

Развитие концепции бенефициарного собственника в налоговом праве Российской Федерации

***Аннотация.** В статье рассматривается история развития концепции бенефициарного собственника в международном налоговом праве. Отмечается, что в Российской Федерации понятие «бенефициарный собственник» было введено в налоговое законодательство только в 2014 г., однако попытки использовать данную концепцию были и до этого времени. Автор подробно анализирует правовые акты, принятые до «деофшоризационного закона», и подходы к толкованию концепции фактического права на доход. Исследуется современное понятие «бенефициарный собственник», закрепленное в российском налоговом законодательстве. В целом концепция бенефициарного собственника прошла длительный путь развития как в международной практике, так и в Российской Федерации. В настоящий момент все еще наблюдаются сложности при интерпретации понятия бенефициарного собственника дохода, а также находится в процессе формирования единообразная правоприменительная практика в отношении рассматриваемой концепции.*

***Ключевые слова:** бенефициар, бенефициарный собственник, бенефициарная собственность, концепция фактического права на доход, соглашения об избежании двойного налогообложения, деофшоризационный закон.*

DOI: 10.17803/1994-1471.2019.100.3.082-087

Концепция бенефициарного собственника берет свое начало в средневековом английском частном праве и имеет связь с регулированием трастов. Трастовая собственность держалась не в пользу бенефициара траста, а в пользу его выгодоприобретателей, поэтому доверительный собственник рассматривался только как законный владелец трастовой собственности, в то время как выгодоприобретатели

траста считались «бенефициарными собственниками». С дальнейшим развитием трастового права и права справедливости стало возможным защищать интересы бывшего собственника в тех случаях, когда передача правового титула новому собственнику происходила при условии владения, пользования и распоряжения переданным имуществом в интересах этого бывшего собственника или поименованных им третьих лиц¹.

¹ См.: Брук Б. Я. Кодификация концепции бенефициарного собственника в российском налоговом праве: постановка проблемы // Закон. 2013. № 4. С. 19—20.

© Гузнова Е. А., 2019

* Гузнова Екатерина Алексеевна, студентка международно-правового факультета МГИМО (У) МИД РФ
kateguz28@icloud.com
119454, Россия, г. Москва, пр. Вернадского, д. 76

В международном налоговом праве концепция бенефициарного собственника впервые² появилась в Протоколе³ от 17 марта 1966 г. к Конвенции об избежании двойного налогообложения и противодействия уклонению от уплаты налогов между Великобританией и США 1945 г. Впоследствии термин был добавлен в налоговые конвенции между Великобританией и Канадой (Протокол 1966 г.), Великобританией и Нидерландами (Протокол 1967 г.)⁴.

В Российской Федерации понятие бенефициарного собственника было введено в налоговое законодательство только в 2014 г. — с принятием так называемого деофшоризационного закона⁵. Тем не менее попытки использовать данную концепцию были и до этого времени.

Так как до 2014 г. Налоговый кодекс РФ⁶ и другие нормативные правовые акты не давали определение понятия бенефициарного собственника, то в основном применялся п. 1 ст. 11 НК РФ, в котором устанавливалось, что если какой-то термин не раскрыт в Налоговом кодексе РФ, то его нужно применять в том значении, в котором он используется в других

отраслях законодательства Российской Федерации. Вопрос состоял в том, в рамках какой отрасли должно было быть раскрыто понятие бенефициарного собственника. Представлялось, что следовало обращаться к гражданскому праву, однако в гражданском праве это понятие не употребляется до сих пор. По мнению ряда российских исследователей, приравнение бенефициарного собственника к иному праву в рамках Гражданского кодекса привело бы к игнорированию понятия в целях налогообложения, что образовало бы противоречие с волей российского законодателя⁷.

Если говорить о международных налоговых соглашениях с участием Российской Федерации, то понятие бенефициарного собственника или лица, имеющего фактическое право на доход, употребляется с 1985 г. К примеру, требование о фактическом праве на получение дивидендов устанавливается в Типовом соглашении СНГ от 15 мая 1992 г.⁸, в соглашениях об избежании двойного налогообложения с Данией от 1996 г.⁹, с Македонией от 1997 г.¹⁰ Следует также отметить, что только в Соглашении Российской Фе-

² См.: *Dutoit C.* The evolution of the term «beneficial ownership» in relation to international taxation over the past 45 years // *Bulletin for International Taxation*. 2010. Vol. 64. № 10. P. 38.

³ Протокол 17 марта 1966 г. к Конвенции об избежании двойного налогообложения и противодействию уклонению от уплаты налогов между Великобританией и США 1945 г. // URL: <https://www.irs.gov/pub/irs-trty/uk.pdf> (дата обращения: 15.05.2017).

