказывания для налогоплательщиков.

У компаний может быть «центр жизненных интересов» (centre of vital interests), «постоянное место жительства» (habitual abode) в виде «доминирующего присутствия» (dominant presence), так же как и «дом» (permanent home) в форме «головного офиса» (headquarters), а аналогом места рождения (place of birth) или гражданства (nationality) физического лица является место регистрации юридического лица.

Центр жизненных интересов юридического лица определяется на основании следующих факторов:

- место жительства директоров, акционеров;
- применяемое законодательство в отношении инкорпорации юридического лица, регистрации интеллектуальной собственности и т.д.;
- политические и культурные связи (пожертвования политическим партиям; спонсорство культурных мероприятий и т.п.);
- связь с окружающей средой (использование природных ресурсов);
- местонахождение основных активов;
- местонахождение банковских счетов.

Доминирующее присутствие зависит от результатов функционального анализа (далее – FAR), то есть анализа функций, активов и рисков ТНК. Для правильного выстраивания методологии трансфертного ценообразования и проведения функционального анализа необходимо учитывать следующее:

1. Функциональный анализ основан на определении вида деятельности юридического лица, источника имеющейся у него информации и способов ее использования, места генерирования прибыли и убытков, кардинальных отличий данной компании от других по сумме выручки, географической принадлежности, особенностей проведения транзакций, условий договоров, осуществляемой бизнес-стратегии и т.д.

2. Недостаточно в рамках проведения функционального анализа определить риски (экономические, межстрановые, финансовые, рыночные, валютные, производственные, предпринимательские, инвестиционные, налоговые и др.), необходимо дать комплексную оценку деятельности компании (сегмент рынка, коммерческие условия деятельности, владение нематериальными активами и др.) с точки зрения увеличения стоимости и капитализации компании.

3. Целью методологии трансфертного ценообразования является установление источника прибыли. Для этого необходимо определить индикаторы местонахождения юридического лица.

Например, казначейская функция ТНК является важной для ведения бизнеса. Она отвечает за определение финансовых задач и стратегий, управление финансовыми потоками, установление, измерение степени подверженности компании рискам. По местонахождению департамента казначейства юридического лица часто можно определить местонахождение его высшего руководства. Если говорить об основных активах корпорации, то они могут включать интеллектуальную собственность, ключевой персонал, банковские счета, а также материальные активы, такие как недвижимое имущество.

Мэтью Коллетт из Университета Южного Уэльса предлагает использовать коллизионные правила для определения страны резидентства физических лиц по аналогии с юридическими лицами, положениями, которые закреплены в Модельной налоговой Конвенции ОЭСР.

Если в соответствии с положениями п.1 статье 4 Модельной конвенции лицо, иное чем физическое лицо, является резидентом обоих

договаривающихся государств, то его резидентный статус должен определяться следующим образом:

(а) оно признается резидентом только того договаривающегося государства, с которым у него имеются наиболее тесные экономические, культурные, политические и юридические связи (центр жизненных интересов);

(б) если государство, где находится центр жизненных интересов, не может быть определено, то оно признается резидентом только того государства, в котором находятся наиболее значимые функции, активы и риски, а также откуда осуществляется управление ими;

(с) если его наиболее значимые функции, активы и риски равномерно распределены между обоими государствами или преимущественно не расположены ни в одном из них, оно признается резидентом только того государства, в котором оно зарегистрировано.

С точки зрения манипуляции для ТНК будет проблематично переместить все факторы, перечисленные выше, в низконалоговую юрисдикцию. Учитывая национально-культурный аспект, достаточно затруднительно перевести всех директоров, акционеров, сотрудников топ-менеджмента вместе с их семьями в одну страну. Если говорить о функциональном анализе, то точно так же представляется почти невозможным перенести функциональные и коммерческие условия осуществления транзакций в низконалоговую юрисдикцию, хотя бы по причине отсутствия там необходимой инфраструктуры. Место инкорпорации включено в качестве последнего критерия определения налогового резидентства, в случае невозможности применения предыдущих тестов.

