

Ключевые слова:

двойное налогообложение, концепция фактического получателя дохода, борьба с подставными и эстафетными компаниями, уклонение от налогообложения, злоупотребление международными соглашениями

Л. В. Полежарова, к. э. н.,

доц. кафедры «Государственные доходы» Государственного университета Минфина России (ГУМФ), заместитель начальника Отдела налогообложения прибыли организаций Минфина России
(e-mail: mila-minfin@mail.ru)

Концепция фактического получателя дохода в международных налоговых отношениях

Широкое распространение международных соглашений об избежании двойного налогообложения увеличивает возможность уклонения от уплаты налогов с использованием разницы в уровнях налогообложения между государствами, а также налоговых льгот, предоставляемых законами различных стран. Становится возможным через создание искусственных легальных конструкций получать налоговые преимущества в рамках внутреннего законодательства и одновременно — налоговые льготы на основании международных соглашений.

Вопрос злоупотребления международными соглашениями об избежании двойного налогообложения рассмотрен в проектах двух докладов Комитета по налоговым вопросам Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР): «Конвенции двойного налогообложения и пользование базовыми компаниями» и «Конвенции двойного налогообложения и пользование подставными компаниями». Их подготовка была обусловлена растущей тенденцией по использованию подставных компаний для получения преимуществ международного соглашения, не оговоренных государствами в двусторонних переговорах.

Проблема, связанная с негативными явлениями глобального характера, которые возникают в налогообложении при использовании подставных (обычно офшорных) компаний или стран офшорных зон как таковых, рассматривается в экономической литературе в рамках, например, концепции нечестной налоговой конкуренции или концепции локационной конкуренции¹.

¹ Галата К. А. Оффшорные зоны. Контроль и международное сотрудничество на современном этапе // Международная экономика. — 2011. — № 2; Horst Siebert. What does globalization mean for the world trading system? — Kiel, 1998. — P. 13.

Некоторые ситуации с использованием подставных компаний и возможные меры противодействия злоупотреблению международными соглашениями рассматриваются в Модельной Конвенции об избежании двойного налогообложения и Комментариях ОЭСР к Модельной Конвенции (далее — Комментарии ОЭСР) посредством введения концепции фактического получателя дохода (далее — концепция ФПД). Однако строгих рекомендаций относительно концепции ФПД и обстоятельств, в которых должны применяться возможные контрмеры, а также полного перечня таких мер ОЭСР не дает.

КОНЦЕПЦИЯ ФПД В ДВУСТОРОННИХ МЕЖДУНАРОДНЫХ СОГЛАШЕНИЯХ

ОЭСР предложено несколько подходов по введению концепции ФПД в двусторонние международные соглашения об избежании двойного налогообложения, а также по ее имплементированию в положения внутренних законов государств-партнеров, что может послужить контрмерами против налогового избежания (уклонения). В Комментариях ОЭСР ФПД интерпретируется как лицо, которое де юре и де факто определяет «экономическую судьбу» какой-либо собственности либо включает доход от этой собственности в свою налоговую базу.

Государство — источник дохода не должно применять международное соглашение об избежании двойного налогообложения лишь на том основании, что доход был получен резидентом государства-партнера по соглашению. ФПД не должен пониматься в узком, «техническом» смысле; его следует трактовать исходя из целей и задач вышеуказанного соглашения, которое предполагает обеспечение государством на межгосударственном уровне однократного (т. е. только в одном государстве) налогообложения доходов и имущества своих резидентов при осуществлении ими международной экономической деятельности, с учетом таких основных принципов соглашения, как «предотвращение злоупотребления положениями соглашения» и «преобладание сущности над формой».

Международное соглашение об избежании двойного налогообложения не применяется, если между фактическим владельцем и плательщиком дохода имеется посредник, такой как агент или получатель по доверенности, за исключением ситуации, когда фактический владелец является резидентом этого же государства. Предполагается также, что такие лица, как, например, управляющие трастами агенты или номинальные держатели ценных бумаг, могут являться фактическими получателями в целях налогообложения только в отношении собственного вознаграждения за оказание услуг управляющего или номинального держателя (депозитария).

