

Сущность и область применения концепции бенефициарного собственника дохода в международном налоговом праве и налоговом праве России

Научный руководитель – Рябова Елена Валерьевна

Шарый Леонида Леонидовна

Студент (бакалавр)

Московский государственный университет имени М.В.Ломоносова, Высшая школа государственного аудита, Кафедра правовых дисциплин, Москва, Россия

E-mail: sheonida@yandex.ru

Не смотря на имплементацию концепции бенефициарного собственника дохода в национальное законодательство России, на данном этапе можно отметить противоречивость в подходах касательно отдельных аспектов ее реализации.

Сущность концепции в «классическом» понимании подразумевает под собой ограничительное условие, применяемое при использовании налогоплательщиком льготных налоговых ставок (освобождений), предоставляемых налоговыми соглашениями (далее - СИДН) для пассивных доходов (дивиденды, проценты и роялти), которые облагаются в государстве-источнике.

На протяжении всего пути становления концепции бенефициарного собственника ее понимание менялось.

Узкий юридический подход заключается в том, что концепция бенефициарного собственника не распространяется лишь на агентов и номинальных держателей дохода [2]. Такой подход закреплялся в Комментариях к Модельной Конвенции ОЭСР (далее - Комментарии к МК ОЭСР) 1977 г., а также в Методических рекомендациях [1], которые за основу брали критерий гражданско-правового основания получения дохода.

Широкий юридический подход также исключает из числа бенефициарных собственников кондуитные компании, производя оценку юридических фактов, свидетельствующих о наличии у лица правовых оснований для получения и использования дохода. Данный подход нашел свое отражение, например, в деле «Prevost Car» [6].

В соответствии с **экономическим подходом** концепция должна быть построена на принципе «приоритета существа над формой» («substance over form rule»), основанном на исследовании хозяйственных операций на предмет реальности экономических отношений без учета их юридического оформления. Подход появился в 2003 году в Комментариях к МК ОЭСР [5].

Первоначально Минфин России исходил из узкого юридического подхода, однако постепенно стал перенимать расширенное понимание. На сегодняшний момент, исходя из самой сути данной концепции, можно говорить о необходимости ухода от ее исключительно формального толкования.

Ряд дискуссионных вопросов возникает касательно **области применения концепции бенефициарного собственника дохода**.

Во-первых, существует неопределённость в **возможности применения концепции при выплате не только пассивных, но и иных доходов иностранным лицам**. В Комментариях к МК ОЭСР 2014 г. определено, что концепция бенефициарного собственника связана с получением именно пассивного дохода трансграничной компанией [3]. Распространение концепции на иные доходы возможно, но лишь при согласовании воль договаривающихся государств (такие изменения должны быть закреплены в самих СИДН) [2]. Проблема же заключается в том, что часто именно на национальном уровне происходит необоснованное расширение концепции бенефициарного собственника. Так,

в отечественной судебной практике есть примеры обращения концепции на переданные иностранным компаниям акции российских организаций или на доходы от отчуждения имущества. Более того, в Письме ФНС от 28.04.2018 N СА-4-9/8285 концепция бенефициарного собственника указана в качестве *универсальной*. В данном случае происходит подмена указанной концепции на внутригосударственную концепцию необоснованной налоговой выгоды, закрепленной в постановлении Пленума ВАС РФ № 53 от 12.10.2006 [2]. Для таких целей следует применять не рассматриваемую нами концепцию, а иные подходы, во-первых, общие противоуклонительные нормы - «limitation on benefits», которые налагают ограничения по льготам на весь СИДН, а не на отдельные положения. Во-вторых, внутригосударственные общие противоуклонительные правила [3].

Также встает вопрос о том, *работает ли концепция для пассивных доходов, если положения СИДН прямо не содержат такого требования*. Существует два абсолютно противоположных подхода: формально-юридический и расширительный [4].

Первый основан на буквальном толковании норм и заключается в том, что если в конкретной статье не содержится требования об обладании иностранной компанией статуса фактического получателя дохода, то никакие ограничения на льготы не могут быть применены [8].

Второй подход исходит из того, что концепция изначально «сидит» во всех статьях налоговых соглашений, касающихся налогообложения пассивных доходов. На наш взгляд, именно он отражает суть рассматриваемой противоуклонительной концепции. Отражение этой позиции можно найти, например, в деле «Bank of Scotland» [7], а также в решениях Арбитражного суда г. Москвы от 29.10.2015 г. и от 08.05.2015 г. по делу № А4012815/15.

Таким образом, говоря о сущности концепции бенефициарного собственника дохода, можно отметить необходимость ухода от ее исключительно формального толкования. Распространение же концепции не только на пассивные доходы возможно, но лишь при согласовании воле договаривающихся государств. Расширение ее положений на национальном уровне является ничем иным как подменой концепции на общие и внутригосударственные противоуклонительные нормы и доктрины. Сама же концепция работает для пассивных доходов, даже если положения налогового соглашения прямо не содержит такого требования.

Источники и литература

- 1) Приказ МНС РФ от 28.03.2003 N БГ-3-23/150 (утратил силу) // Бухгалтерский учет. N 9. 2003.
- 2) Балакина З.В. Налогово-правовые аспекты применения концепции бенефициарного собственника («beneficial owner») дохода в Российской Федерации: проблемы и решения: Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04 / Уральский государственный юридический университет. – Екатеринбург. 2018. С. 293.
- 3) Брук Б.Я. Предотвращение неправомерного использования льгот, предусмотренных соглашениями об избежании двойного налогообложения: настоящее и будущее. URL: <http://lexandbusiness.ru/view-article.php?id=7971> (дата обращения: 30.10.2018).
- 4) Гидирим В.А. Концепция «бенефициарной собственности» в международном налогообложении // Международное право. — 2014. № 3. С.32-192.
- 5) OECD Model Tax convention on Income and on Capital: Commentary on articles. Models IBFD. Beneficial Ownership: Recent Trends. IBFD. 2014. URL: <http://www.law.uh.edu/faculty/wstreng/InternationalTax2015/OECDModelTreaty-2014.pdf> (обращение от 30.10.2018).

- 6) Canada's Federal Court of Appeal's decision of February 26, 2009, *Prévost Car Inc. v. Canada*, case № 2009 FCA 57 [2010] 2 FCR 65 (CanLII).
- 7) French Supreme Court's decision of December 29, 2006, *Ministre de Economie, des Finances et de l'Industrie v Societe Bank of Scotland* (2006) 9 ITLR 1. № 283314.
- 8) Weeghel van S. *The Improper Use of Tax Treaties: with Particular Referance to the Netherlands and the United States*, Series on International Taxation, Kluwer Law International. 1998. p. 58.