

Принцип сквозного налогообложения при применении концепции бенефициарного собственника дохода

Аннотация. Настоящая статья посвящена анализу проблем применения принципа сквозного налогообложения при использовании концепции бенефициарного собственника дохода. В статье рассмотрены общие правила применения принципа прозрачности; ситуации, когда российская организация, выплачивающая пассивный доход иностранному лицу, должна выступать в роли налогового агента, а когда нет. Проведенное исследование показало, что российская организация является налоговым агентом по отношению к российскому бенефициарному собственнику — физическому лицу при выплате любых доходов, а юридическому лицу — только при перечислении дивидендов. Также в статье рассмотрены специальные правила сквозного налогообложения при выплате дивидендов. На основе проведенного исследования сделан следующий важный вывод. Если иностранная компания — резидент страны соглашения не бенефициарный собственник получаемого из России пассивного дохода, так как перечисляет его офшорной компании, российская организация должна удерживать налог с дохода у источника в России по общим ставкам НК РФ — 20 или 15 %, независимо от того, кто конечный акционер (бенефициар) офшорной компании — налоговый резидент третьего государства или РФ. Такой подход в большей степени лишает российских бенефициаров налоговых стимулов создания офшорных компаний и является правильным, нежели интерпретация в письмах Минфина РФ, позволяющая игнорировать все промежуточные иностранные (офшорные) структуры вплоть до конечного бенефициара — резидента РФ.

Ключевые слова: бенефициарный собственник дохода, принцип сквозного налогообложения, пассивные доходы, офшорная компания.

DOI: 10.17803/1994-1471.2016.72.11.087-093

Закрепленный в п. 4 ст. 7 и ст. 312 Налогового кодекса Российской Федерации механизм применения противоположной налоговой концепции бенефициарного собственника дохода (далее — бенефициарного собственника) основывается на принципе сквозного налогообложения (принципе прозрачности) дохода.

Суть закрепленного в п. 4 ст. 7 НК РФ принципа прозрачности заключается в следующем: когда непосредственный получатель дохода

от источников в РФ — резидент договаривающегося государства (далее — резидент стороны соглашения), имеющего соглашение об избежании двойного налогообложения с РФ (далее — соглашение) не обладает статусом бенефициарного собственника, но российскому налоговому агенту (далее — налоговый агент) он известен, то налоговые последствия зависят от того, резидентом какого государства он является. Например, если бенефициарный собственник является резидентом:

© Балакина З. В., 2016

* Балакина Зоя Вадимовна, аспирантка кафедры финансового права Уральского государственного юридического университета

z.balakina@bk.ru

620137, Россия, Свердловская обл., г. Екатеринбург, ул. Вилонова, 16

- 1) третьего государства, на которого ни одно соглашение не распространяется, то налоговым агентом при выплате дохода иностранному лицу удерживается налог у источника по обычным налоговым ставкам в НК РФ, — 20 % по процентам и роялти или 15 % — по дивидендам;
- 2) России, то выплата пассивного дохода налоговым агентом иностранному лицу осуществляется вообще без удержания с него налога у источника при условии сообщения налоговому органу об этом по своему месту постановки на учет.

При этом, согласно письмам Минфина РФ, если бенефициарный собственник — российский резидент, российская организация, выплачивающая доход, все равно является налоговым агентом (в некоторых письмах добавляется: *в случаях, предусмотренных НК РФ*) уплатить в бюджет НДФЛ или налог на прибыль организаций, перечислив иностранному лицу доход за вычетом удержанного налога¹.