Для международных соглашений с теми странами, в которых налогообложение отсутствует или имеет очень низкий уровень, решать проблему подставных компаний рекомендуется с использованием **подхода «просматриваемая компания»**. Его суть — запрещение преимуществ международного соглашения об избежании двойного налогообложения компании, если она прямо или косвенно принадлежит лицам, не являющимся резидентами государства, в котором эта компания — резидент.

Подставные ситуации создаются, к примеру, при использовании компаниями, освобожденными (или почти освобожденными) от налогов, которые могут различаться в специальных правовых характеристиках. В таких случаях злоупотребление налоговыми соглашениями может быть предотвращено посредством отказа этим компаниям в предоставляемых соглашением льготах (**подход исключения**). Этот подход применяется к специфическим типам компаний, пользующихся налоговыми привилегиями в стране своей резиденции, которая фактически дает им такой же статус, как и нерезидентам. Подход исключения является важным инструментом, посредством которого государство, создавшее привилегии в своем национальном законодательстве, может приостановить их действие в связи со злоупотреблением налоговым соглашением, заключенным этим государством.

Диапазон использования подхода исключения может быть ограничен только специфическими типами доходов, такими как дивиденды, проценты, прирост капитала или гонорары директоров. При этом компании указанного типа будут иметь право на защиту в рамках статьи «Недискриминация» и на преимущества статьи «Процедура взаимного согласования», и к ним будут применяться положения статьи «Обмен информацией».

Общие положения **подхода «субъект налогообложения»** обуславливают предоставление преимуществ налогового соглашения в стране — источнике дохода только в том случае, если доход является субъектом налогообложения в стране резиденции. Это в основном соответствует цели налоговых соглашений, а именно избежанию двойного налогообложения. Данный подход может быть использован в государстве с хорошо развитой экономической структурой и комплексным налоговым законодательством. Однако он не предоставляет адекватной защиты против ухищренных схем налогового избежания, таких как «стратегия эстафетных компаний».

Подходы, о которых говорилось выше, неудовлетворительны с многих сторон. Они касаются изменяющихся и комплексных налоговых законодательств государств — партнеров по налоговому соглашению, а не структур, дающих возможность злоупотребления соглашениями.

Проблема подставных компаний разрешается гораздо проще: посредством включения в международные соглашения положений, которые, описывая случаи злоупотребления, открыто ссылаются на подставные структуры, имеющие прямой или косвенный, через одну или несколько компаний (независимо от резиденции) значительный интерес в компании — в форме участия или иным образом — или осуществляющие, прямо или косвенно, сами или совместно управление компанией или контроль за ней (**канальный подход**).

Подход предусматривает запрет на использование льгот по международному соглашению, если более чем 50 % дохода идет на удовлетворение требований указанных лиц. Запрет сопровождается специальными положениями, обеспечивающими льготы по международному соглашению в случаях добросовестного поведения. К таким положениям относятся:

- общее добросовестное положение — применяется в случаях, если основная цель компании — добросовестное проведение бизнеса и компания мотивируется здоровыми коммерческими причинами, и, таким образом, ее целью не является получение льгот по соглашению;

- положение о деятельности — применяется для компаний, которые вовлечены в существенные коммерческие операции в государстве резиденции, и налоговые льготы по международному соглашению относятся к доходу, который связан с этими операциями;

- положение о сумме налогообложения — применяется в случаях, если уменьшение налога, связанное с использованием льгот по международному соглашению, больше, чем налог, фактически взимаемый в государстве резиденции компании;

- положение о фондовой бирже — устанавливается для компании, если основная группа ее акций зарегистрирована на официальной фондовой бирже в государстве резиденции или если такая компания полностью принадлежит, прямо или через одну или несколько компаний — резидентов этого же государства, компании, также являющейся резидентом данного государства;

- альтернативное льготное положение — для случаев включения положений о злоупотреблениях, касающихся нерезидентов.

