

Секция «Юриспруденция»

Применение термина «бенефициарный собственник» в соглашениях об избежании двойного налогообложения

Окороков Михаил Владимирович

Соискатель

Московская государственная академия водного транспорта, Юридический

факультет, Москва, Россия

E-mail: m-okorokov@mail.ru

Одним из наиболее распространенных способов злоупотребления Соглашениями об избежании двойного налогообложения (далее - МНС) является использование искусственных правовых структур с целью получения преимуществ по данным соглашениям.

С намерениями предотвратить подобные злоупотребления во многих МНС был включен квалифицирующий критерий для лиц, имеющих право на получение пониженной ставки налога на пассивный доход или освобождения от него. Согласно данному критерию лицо, намеревающееся получить данную льготу, должно являться не только налоговым резидентом государства, с которым заключено международное налоговое соглашение, а являться бенефициарным собственником полученного дохода (в МНС на русском языке – лица, имеющего фактическое право на доход).

Данный термин впервые употребляется на международном уровне в Протоколе 1966 года к Соглашению об избежании двойного налогообложения между Соединенным Королевством и США.

В тексте статей 10, 11, 12 Модельной конвенции ОЭСР (далее – МК ОЭСР) термин «бенефициарный собственник» был введен в 1977 году. Однако развернутых определений данному термину ни в МК ОЭСР, ни в комментариях к ней дано не было.

Советом ОЭСР 27.11.1986 года был принят отчет о «компаниях-кондуитах», в котором раскрывается проблема существования данных компаний и общие подходы по предотвращению подобных злоупотреблений.

В 2003 году были внесены существенные поправки в текст комментариев к статьям 10, 11, 12 МК ОЭСР. Согласно данным изменениям, термин «бенефициарный собственник» не должен употребляться в узкоспециализированном смысле. Напротив, его следует понимать в контексте и с учетом задач и целей Конвенции, в том числе в контексте избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов [5].

Налоговые специалисты осознают то, что соответствующие положения МК ОЭСР и комментария к ней не являются удовлетворительными [3]. С целью устранения данного пробела ОЭСР проводит работу над совершенствованием данного термина.

ОЭСР в октябре 2012 подготовила проект по толкованию термина «бенефициарный собственник», используемого в статьях 10, 11, 12 МК ОЭСР. В представленном варианте говорится следующее: «Получатель дивидендов является бенефициарным собственником этих дивидендов, когда он имеет право использовать и получать выгоду от дивидендов, не ограниченное контрольными или юридическими обязательствами передать полученный платеж другому лицу» [6].

Важно заметить, что, не смотря на столь долгое существование термина «бенефициарный собственник» в МК ОЭСР и многочисленных МНС, до настоящего време-

ни отсутствует дефиниция (толкование) данного термина на международном уровне. Следствием чего явилось различное применение данного термина в договаривающихся государствах.

Представляется вполне объяснимым, что основная причина, связанная с различным толкованием термина «бенефициарный собственник» связана с тем, что международные налоговые соглашения заключаются между государствами, использующими разные правовые системы, в частности, в странах романо-германской правовой системы, к которым исторически относится и Российская Федерация, понятие «бенефициарный собственник» отсутствует.

Для применения пониженной ставки на пассивный доход по МНС в Российской Федерации в качестве основного подтверждающего документа достаточно иметь лишь «подтверждения того, что эта иностранная организация на момент выплаты дохода имела постоянное местонахождение в том государстве, с которым Российская Федерация имеет международный договор (соглашение), регулирующий вопросы налогообложения, которое должно быть заверено компетентным органом соответствующего иностранного государства» [3].

Исходя из изложенного, следует заключить, что лицо, применяющее в Российской Федерации льготную ставку налога на пассивный доход, установленную в МНС, фактически может и не являться «бенефициарным собственником».

Однако нельзя сказать, что Россия не озадачена вопросами ограничения предоставления льгот лицам, которые не являются бенефициарными собственниками. Свидетельством тому может служить новый подход Минфина РФ к толкованию концепции бенефициарного собственника относительно держателей еврооблигаций.

В этой связи представляется необходимым обратиться к отчету ОЭСР 1986 года, в котором было предложено, чтобы проблема с компаниями-кондуитами решалась более целенаправленно, путем включения в соглашение положения, которое бы выделяло случаи неправомерного использования [4].

Кроме того, по мнению автора, представляется наиболее приемлемым установить определение термина «бенефициарный собственник» на международном уровне, чем устанавливать его в Налоговом кодексе, ввиду следующего:

- не возникнет противоречия между положениями МНС и внутренним законодательством;
- соблюдается основополагающий принцип международного права - reciprocity (взаимность);
- отсутствует дополнительная налоговая нагрузка на лиц, осуществляющих ВЭД, связанная с соблюдением различных требований национальных государств;
- при соблюдении государством единого международного подхода создаются благоприятные условия для привлечения иностранных инвестиций.

При этом необходимо увеличивать количество соглашений об обмене информацией, в том числе с оффшорными странами, а также продолжать вносить изменения в ст. 26 «Обмен информацией» во все существующие МНС.

Необходимо отметить, что выработка критериев для определения термина «бенефициарный собственник» требует серьезных обсуждений на международном уровне. Относительно данного термина автор придерживается позиции Фогеля, который определяет фактического собственника как лицо, которое "свободно решать (1), должен ли

капитал или другое имущество использоваться или быть предоставлен для использования другими лицами или (2) как полученный доход должен быть использован или (3) обладает обоими указанными полномочиями" [2].

Литература

1. Коннов О.Ю. Понятие фактического права на получение дохода в налоговом праве // Российский правовой журнал Коллегия, №.6, 2004г., стр.27-30
2. Мачехин В.А. Применение международных налоговых соглашений в РФ: процессуальные проблемы // Финансовое право. 2011. N 7. С. 36 - 40.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ пункт 2 ст. 312
4. Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies, OECD 27.11.1986 p.11
5. Model Tax Convention on Income and on Capital Condensed version, OECD, 22 July 2010, p.187
6. OECD Model tax convention: revised proposals concerning the meaning of "beneficial owner" in articles 10, 11 and 12, OECD, 19 October 2012 p.5-6