⁴ Соглашение об избежании двойного налогообложения доходов и капитала между Великобританией и Королевством Нидерланды от 27 мая 1967 г. // URL: https://www.fin.gc.ca/treaties-conventions/Netherlands_-eng.asp (дата обращения: 15.05.2017).

⁵ Федеральный закон от 21 ноября 2014 г. № 376-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» // URL: <http://www.garant.ru/hotlaw/federal/585604/#review> (дата обращения: 15.05.2017).

⁶ Налоговый кодекс Российской Федерации, часть 1 от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/ (дата обращения: 15.05.2017).

⁷ См.: *Мачехин В. А., Аракелов С. А.* Фактическое право на получение дохода в международных налоговых договорах Российской Федерации // *Законодательство*. 2001. № 10. С. 32—35.

⁸ Протокол стран СНГ от 15 мая 1992 г. «Об унификации подхода и заключения соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества» // URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_10368/ (дата обращения: 15.05.2017).

⁹ Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Дания «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» (Москва, 8 февраля 1996 г.).

¹⁰ Соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Македония от 21.10.1997 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество».

дерации с Турцией от 1997 г. были оговорены правила применения концепции бенефициарного собственника.

Во внутреннем российском законодательстве концепция фактического права на доход впервые упоминается в инструкции Государственной налоговой службы РФ от 16 июня 1995 г. № 34¹¹, а первая попытка разъяснить понятие фактического получателя дохода была предпринята Министерством по налогам и сборам РФ в 1995 г. Им было установлено, что при предоставлении налоговых льгот налоговые органы должны, в частности, удостовериться, что «получатель доходов имеет фактическое право на них в течение налогового периода, к которому относятся эти доходы, и является в этом же периоде лицом с постоянным местопребыванием в государстве, с которым заключено соглашение об избежании двойного налогообложения»¹².

Следующим шагом в прояснении концепции фактического права на доход было принятие в 2002 г. Методических рекомендаций по налогу на прибыль организаций¹³. В них устанавливалось (п. 37 ст. 7.2.7), что лица, которые пользуются соглашениями об избежании двойного налогообложения и к которым применяются статьи такого соглашения об установлении порядка налогообложения определенных видов дохода, должны иметь фактическое право на

получение данных видов дохода (к примеру, заключение иностранной компанией договора).

Позже, в 2006 г., Министерство финансов РФ в своем письме¹⁴ отметило, что понятие «фактического получателя дохода» уже было разработано международной практикой, а также в конвенциях ОЭСР и ООН. Согласно этому письму лицо может считаться фактическим получателем дохода, только если обладает соответствующими основаниями (например, по гражданско-правовому договору). Кроме того, лицо должно быть непосредственным выгодоприобретателем, который в дальнейшем самостоятельно распоряжается полученным доходом. Однако данное понятие не следует понимать исключительно в узком смысле, но необходимо трактовать, исходя из целей и задач соглашений об избежании двойного налогообложения (СОИДН).

14 ноября 2014 г. Государственной Думой РФ был принят Федеральный закон «О внесении изменений в Федеральный закон “О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации” и отдельные законодательные акты Российской Федерации»¹⁵ (его часто называют деофшоризационным законом). В соответствии с внесенными в п. 2 ст. 7 НК РФ поправками, под бенефициарным собственником следует понимать лицо (иностранную структуру

¹¹ Инструкция Государственной налоговой службы России от 16 июня 1995 г. № 34 «О налогообложении прибыли и доходов иностранных юридических лиц» // URL: <http://docs.cntd.ru/document/9012316> (дата обращения: 15.05.2017).

¹² Письмо Государственной налоговой службы России от 20 декабря 1995 г. № НП-6-06/652 «Методические рекомендации по применению отдельных положений инструкции Госналогслужбы России от 16 июня 1995 г. № 34 “О налогообложении прибыли и доходов иностранных юридических лиц”» // URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_8706/ (дата обращения: 15.05.2017).

¹³ Приказ Министерства финансов России от 20 декабря 2002 г. № БГ-3-02/729 «Об утверждении Методических рекомендаций по применению главы 25 “Налог на прибыль организаций” части второй Налогового кодекса России» // URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_40189/ (дата обращения: 15.05.2017).

¹⁴ Письмо Министерства финансов России от 21 апреля 2006 г. № 03-08-02 «О разъяснении понятия “фактическое право на доход”, содержащегося в международных договорах об избежании двойного налогообложения» // URL: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/12046924/> (дата обращения: 15.05.2017).

¹⁵ Федеральный закон от 21 ноября 2014 г. № 376-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» // URL: <http://www.garant.ru/hotlaw/federal/585604/#review> (дата обращения: 15.05.2017).