Данные коллизионные правила определения страны резидентства более трудоемкие в применении. При этом подобный подход, по мнению автора, является более экономически и научно обоснованным, чем критерий места эффективного управления. Это особенно справедливо в условиях, когда функциональный анализ проводится по единым критериям, как налоговыми администрациями, так и ТНК.

Предположим, что существует диверсифицированная ТНК под названием FAINGr (далее – «FG»), зарегистрированная на Британских

Виргинских Островах (БВО), на территории которых какой-либо значимой деятельности компания не ведет. Компания была реорганизована таким образом, что определить местонахождение ее головного офиса не представляется возможным, хотя ее департамент корпоративного казначейства и отдел развития находятся в Великобритании.

Генеральный директор компании имеет двойное гражданство Великобритании и Сингапура. Она все время находится в разъездах по разным странам, поэтому зачастую все решения принимаются ею в воздушном пространстве на борту самолета или в государствах, на территории которых ведется деятельность компанией. В компании 10 директоров, трое из которых живут в Австралии, трое – в Великобритании, двое – в Сингапуре и двое – в Гонконге. В связи с тем, что директора находятся в разных точках мира, заседания совета директоров обычно проводятся посредством видеоконференцсвязи.

Общие собрания акционеров проходят в Великобритании, где проживает большинство держателей акций. Контроль над голосующими акциями сосредоточен в руках директоров, проживающих в Сингапуре и Гонконге.

У компании есть дочерние юридические лица в Великобритании FAINGr United Kingdom (далее – «FGUK») и в Австралии FAINGr Australia (далее – «FGA»), которые связаны между собой договором оказания услуг. Согласно его положениям, FGA обладает неисключительными правами на оказание услуг FGUK – на продажу товаров под торговой маркой и фирменным наименованием FGUK в Австралии. FG осуществляет крупные пожертвования в пользу политических партий и учреждений культуры, в частности в Великобритании и в меньшей степени в Австралии.

Конструкция функционирования компании FAINGr предполагает проведение функционального анализа.

1. Функции

Департамент казначейства находится в Великобритании. FGUK отвечает за разработку общей мировой маркетинговой стратегии. FGA проводит исследование рынка в Австралии. Совместно они занимаются разработкой и продвижением маркетинговой стратегии в Австралии, а также вовлечены в обсуждение

условий, заключение договоров с покупателями и подготовку соответствующих документов.

2. Активы

Нематериальные активы представляют большую часть активов компании FGA. Используемые ею в Австралии товарные знаки, фирменное наименование, патенты и техническое ноу-хау принадлежат FGUK. Однако было принято решение перерегистрировать часть нематериальных активов на имя FG на БВО.

В обеих компаниях работает высококвалифицированный персонал, который обладает необходимыми навыками и знаниями, такими как конъюнктура рынка и техническая информация о продукции, однако большинство этих сотрудников проживают в Великобритании. Банковские счета у FGA открыты в Великобритании и Австралии.

3. Риски

Управление рисками FG осуществляется департаментом казначейства, расположенным в Великобритании. В то время как FG берет на себя риски, связанные с расходами на международную транспортировку грузов и риски безнадёжной задолженности, FGA принимает на себя прочие риски деятельности, в частности, страховые риски и риски валютных колебаний.

FG активно пользуется транспортными услугами в Великобритании для отправки товаров покупателям в Австралию с фабрик, находящихся в Великобритании, а также услугами широкополосного доступа в интернет для продажи товаров онлайн в обеих странах. Для производства операций по приобретению юридических лиц FGA и FGUK, а также для регистрации торгового знака, патентов и их защиты FG пользовалась нормативно-правовыми положениями законодательств всех трех стран: Великобритании, Австралии и БВО.

