

Концепция бенефициарного собственника дохода: понятие и практика применения

Научный руководитель – Леднева Юлия Викторовна

Илюшин Тимофей Львович

Аспирант

Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве
Российской Федерации, Москва, Россия
E-mail: timlvovich@gmail.com

За последнее время антиуклонительные правила налогообложения получили широкое распространение по всему миру, включая Россию. В условиях глобализации экономики современного мира для компаний расширяется круг инструментов, с помощью которых возможна оптимизация налоговых выплат. С усложнением структур бизнеса использование компаниями нескольких юрисдикций стало объективной реальностью.

Минимизация расходов на уплату налогов посредством злоупотребления при использовании низконалоговых юрисдикций и различных налоговых льгот нарушают фискальные интересы государств. При проведении налоговой политики, государства с каждым годом все больше внимания уделяют налогообложению доходов, выплачиваемых иностранным организациям.

В международной практике существуют различные способы противодействия уклонению от налогообложения, среди которых: общие правила, запрещающие налоговые злоупотребления правами и получение необоснованной налоговой выгоды; специальные правила национального законодательства (правила налогообложения контролируемых иностранных компаний, правила трансфертного ценообразования и прочие); правила, закрепленные в соглашениях об избежании двойного налогообложения (положения об ограничении льгот, правила о бенефициарном собственнике и прочие).

Соглашения об избежании двойного налогообложения (далее - «СИДН»), как правило, предусматривают пониженные ставки налога при выплате доходов по определенным операциям.

Пункт 1 статьи 7 Налогового кодекса РФ (далее - «НК РФ») предусматривает, что ставка налога, установленная международным налоговым соглашением, имеет приоритет перед ставкой, предусмотренной законодательством о налогах и сборах.

25 марта 2020 года в ходе обращения к россиянам в связи с ситуацией, связанной с распространением коронавирусной инфекции (COVID-19), президент Владимир Путин поручил повысить налоги для прибыли и процентов, выплачиваемых за рубеж, до уровня национальных ставок. Президент заявил о возможности разрыва соглашений при несогласии сторон. Для выполнения поручения президента Минфин инициировал пересмотр СИДН с Кипром, Нидерландами, Мальтой и Люксембургом. Странам были направлены предложения российской стороны по повышению льготной ставки налогов на дивиденды и проценты до 15%. [1]

Соглашение с Кипром было пересмотрено, а новые условия согласованы. Последующие переговоры с Мальтой и Люксембургом привели к тому, что стороны достигли консенсуса на условиях, аналогичных кипрским. [2]

Помимо регулирования ставок, у государства есть еще ряд инструментов по борьбе с уклонением от налогообложения.

Одним из них в России является концепция фактического права на доход. В мировой практике аналогичным понятием выступает «beneficial owner» дохода, хотя и нормативно-правовое регулирование у них различно.

Впервые понятие «beneficial owner» появилось в 1966 г. (Протокол к СИДН 1945 г. между США и Великобританией). Изначально основано на концепции, проистекающей из системы «общего права».

Начиная с 1977 г. понятие включено в статьи 10, 11 и 12 модельной налоговой конвенции ОЭСР, после чего получило свое распространение в заключаемых соглашениях на её основе.

Доклад ОЭСР 1986 о кондуитных компаниях (Double taxation conventions and the use of conduit companies) расширил понимание термина.

ОЭСР разработала комплексный план действий по борьбе с размыванием налоговой базы и предотвращении вывода прибыли из-под налогообложения (англ. Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)). План состоит из 15 шагов, каждый из которых направлен на борьбу с проблемами BEPS.

Основы «Проекта BEPS» были заложены в 2012 году. А уже в 2013 году ОЭСР представила свой первый отчет по данной проблематике.

Несмотря на отсутствие прямых ссылок в BEPS, применение концепции бенефициарного собственника вытекает, в частности, из положений о гибридных трансграничных схемах (действие 2), о предотвращении злоупотребления налоговыми договорами (действие 6) и о разработке многосторонних инструментов (действие 15).

В Россию концепция бенефициарного собственника была привнесена в 2014 году, когда текст Налогового кодекса был дополнен понятием «фактическое право на доход». В связи с этим сама концепция в системе российского права стала известна как концепция лица, имеющего фактическое право на доход.