без образования юридического лица), которое в силу прямого и/или косвенного участия в организации, контроля над организацией (иностранной структурой без образования юридического лица) либо в силу иных обстоятельств имеет право самостоятельно пользоваться и/или распоряжаться доходом, полученным этой организацией (иностранной структурой без образования юридического лица). Бенефициарным собственником в целях НК РФ также признается лицо (иностранная структура без образования юридического лица), в интересах которого иное лицо (иная иностранная структура без образования юридического лица) правомочно распоряжается доходом, полученным организацией (иностранной структурой без образования юридического лица).

Кроме того, в соответствии с п. 3 ст. 7 НК РФ бенефициарным собственником не будет признаваться лицо, если оно:

- обладает ограниченными полномочиями в отношении распоряжения доходами;
- осуществляет в отношении доходов посреднические функции в интересах иного лица, не выполняя никаких иных функций и не принимая на себя никаких рисков;
- прямо или косвенно выплачивает такие доходы (полностью или частично) этому иному лицу, которое при прямом получении таких доходов от источников в РФ не имело бы права на применение льготных налоговых ставок, установленных соответствующими положениями соглашения об избежании двойного налогообложения.

Соответственно, если у иностранного лица, являющегося получателем дохода, отсутствует фактическое право на такой доход (в связи с вышеназванными обстоятельствами), то предусмотренные СОИДН льготные ставки налога на доходы от источника в РФ не применяются. Налог в России в таком случае должен будет удерживаться по ставкам, предусмотренным НК РФ.

В письме Министерства финансов РФ от 9 апреля 2014 г.¹⁶ устанавливается, что получа-

тель дохода, который действует только как промежуточное звено в интересах лица, которое на самом деле получает выгоду от соответствующего дохода, не может рассматриваться как фактический получатель дохода, если не обладает широкими полномочиями в отношении данного дохода, а действует как агент от имени заинтересованных лиц. Таким образом, для признания лица бенефициарным собственником необходимо:

- наличие правовых оснований для непосредственного получения дохода;
- чтобы указанное лицо было непосредственным выгодоприобретателем (то есть должно определять дальнейшую экономическую судьбу дохода).

Кроме того, необходимо учитывать функции и принимаемые риски иностранной организации, претендующей на статус бенефициарного собственника.

В 2017 г. в результате обобщения судебной практики по вопросу применения концепции бенефициарной собственности Федеральная налоговая служба России пришла к выводу о том, что право на применение льготных ставок, предусмотренных положениями соглашений об избежании двойного налогообложения, имеют только те иностранные компании, которые одновременно соответствуют трем критериям:

- имеют экономическое присутствие в стране своего резидентства;
- обладают широкими полномочиями по распоряжению полученным доходом;
- используют полученный доход в собственной предпринимательской деятельности (получают экономическую выгоду от использования такого дохода)¹⁷.

Также было разъяснено, что при анализе функций, активов и рисков при принятии решения о том, является ли конкретная иностранная компания бенефициарным собственником дохода, полученного от источника в Российской Федерации, особое внимание должно быть уделено анализу следующих вопросов:

¹⁶ Письмо Минфина России от 9 апреля 2014 г. № 03-00-РЗ/16236 «О применении льгот, предусмотренных международными соглашениями об избежании двойного налогообложения».

¹⁷ См.: письмо ФНС России от 17 мая 2017 г. № СА-4-7/9270@

- степень самостоятельности директоров иностранных компаний при принятии ими решений;
- наличие у рассматриваемой иностранной компании полномочий по распоряжению полученным доходом;
- осуществление предпринимательских функций;
- внешние признаки ведения деятельности (в том числе наличие персонала; наличие офиса, не являющегося офисом массовой регистрации; затраты на общехозяйственные нужды компании);
- получение экономической выгоды от дохода, полученного от источника в РФ (использование такого дохода в предпринимательской деятельности самой компании);
- несение коммерческих рисков в отношении имеющихся у компании активов.

Помимо вышеуказанных аспектов, при определении статуса иностранной организации как бенефициарного собственника необходимо учитывать характер денежных потоков, а именно наличие или отсутствие юридических и фактических обязательств по дальнейшему перечислению полученного дохода, а также наличие системности в совершении транзитных платежей по перечислению полученного от источника в РФ дохода от лица, являющегося резидентом страны — участника СОИДН, в адрес лица, являющегося резидентом государства, не имеющего соглашения об избежании двойного налогообложения с Российской Федерацией или же являющегося участником соглашения, по которому предоставляемые льготы по налогу на доход у источника были бы менее экономически выгодными.