Канальный подход является наиболее эффективным способом борьбы с приемами эстафетных компаний. Он применяется, например, в двусторонних налоговых соглашениях Швейцарии, США. Этот принцип лежит также в основе швейцарских положений против злоупотребления налоговыми соглашениями.

ОЭСР в рамках концепции ФПД рекомендует также **подход превалирования сущности над формой** (англ. — *substance over form*), который дает право руководствоваться именно существом коммерческой деятельности, а не формой ее ведения, даже если налогоплательщику удалось придумать некую хитроумную схему, по сути ситуацию не меняющую (сохраняются отношения контроля и т. д.), но формально выводящую доход из-под налогообложения.

Большинство государств — членов ОЭСР принимает контрмеры для поддержания справедливости и нейтральности внутреннего налогового законодательства в международной среде, характеризующейся различным налоговым бременем, предполагая, что они должны служить только этой цели. Другое дело, если такие контрмеры будут распространяться на реальную деятельность компаний — производственную, коммерческую или предоставление услуг. В случае если связь этих компаний с экономической средой страны, где они являются резидентами, можно ясно проследить, а в их деятельности невозможно выявить цели избежать налогов, это будет противоречить основным принципам Модельной Конвенции ОЭСР и духу налоговых соглашений в целом. Контрмеры не должны применяться к странам, в которых налогообложение сопоставимо с налогообложением страны резиденции налогоплательщика.

Помимо ОЭСР проблемами борьбы с нечестной налоговой конкуренцией активно занимается и Европейский союз (ЕС). Так, Европейской комиссией в 1997 г. был выпущен доклад о налоговой конкуренции в ЕС, а в июле 2001 г. она (в рамках деятельности, очерченной этим докладом) начала расследование 11 корпоративных налоговых схем в восьми государствах на предмет их соответствия договору ЕС. Так, например, проверке были подвергнуты два налоговых режима Гибралтара: освобожденная компания (*Exempt private company*) и квалифицированная компания (*The Qualifying Company*). Гибралтар пытается оспорить правомерность самого этого действия в Европейском суде, но до настоящего времени не добился положительного результата².

СОЕДИНЕННЫЕ ШТАТЫ АМЕРИКИ

США также были и остаются одним из лидеров борьбы с избежанием налогообложения путем использования подставных компаний, и они имеют наиболее развитую концепцию ФПД. Еще в 1962 г. Конгрессом США были приняты поправки к законам, построенные на следующем принципе. При выполнении определенных условий иностранная компания (корпорация) считается контролируемой резидентами США. В этом случае каждый американский акционер такой компании обязан учесть в составе своих собственных налогооблагаемых доходов долю прибыли компании, соответствующую его доле в капитале компании, т. е. консолидировать прибыль зарубежных дочерних организаций, в т. ч. и зарегистрированных в офшорах. При этом он обязан провести консолидацию даже в том случае, когда фактически этот доход не распределялся среди акционеров и не выплачивался им. И если контролируемая компания уплачивала налоги со своего дохода в стране регистрации, эта сумма при уплате налогов в США подлежала вычету.

Иначе говоря, под американским акционером подразумевается лицо, прямо или косвенно (т. е. через трасты, номинальных владельцев или руководителей, родственников и т. д.) владеющее 10 % или более голосующих акций корпорации, а контролируемой считается та корпорация, в которой американские акционеры владеют более чем 50 % голосующих акций или капитала. Акционер контролируемой иностранной корпорации обязан подавать соответствующую отчетность в налоговую службу

² Галата К. А. *Оффшорные зоны. Контроль и международное сотрудничество на современном этапе // Международная экономика. — 2011. — № 2.*

и, разумеется, уплачивать причитающиеся с него налоги в соответствии с законодательством США. Неуплата налогов или неподача деклараций даже при отсутствии налогооблагаемых доходов влечет применение серьезных санкций. Следовательно, прямолинейное использование офшорных компаний для экономии на налогах при соблюдении норм законодательства не дает в большинстве случаев никакого экономического эффекта³.