До этого момента нормативно-правовые акты России не давали определение понятия бенефициарного собственника, соответственно применялся п. 1 ст. 11 НК РФ, отсылая в другие отрасли законодательства. При ответе на вопрос, в рамках какой отрасли должно быть раскрыто понятие бенефициарного собственника, ряд российских исследователей посчитали, что приравнивание бенефициарного собственника к иному праву в рамках Гражданского кодекса привело бы к игнорированию понятия в целях налогообложения, что образовало бы противоречие с волей законодателя. [3, с. 32–35]

Однако ошибочным будет полагать, что до 2015 года упомянутая концепция для России не действовала. Еще до внесения изменений в законодательство о налогах и сборах концепция бенефициарного собственника фигурировала в текстах заключенных международных соглашений (договоров, конвенций) об избежании двойного налогообложения.

Проблемным вопросом в концепции можно отметить соотношение значения термина в международно-правовых документах и внутригосударственном нормативно-правовом регулировании. Данная проблематика нашла свое отражение в исследовании З.В. Балакиной. [4]

Отсутствие четкого и единообразного определения термина «бенефициарный собственник» в МК ОЭСР и комментарии делает это понятие довольно расплывчатым, затрудняя прогнозирование рисков сторон при использовании льгот СИДН при налогообложении пассивных доходов.

Попытки решить эту проблему путем включения применимых определений в отдельные налоговые договоры и во внутреннее законодательство не компенсируют отсутствия легитимного международно-правового понятия бенефициарный собственник и единообразного толкования его значения.

Так как положения МК ОЭСР лежат в основе подавляющего большинства СИДН, концепция бенефициарного собственника получила широкое распространение в двусторонних международных налоговых договорах. Однако, ввиду отсутствия дефиниции понятия в самом тексте Конвенции, ее толкование имеет серьезные отличия в зависимости от страны

и применяемого подхода. Существует несколько точек зрения относительно того, какой из подходов для указанных целей толкования является наиболее приемлемым.

Таким образом, отсутствие унификации в определении понятия бенефициарной собственности, продолжающиеся дискуссии по его применению, рост налоговых споров, а также незавершенность реформы в части регулирования понятия в МК ОЭСР и его комментариях придают значимость и актуальность научным исследованиям последнего как в отечественной, так и в мировой науке налогового права.

На данный момент в п. 12.5. к статье 10, п. 10.4. к статье 11, п. 4.4. к статье 12 Комментариев к МК ОЭСР 2014 г. указывается, что концепция бенефициарного собственника дохода направлена на борьбу лишь с некоторыми формами ухода от налогообложения.

Правило направлено на ситуации, в которых трансграничных структурах имеется обязательство направить полученные дивиденды, проценты и роялти иному лицу.

Оно не затрагивает другие случаи неправомерного применения налоговых соглашений. Б.Я. Брук в статьях, посвященных концепции «beneficial owner», также указывает на это. [5]

По мнению ФНС России, концепция бенефициарного собственника признается механизмом по противодействию злоупотреблению нормами международных налоговых соглашений. Следовательно, она может применяться не только к пассивным доходам, но и в отношении различных видов выплачиваемых доходов, например, доходам от продажи акций. [6]

Как указывает Ю.В. Леднева, при установлении неправомерного использования налоговых преференций, предоставляемых СИДН, и разрешении возникающих в дальнейшем налоговых споров правоприменителями активно используется концепция фактического права на доход. В связи с включением концепции фактического права на доход в российское законодательство суды в своих решениях все чаще стали ссылаться на ст. 7, 310–312 НК РФ. [7, с. 49 - 54]

Российская судебная практика, посвященная концепции ФПД, устанавливает следующие фактические обстоятельства, свидетельствующие о кондуитном характере иностранной организации:

- отсутствие получения экономической выгоды и иных источников дохода, не считая доход в виде курсовых разниц;
- отсутствие самостоятельности принятия решений директорами иностранных компаний,
- отсутствие полномочий по распоряжению доходом,
- отсутствие ведения предпринимательской деятельности;
- единственные расходы - управленческие и затраты на содержание компании;
- отсутствие персонала, зарегистрированного офиса;
- нет обязанности или низкий размер налогов на территории страны присутствия. [8]

Формированию международной практики применения положений о бенефициарном собственнике дохода способствует Суд Европейского союза.