Однако, по нашему мнению, текущие положения НК РФ *не наделяют российскую организацию обязанностью быть налоговым агентом при выплате иностранному лицу роялти и процентов, когда бенефициарный собственник — российская компания*. Ей следует самой уплатить налог с дохода от иностранной кондупитной компании, источником выплаты которого является российская организация. Последней необходимо только подать в налоговый орган документы о том, какая российская компания является бенефициарным собственником для ее дальнейшего налогового администрирования. Это объясняется следующими доводами:

- 1) специальные правила применения принципа прозрачности и порядка выполнения российской организацией функций налогового агента в ст. 312 НК РФ предусмотрены только по дивидендам;
- 2) если бенефициарный собственник роялти (процентов) — российское физическое лицо, то российские организации являются налогово-

- выми агентами и удерживают НДФЛ на основании общих норм п. 1, 4 ст. 226 НК РФ;
 - 3) в НК РФ нет схожих положений на случай, когда бенефициарный собственник процентов, роялти — российская компания;
 - 4) в ст. 251 НК РФ доходами, освобождаемыми от налога на прибыль организаций, являются только дивиденды, полученные российскими компаниями от иностранной организации, источником выплаты которых являются российские организации, на которые российские компании имеют фактическое право и с которых удержан налог на прибыль организаций по ст. 312 НК РФ (пп. 50 п. 1 ст. 251 НК РФ). Аналогичная норма п. 58 ст. 217 НК РФ, предусматривающая освобождение от НДФЛ, недавно подверглась изменению Законом от 15.02.2016 г. № 32-ФЗ «О внесении изменений в ч.ч. 1 и 2 НК РФ и в ФЗ «О внесении изменений в ч.ч. 1 и 2 НК РФ (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций» (далее — Закон № 32-ФЗ)². По прежней редакции п. 58 ст. 217 НК РФ от НДФЛ освобождались только дивиденды, с которых удержан налог с учетом ст. 312 НК РФ. В новой редакции Закона № 32-ФЗ исключено указание, что действие пункта распространяется только на дивиденды, фраза «доходы в виде дивидендов» заменена на «доходы, полученные от иностранной организации, фактическим источником выплаты которых являются российские организации», в то время как в пп. 50 п. 1 ст. 251 НК РФ такую же фразу не изменили. Итак, п. 58 ст. 217 НК РФ, в отличие от пп. 50 п. 1 ст. 251 НК РФ, применяется ко всем пассивным доходам, бенефициарный собственник которых — российское физическое лицо и с которых удержан НДФЛ налоговым агентом.
- Таким образом, российская компания — бенефициарный собственник процентов, роялти должна самостоятельно уплатить с них налог

¹ Письма Минфина России от 12.08.2015 № 03-08-05/46613, от 24.08.2015 № 03-08-05/48756, 10.07.2015 № 03-08-05/39803, от 16.08.2016 № 03-08-05/47852, от 02.02.2016 № 03-08-05/6650.

² Федеральный закон от 15.02.2016 № 32-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в Федеральный закон "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)"» // Российская газета. 17.02.2016.

на прибыль организаций по ставке 20 %, включив доход в свою налоговую базу. Такое исключение объясняется отличным от дивидендов порядком налогообложения роялти и процентов: дивиденды — всегда из чистой прибыли после удержания налога на прибыль организаций, а роялти и проценты учитываются в расходах (доходах), изменяющих налоговую базу по налогу.

В пунктах 1.1—1.4 статьи 312 НК РФ установлены специальные правила сквозного налогообложения при выплате российской организацией дивидендов иностранному лицу, смысл их в следующем. Иностранная компания, получившая дивиденды от российской организации, может добровольно (по запросу налогового агента) признать отсутствие у нее статуса бенефициарного собственника дивидендов и, кроме того, указать на такое лицо. Если названный бенефициарный собственник прямо и (или) косвенно участвует в российской организации, выплатившей дивиденды, (далее — российская организация) и является резидентом страны соглашения, то соглашение РФ применяется к этому лицу. Например, российская организация выплатила дивиденды кипрской компании, а она — своему единственному акционеру — гражданину Кипра. Тогда российская организация по-прежнему удерживает налог с дивидендов — 5 % (10 %) по п. 2 ст. 10 соглашения с Кипром, так как право на применение соглашения возникает у последующего лица — акционера кипрской компании, тоже резидента Кипра. Если бенефициарный собственник дивидендов (в нашей ситуации — единственный акционер кипрской компании) — налоговый резидент РФ, то наступают следующие налоговые последствия:

- 1) с дивидендов, выплачиваемых иностранной (кипрской) компании, налог у источника — 15 % по пп. 3 п. 3 ст. 284 НК РФ налоговым агентом не удерживается на основании пп. 1 п. 4 ст. 7 НК РФ;
- 2) налоговый агент, согласно п. 1.1. ст. 312 НК РФ, удерживает налог с дивидендов, бенефициарный собственник которых —

резидент РФ, по ставкам 13 % или 0 % для российских организаций по пп. 1, пп. 2 п. 3 ст. 284 НК РФ и 13 % — для физических лиц по п. 1 ст. 224 НК РФ.