4. Определение налогового резидентства

Если не брать в расчет соглашение об избежании двойного налогообложения, заключенное между Австралией и Великобританией, и применить стандартные критерии резидентства, перечисленные в ст. 4 Модельной налоговой конвенции ОЭСР, то получается следующее:

1) критерий инкорпорации приводит к искусственному результату – налоговое резидентство БВО – выбор данной юрисдикции, безусловно,

был продиктован соображениями налоговой оптимизации;

2) критерий контроля за голосующими акциями отсылает в Гонконг и Сингапур, где деятельность компании не ведется;

3) критерий центрального управления и контроля не дает возможности сделать точный вывод, так как анализ наиболее значимых факторов управления – место проживания директоров, место принятия стратегических решений, место проведения заседаний совета директоров – не приводит к определению какого-то конкретного географически точного места;

4) критерий места эффективного управления также малоэффективен в данной ситуации, либо приводит к искусственному результату – БВО.

Если применять предлагаемый Мэттью Коллеттом альтернативный критерий для определения резидентства FG, то страной налогового резидентства должна быть Великобритания, так как многочисленные факторы указывают, что именно это государство является центром жизненных интересов компании:

- большинство акционеров, трое из десяти директоров и большинство высококвалифицированных сотрудников проживают в Великобритании;
- большинство торговых марок и патентов контролируются в Великобритании, несмотря на то, что некоторые из них были перерегистрированы на БВО;
- благотворительная и лоббистская деятельность ведется в Великобритании;
- функциональный анализ свидетельствует о том, что большинство из наиболее значимых функций компании осуществляются в Великобритании, это в частности касается казначейства, рассматриваемого как часть центрального управления и контроля компании;
- общая маркетинговая стратегия группы и частично маркетинговая стратегия в Австралии разрабатываются в Великобритании;
- за большинство рисков отвечает австралийская компания, но, тем не менее, их управление осуществляется казначейством, находящимся в Великобритании.

В связи с изложенными факторами, неважно, что местом регистрации компании является БВО,

поскольку по выдвинутым правилам определения резидентства – это Великобритания.

Вывод: Налоговое резидентство юридических лиц является актуальным вопросом международного налогового права. Большинство государств до сих пор распространяют свою налоговую юрисдикцию на основании принципа экономической привязки, однако традиционный набор

критериев определения налогового резидентства не совсем соответствуют требованиям времени. Альтернативный тест строится, на выявлении, прежде всего, центра жизненных интересов компании, и только затем места, где создаются и откуда управляются наиболее значимые показатели, определяемые в ходе функционального анализа для транснациональных корпораций.

Библиография

1. Гидирим В.А. Принцип резидентства корпораций в международном налоговом праве // NB: Международное право. 2013. №1. С. 76 http://e-notabene.ru/wl/article_427.html
2. The Horror-Scope for the Taxation Office: The Internet and its Impact on "Residence". <http://www.austlii.edu.au/au/journals/UNSWLJ/1998/53.html>
3. Collett M. Developing a new test of fiscal residence for companies. <http://www.austlii.edu.au/au/journals/UNSWLJ/2003/42.html#Heading7>
4. OECD Model Tax Convention on Income and Capital. Articles 7, 9.
5. OECD Public comments received OECD Discussion draft on transfer pricing documentation and CbC reporting (23 February 2014). Vol. 1-4.
6. Финансово-кредитный энциклопедический словарь. М.: Финансы и статистика, 2002. 1168 с.

References (transliterated)

1. Gidirim V.A. Printsip rezidentstva korporatsii v mezhdunarodnom nalogovom prave // NB: Mezhdunarodnoe pravo. 2013. №1. S. 76 http://e-notabene.ru/wl/article_427.html
2. The Horror-Scope for the Taxation Office: The Internet and its Impact on "Residence". <http://www.austlii.edu.au/au/journals/UNSWLJ/1998/53.html>
3. Collett M. Developing a new test of fiscal residence for companies. <http://www.austlii.edu.au/au/journals/UNSWLJ/2003/42.html#Heading7>
4. OECD Model Tax Convention on Income and Capital. Articles 7, 9.
5. OECD Public comments received OECD Discussion draft on transfer pricing documentation and CbC reporting (23 February 2014). Vol. 1-4.
6. Finansovo-kreditnyi entsiklopedicheskii slovar'. M.: Finansy i statistika, 2002. 1168 s.