Решением Суда ЕС по объединенным делам (joined cases) № C-116/16 и C-117/16; № C-115/16, C-118/16, C-119/16 и C-299/16 по кондуитным компаниям предложено анализировать в том числе, следующую информацию applewebdata://45616780-B993-4D03-BF49-DFC09B3435BD#_ftn1:

- директора компании и ее сотрудники;
- структура доходов и расходов компании;
- структура активов и обязательств компании;
- используемые компанией офисные помещения и оборудование.

В рассматриваемом деле следующие факторы рассматриваются как подтверждающие «конduitный» статус компании:

- компания не извлекает экономической выгоды от получаемого дохода и не может распоряжаться им по собственному усмотрению;
- транзитность выплат в адрес компаний, которые не могут претендовать на получение налоговых льгот в рамках Директив;
- компания не имеет существенного экономического присутствия;
- деятельность компании заключается исключительно в транзитных выплатах. [9]

Тенденции по критериям достаточного уровня экономического присутствия подхвачены офшорными юрисдикциями. Так с 1 января 2019 г. Бермудские острова, о. Джерси, о. Мэн, БВО и Каймановы острова на законодательном уровне введены требования в отношении соблюдения компаниями определенного уровня экономического присутствия (economic substance). Данные изменения инициированы ЕС и являются следствием расширения зоны действия Кодекса поведения ЕС по налогообложению предпринимательской деятельности. [10]

Согласно новым правилам необходимый уровень присутствия достигается в случае наличия у офшорной компании в государстве ее резидентства:

- достаточности квалифицированного персонала;
- достаточной суммы расходов соразмерной уровню деятельности компании;
- места управления;
- осуществления деятельности, генерирующей основную часть дохода;
- фактического присутствия.

По итогам можно говорить о том, что специфика российского подхода к концепции бенефициарного собственника дохода обусловлена совокупностью факторов, среди которых, иная сфера применения концепции, заключающаяся в расширительном толковании.

От этого и отличная цель применения - в качестве универсального инструмента борьбы со злоупотреблениями.

Все это дает возможность дискутировать о российской вариации концепции как о само-бытном институте борьбы с налоговыми злоупотреблениями, отличным от международно-правового понимания.

Источники и литература

- 1) URL: <http://kremlin.ru/events/president/news/63080> (дата обращения: 01.12.2020).
- 2) URL: <https://www.interfax.ru/business/725023> (дата обращения: 01.12.2020).
- 3) Мачехин В. А., Аракелов С. А. Фактическое право на получение дохода в международных налоговых договорах Российской Федерации // Законодательство. — 2001. — № 10. — С. 32—35.
- 4) Балакина З.В. Налогово-правовые аспекты применения концепции бенефициарного собственника («beneficial owner») дохода в Российской Федерации: проблемы и решения/ дис. канд. юрид. наук, URL: <https://msal.ru/upload/main/00disser/2016/Balakina/кандидатская%20диссертация%20Балакиной%20З.В.pdf> (дата обращения: 01.12.2020).
- 5) Брук Б.Я. Предотвращение неправомерного использования льгот, предусмотренных соглашениями (договорами, конвенциями) об избежании двойного налогообложения: настоящее и будущее, 05.10.2016 // Информационно-аналитический портал: Предпринимательство и право, URL: <http://lexandbusiness.ru/view-article.php?id=7971> (дата обращения: 01.12.2020); Брук Б.Я. Перспективы кодификации концепции бенефициарного собственника в российском налоговом законодательстве, 08.01.2015 //

Информационно-аналитический портал: Предпринимательство и право, URL: <http://lexandbusiness.ru/view-article.php?id=5289> (дата обращения: 01.12.2020).

- 6) Леднева Ю.В. Конфликт интересов при реализации в России международных договоров об избежании двойного налогообложения // Журнал зарубежного законодательства и сравнительного правоведения. 2019. № 2. С. 49 – 54.
- 7) Письмо ФНС России от 17 мая 2017 года № СА-4-7/9270
- 8) Постановления Арбитражного суда Северо-Кавказского округа по делу № А32-18982/2016 от 19.05.2017, Арбитражного суда Западно-Сибирского округа по делу № А27-16584/2016 от 06.09.2017; Арбитражного суда Центрального округа по делу № А64-3695/2016 от 27.06.2017, Арбитражного суда Московского округа по делу № А40-253112/2017 от 28.01.2020.
- 9) URL: <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-119/16> (дата обращения: 01.12.2020).
- 10) URL: <https://home.kpmg/ru/ru/home/insights/2019/02/ict-offshore-substance.html> (дата обращения: 01.12.2020).