В последующем такие дивиденды российских физических и юридических лиц — бенефициарных собственников не подлежат повторному налогообложению согласно п. 58 ст. 217 НК РФ и пп. 50 п. 1 ст. 251 НК РФ, если с них удержан НДФЛ или налог на прибыль организаций с учетом положений ст. 312 НК РФ. Отметим, что освобождение от налогообложения применяется только при наличии документов, подтверждающих удержание налога налоговым агентом, и наличии у налогоплательщика — российского резидента статуса бенефициарного собственника дивидендов. Данный вывод следует также из письма Минфина РФ от 16.08.2016 № 03-08-05/47852.

Для применения описанного принципа сквозного налогообложения налоговый агент, распределяющий дивиденды, согласно п. 1.2 ст. 312 НК РФ, вправе запросить у иностранной кондуитной компании и бенефициарного собственника дохода следующие документы (с 2017 г. «право» сменяется на «обязанность»³):

- письменное подтверждение отсутствия у иностранной компании статуса бенефициарного собственника;
- информацию о бенефициарном собственнике, включающую:
 - 1) указание доли и документального подтверждения порядка прямого участия в этой иностранной организации, по нашему примеру, что российское лицо прямо участвует на 100 % в кипрской компании — непосредственном получателе дохода;
 - 2) указание доли и документальное подтверждение косвенного порядка участия в российской организации, распределившей дивиденды. В нашем примере российский резидент (единственный акционер кипрской компании) имеет 100 % долю косвенного участия в российской организации.

³ Федеральный закон от 15 февраля 2016 г. № 32-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ и ФЗ “О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)”». П. 19 ст. 2.

Подчеркнем, что мы специально акцентируем внимание на том, что в п. 1.2 ст. 312 НК РФ говорится о предоставлении подтверждения *прямого участия бенефициарного собственника в иностранной компании, получившей дивиденды от источников в РФ*. Это положение принципиально важно для правильного применения «принципа сквозного налогообложения, оно доказывает следующие значимые выводы:

- 1) российский резидент может быть признан бенефициарным собственником дивидендов, выплачиваемых российской компанией, только *при его прямом участии в иностранной компании-резиденте договаривающегося государства и косвенном участии через эту компанию в российской организации;*
- 2) *в случае, если российский резидент является участником любой офшорной компании, а та, в свою очередь, акционером иностранной компании — непосредственного получателя дивидендов, то российское лицо не может быть признано бенефициарным собственником дивидендов в порядке п. 1.1 и п. 1.2 ст. 312 НК РФ, так как оно уже будет иметь в иностранной компании — резиденте договаривающегося государства не прямую, а косвенную долю участия.* В таком случае бенефициарным собственником дивидендов должна признаваться офшорная компания — прямой акционер кипрской компании. В связи с этим российская компания, выплачивающая дивиденды, должна удерживать при выплате дивидендов не НДФЛ по ставке 13 % или налог на прибыль организаций с дивидендов по ставке 0 %, а налог у источника по ставке 15 %, установленной пп. 3 п. 3 ст. 284 НК РФ. В свою очередь, Минфин РФ от 14.06.2016 № 03-08-05/34379 излагает иной подход к толкованию порядка применения принципа сквозного налогообложения, закрепленного в ст. 312