При этом с 1 января 2017 г. у налоговых агентов возникла обязанность запрашивать у иностранной организации, получающей доход от источника в РФ, документальное подтверждение фактического права на такой доход. В частности, в качестве доказательств могут выступать

документы, опровергающие наличие договорных или иных обязательств перед третьими лицами (компаниями, являющимися резидентами государств, не имеющих СОИДН с РФ), которые ограничивают права непосредственного получателя дохода на его использование; а также документы, опровергающие наличие предопределенности последующей передачи рассматриваемого дохода таким третьим лицам. Помимо этого, иностранная компания обязана предоставить документы, подтверждающие возникновение налоговых обязательств в государстве, резидентом которого такая компания является, а также сертификата резидентства.

В случае если такое подтверждение было предоставлено налоговому агенту до даты выплаты дохода, то возникает основание для освобождения такого дохода от удержания налога у источника дохода или удержания налога у источника выплаты по пониженным ставкам, предусмотренным соответствующим СОИДН.

Также необходимо отметить, что при принятии решения об отказе в применении льготы для налогового органа достаточно установления того факта, что иностранная компания, получающая доход от источника в России, не является бенефициарным собственником такого дохода¹⁸.

Кроме того, в целях формирования единой правоприменительной практики ФНС России выпустила письмо¹⁹, согласно которому основным вопросом, подлежащим исследованию в спорах о применении норм международных налоговых соглашений, является оценка деловой цели и правильной квалификации существа совершенных сделок (операций). Если же в результате проводимого анализа будет сделан вывод о том, что основной целью совершения какой-либо сделки или операции, а также их совокупности является получение налоговых льгот, предоставляемых СОИДН, или выведение дохода, полученного у источника в России, из-под налогообложения, то рассма-

¹⁸ См., например: постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 2 августа 2017 г. по делу № А27-20527/2015.

¹⁹ Письмо ФНС России от 28 апреля 2018 г. № СА-4-9/8285 «О практике рассмотрения споров по применению концепции лица, имеющего фактическое право на доход (бенефициарного собственника)».

триваемая сделка или операция может быть переqualificирована с соответствующим изменением налоговых обязательств налогоплательщика, а применение налоговых льгот, предусмотренных СОИДН, будет признано неправомерным.

Таким образом, концепция бенефициарного собственника прошла длительный путь

развития как в международной практике, так и непосредственно в Российской Федерации. Однако в настоящий момент все еще наблюдаются сложности при интерпретации понятия бенефициарного собственника дохода, а также находится в процессе формирования единой образной правоприменительной практика в отношении рассматриваемой концепции.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Брук Б. Я. Кодификация концепции бенефициарного собственника в российском налоговом праве: постановка проблемы // Закон. — 2013. — № 4. — С. 19—20.
2. Мачехин В. А., Аракелов С. А. Фактическое право на получение дохода в международных налоговых договорах Российской Федерации // Законодательство. — 2001. — № 10. — С. 32—35.
3. Dutoit C. The evolution of the term «beneficial ownership» in relation to international taxation over the past 45 years // Bulletin for International Taxation. — 2010. — Vol. 64. — № 10.

Материал поступил в редакцию 28 апреля 2018 г.

THE DEVELOPMENT OF THE CONCEPT OF BENEFICIAL OWNER IN THE TAX LAW OF THE RUSSIAN FEDERATION

GUZNOVA Ekaterina Alekseevna, Student of the International Law Faculty
of the MGIMO-University
kateguz28@icloud.com
119454, Russia, Moscow, pr. Vernadskogo, d. 76

Abstract. *The article deals with the historical development of the concept of a beneficial owner in international tax law. It is noted that in the Russian Federation, the concept of beneficial owner was introduced into the tax legislation only in 2014, but attempts to use this concept were undertaken before 2014. The author thoroughly analyzes legal acts adopted before the “de-offshore law” and approaches to interpretation of the concept of the actual right to income; the paper examines the modern concept of “beneficial owner” set forth in the Russian tax legislation. In general, the concept of beneficial owner has passed a long way of development both in international practice and in the Russian Federation. At the moment, there are still difficulties in interpreting the concept of beneficial owner of income, as well as in the process of forming a uniform law enforcement practice in relation to the concept under consideration.*

Keywords: *beneficiary, beneficial owner, beneficial ownership, concept of the actual right to income, agreement to avoid double taxation, de-offshore law.*

REFERENCES (TRANSLITERATION)

1. Брук В. Я. Kodifikatsiya kontseptsii benefitsiarnogo sobstvennika v rossiyskom nalogovom prave: postanovka problemy // Zakon. — 2013. — № 4. — S. 19—20.
2. Machekhin V. A., Arakelov S. A. Fakticheskoe pravo na poluchenie dokhoda v mezhdunarodnykh nalogovykh dogovorakh Rossiyskoy Federatsii // Zakonodatel'stvo. — 2001. — № 10. — S. 32—35.