НК РФ. По его мнению, налоговый агент при выплате дивидендов иностранной компании — резиденту договаривающегося государства может удержать с выплачиваемых дивидендов не налог у источника, а НДФЛ по ставке 13 % или налог на прибыль организаций с дивидендов по ставке 13 или 0 %, если бенефициарным собственником дивидендов является российский резидент, косвенно участвующий в российской организации, выплачивающей доход, *даже при наличии в цепочке участия организаций — резидентов государств, включенных в Перечень офшорных зон, утвержденных приказом Минфина РФ от 13.11.2007 № 181⁴.* Иными словами, *российский резидент может быть признан бенефициарным собственником дивидендов даже тогда, когда он косвенно участвует в иностранной организации — резиденте договаривающегося государства, через офшорную компанию.* То есть, по мнению Минфина России, косвенное участие российского резидента в российской организации, распределяющей дивиденды через кипрскую и любую офшорную компании, должно приравниваться к прямому участию его в российской организации. Такое толкование приводит к следующему: кипрская и офшорная компании не воспринимаются как налогоплательщики, налог у источника с дивидендов не взимается вообще, а удерживается НДФЛ или налог на прибыль организаций с дивидендов, имеющие более низкие налоговые ставки, как будто бы дивиденды выплачивались российскому резиденту напрямую.

Аналогичного подхода к толкованию придерживаются и некоторые российские специалисты в области международного налогообложения, в частности В. А. Гидирим⁵, С. Фоевцов⁶. По их мнению, положения ст. 312 НК РФ позволяют оставлять без внимания все кондуитные (холдинговые) компании «по всей цепочке вплоть до конечного российского» физическо-

⁴ Приказ Минфина РФ от 13 ноября 2007 г. № 108н «Об утверждении Перечня государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны)».

⁵ Гидирим В. А. Концепция фактического права в налоговом законодательстве: вносим ясность // URL: http://zakon.ru/blog/2015/8/1/konceptsiya_fakticheskogo_prava_v_nalogovom_zakonodatelstve_vnosim_yasnost.

⁶ Фоевцов С. Особенности удержания налога у источника по доходам в виде дивидендов // Предпринимательство и право. 10.05.2016. URL: <http://lexandbusiness.ru/view-article.php?id=7146>.

го или юридического лица (акционера) «при должном раскрытии информации о косвенном владении на всех звеньях цепочки холдинга».

По нашему мнению, такое толкование принципа сквозного налогообложения, при котором для целей налогообложения в цепочке до конечного акционера (бенефициара) — резидента РФ игнорируются все компании, включая офшорные, в корне неверно, на основании следующего:

1) данная интерпретация логически не соотносится с иными разъяснения Минфина РФ в письме от 29.01.2016 № 03-08-05/3852. В данном письме рассматривается вопрос о налогообложении дивидендов, выплачиваемых российской организацией компании на Кайманах, единственный участник которой — налоговый резидент РФ. Минфин России приходит к выводу, что в этом случае при выплате дивидендов российская компания должна удержать налог у источника по ставке 15 %, согласно пп. 3 п. 3 ст. 284 НК РФ, положения п. 1.1 ст. 312 НК РФ не применимы, потому что между Каймановыми островами и РФ нет налогового соглашения. В итоге, исходя из писем Минфина РФ, получается, что при сложной многоуровневой холдинговой структуре, где образуется цепочка владения российской организацией, выплачивающей дивиденды: «российский резидент — офшорная компания — иностранная компания, являющаяся резидентом договаривающегося государства», налогообложение дивидендов более выгодное, чем при «укороченной» структуре владения российской организацией: «российский резидент — офшорная компания». В первом случае российская организация с позиции Минфина РФ должна удержать только НДФЛ по ставке 13 % или налог на прибыль организаций с дивидендов — 13 или 0 %. В последнем случае российская организация должна удержать

налог у источника с выплачиваемых дивидендов по ставке 15 %, а затем российский резидент с полученных дивидендов от офшорной компании должен также заплатить налог в России. Такое толкование принципа сквозного налогообложения приводит к экономически необоснованному различному налогообложению российских резидентов, косвенно получающих дивиденды от российской организации через офшорную компанию и получающих — через две промежуточные компании «иностранную организацию — резидента договаривающегося государства и офшорную компанию», чего быть не должно;

2) выше мы доказывали, что нашедший отражение в п. 2 ст. 7 НК РФ подход к толкованию концепции бенефициарного собственника дохода, предполагающий ее смешение с концепцией бенефициарного владельца компаний, не соответствует сущности международной налоговой концепции, сложившимся подходам в Комментариях к Модельной конвенции ОЭСР 2014 г. и нецелесообразен с фискальной точки зрения⁷. Концепция бенефициарного собственника дохода не должна сводиться к бенефициарному владельцу иностранных компаний, которым в любом случае является физическое лицо. В противном случае иностранные компании, созданные (контролируемые) не резидентами договаривающегося государства, никогда бы не могли бы воспользоваться налоговыми соглашениями РФ. Отметим, что о необходимости разграничения данных концепций писали и другие ученые — В. А. Гидирим⁸ и И. А. Хаванова⁹.

Приведенные доводы подтверждают правильность позиции о том, что при применении сквозного налогообложения мы не можем признавать российского резидента бенефициарным собственником дивидендов, когда он косвенно владеет иностранной компани-

⁷ Балакина З. В. Правовые проблемы интерпретации концепции бенефициарного собственника дохода в российском налоговом законодательстве // Российский юридический журнал. 2015. № 6.

⁸ Гидирим В. А. Концепция бенефициарной собственности в международном налогообложении // Журнал международного права. 2014. № 34.

⁹ Хаванова И. А. Избежание двойного налогообложения и предотвращение уклонения от налогообложения в условиях взаимодействия национального и международного права : дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2016. С. 234—235.

ей — резидентом договаривающегося государства через офшорную организацию, и не удерживать налог у источника с дивидендов по стандартной ставке НК РФ 15 %. В этом случае офшорная компания должна оставаться бенефициарным собственником дивидендов, игнорировать ее самостоятельный статус налогоплательщика для целей налогообложения, применив подход «корпоративной вуали» неправомерно. Аналогичный подход к толкованию принципа прозрачности должен быть и при выплате процентов и роялти.

Итак, по нашему мнению, при отказе в признании бенефициарным собственником иностранной компании — резидента страны соглашения, перечисляющей дивиденды, проценты или роялти офшорной компании, российская компания должна удерживать налог у источника в России по общим ставкам (20 или 15 %), установленным НК РФ, независимо от того, кому дальше офшорная компания перечисляет доход, кто является ее конечным акционером (бенефициарным владельцем компании) — налоговый резидент третьего государства или РФ. Такой подход в большей степени лишает российских бенефициаров налоговых стимулов создания офшорных компаний, нежели интерпретация, данная Минфином РФ в своих письмах. Российская компания не должна удерживать налог у источника по общим налоговым ставкам в соответствии с пп. 1 п. 4 ст. 7

и п. 1.1 ст. 312 НК РФ только когда резидент страны соглашения перечисляет полученный от источников в РФ доход напрямую российскому резиденту (акционеру, займодавцу или лицензиару), а не через офшорную структуру. При этом, как мы обосновали ранее, российская компания обязана выполнять функции налогового агента по отношению к российскому резиденту — физическому лицу при выплате любых видов дохода, а юридическому лицу только при распределении дивидендов.

В случае же, когда российская организация не признает иностранное лицо — резидента страны соглашения бенефициарным собственником дохода и при этом не знает, кто им является, то она должна удерживать налог с доходов иностранного лица по обычным ставкам НК РФ (20 и 15 %). Концепция бенефициарного собственника не имеет обязательной цели выявить, кто им является, если это не иностранное лицо — резидент страны соглашения. Данный вывод также подтверждается, в частности, постановлением Швейцарского федерального суда от 5 мая 2015 г. по делу № 2с_263/2012¹⁰. Ведь основная сущность концепции бенефициарного собственника выражается не в определении конкретного лица, а в отказе резиденту страны соглашения, когда он им не является, в применении к нему пониженной налоговой ставки и/или освобождения от налога у источника по соглашению.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Балакина З. В. Правовые проблемы интерпретации концепции бенефициарного собственника дохода в российском налоговом законодательстве // Российский юридический журнал. — 2015. — № 6.
2. Гидирим В. А. Концепция бенефициарной собственности в международном налогообложении // Журнал международного права. — 2014. — № 34.
3. Гидирим В. А. Концепция фактического права в налоговом законодательстве: вносим ясность // URL: http://zakon.ru/blog/2015/8/1/konceptsiya_fakticheskogo_prava_v_nalogovom_zakonodatelstve_vnosim_yasnost.
4. Хаванова И. А. Избежание двойного налогообложения и предотвращение уклонения от налогообложения в условиях взаимодействия национального и международного права : дис. ... д-ра юрид. наук. — М., 2016. — С. 234—235.
5. Фоевцов С. Особенности удержания налога у источника по доходам в виде дивидендов // Предпринимательство и право. — 10.05.2016. — URL: <http://lexandbusiness.ru/view-article.php?id=7146>.

Материал поступил в редакцию 30 апреля 2016 г.

¹⁰ Par. 7.4 Swiss Federal Supreme Court, Judgment of 05.05.2015. 2nd Administrative Law Division. Case 2с_263/2012. Inofficial translation. Walter Wyss Ltd.

THE PRINCIPLE OF PASS-THROUGH TAXATION IN APPLYING THE CONCEPT OF THE BENEFICIAL OWNER OF THE INCOME

BALAKINA Zoya Vadimovna — Post-graduate oStudent of the Department of Financial Law at the Ural State Law University
z.balakina@bk.ru
620137, Sverdlovskaya oblast, Ekaterinburg, ul. Vilonova, d.16

Review. *The article is devoted to the analysis of the problems of applying the principle of "pass-through taxation" when using the concept of the beneficial owner of the income. The article describes general rules for application of the principle of transparency; when a Russian organization paying passive income to a foreign person shall act as a tax agent and when not. The research in question has shown that a Russian organization acts as a tax agent with respect to a Russian beneficiary owner when it pays any revenue to a physical entity and when it pays dividends to a legal entity. Also, the paper considers special rules of "pass-through taxation" when paying dividends. On the basis of the study carried out by the author a following important conclusion has been made. If a foreign company is resided in the country of an agreement and does not act as a beneficiary owner of a passive income received from Russia because it transfers the income to a foreign company, a Russian company must deduct income tax from an institution in Russia at common rates of the Tax Code equal to 20% or 15% regardless of who is a final shareholder (beneficiary) of an offshore company – a tax resident of a third State or the Russian Federation. This approach to greater extent deprives Russian beneficiaries of tax incentives to create offshore companies and is correct, whereas the interpretation given in the Letters of the Ministry of Finance of the Russian Federation that allows ignoring all intermediate foreign (offshore) structures up to an ultimate beneficiary who is a resident of the Russian Federation should be avoided*

Keywords: *beneficiary owner of the income, pass-through principle of taxation, passive income, offshore company*

REFERENCES (TRANSLITERATION)

1. *Balakina Z. V. Pravovye problemy interpretacii koncepcii beneficiarnogo sobstvennika dohoda v rossijskom nalogovom zakonodatel'stve // Rossijskij juridicheskij zhurnal. — 2015. — № 6.*
2. *Gidirim V. A. Koncepcija beneficiarnoj sobstvennosti v mezhdunarodnom nalogooblozhenii // Zhurnal mezhdunarodnogo prava. — 2014. — № 34.*
3. *Gidirim V. A. Koncepcija fakticheskogo prava v nalogovom zakonodatel'stve: vnosim jasnost' // URL: http://zakon.ru/blog/2015/8/1/koncepciya_fakticheskogo_prava_v_nalogovom_zakonodatelstve_vnosim_yasnost.*
4. *Havanova I. A. Izbezhanie dvojnogo nalogooblozhenija i predotvrashhenie ukлонenija ot nalogooblozhenija v uslovijah vzaimodejstvija nacional'nogo i mezhdunarodnogo prava : dis. ... d-ra jurid. nauk. — M., 2016. — S. 234—235.*
5. *Foecov S. Osobennosti uderzhanija naloga u istochnika po dohodam v vide dividendov // Predprinimatel'stvo i pravo. — 10.05.2016. — URL: <http://lexandbusiness.ru/view-article.php?id=7146>*