Законодательство США о контролируемых иностранных компаниях (англ. — *Controlled foreign company, CFC*) сконструировано таким образом, чтобы перекрыть возможные пути его обхода. Перечислим некоторые приемы, которые не позволяют избежать статуса CFC для зарубежной компании, фактически контролируемой резидентом США:

1. «Распыление» акций на несколько компаний, контролируемых резидентом. Резидент считается косвенно владеющим (в соответствующей пропорции) всеми акциями, которыми владеют компании, где он имеет долю.

2. Удлинение цепочек из компаний, связанных отношениями владения. Если каждая из них владеет более 50 % в последующей компании, она считается конструктивно владеющей всеми 100 %, ввиду чего цель избежания статуса CFC для фирмы последнего уровня не достигается.

3. Передача активов в траст. Если владелец имущества, передаваемого в траст, сохранил фактический контроль над имуществом (например, траст является отзывным), то бывший владелец признается конструктивно владеющим этим имуществом, ввиду чего статуса CFC для компании избежать не удастся. Даже если фактический контроль утрачен, но бывший владелец имущества получил статус бенефициара траста, для целей определения статуса CFC владельцами траста признаются его бенефициары.

4. Передача активов родственникам. Даже если активы переданы близкому родственнику (кроме нерезидентов США), лицо сохраняет статус конструктивного владельца активов, а компания — статус CFC.

5. Использование холдинговых компаний из неофшорных юрисдикций. Ряд развитых стран предоставляет холдинговым компаниям налоговые льготы, сводящиеся обычно к освобождению получаемых ими дивидендов и прироста капитала от налога. В результате такие компании (например, нидерландские или люксембургские) широко используются в международных холдинговых структурах. Однако факт регистрации компании в «налогооблагаемой» стране недостаточен для вывода компании из-под американского законодательства о CFC. Для получения возможности освобождения необходимо, чтобы эффективная (а не номинальная) ставка налогообложения компании превышала 90 % американской (т. е. составляла не менее 31,5 %). В случае столь высокой ставки налога использование компании в виде холдинговой, вероятнее всего, утратило бы смысл⁴.

Рассмотренные выше антиофшорные меры американских властей соответствуют рекомендациям ОЭСР и носят глобальный характер.

Суды США в налоговых делах руководствуются доктриной «содержание превыше формы». Это значит, что если даже налогоплательщик использовал схему, формально выводящую доход из-под налогообложения, то суд будет руководствоваться именно существом, а не формой и признает налог подлежащим уплате. Кроме того, в заключенных США международных договорах об избежании двойного налогообложения предусмотрены специальные механизмы, исключающие возможность их применения офшорными фирмами.

³ Галата К. А. *Офшорные зоны. Контроль и международное сотрудничество на современном этапе // Международная экономика. — 2011. — № 2.*

⁴ Будылин С. Л. *Налог на офшоры: законодательство США о контролируемых иностранных корпорациях // Налоги. — 2009. — № 2.*

США также используют термин «ФПД» в международных соглашениях, хотя сам он в них не определен. Согласно официальным комментариям к Модельной Конвенции США об избежании двойного налогообложения, термин «ФПД» используется в значении, близком к тому, что приводится в Комментариях ОЭСР, но определяется все же согласно внутреннему законодательству договаривающегося государства, т. е. государства — получателя дохода.

Формальное определение ФПД в Кодексе внутренних доходов США и судебной практике отсутствует. Но определены критерии ФПД в обязательных инструкциях Казначейства (Reg. 1.1441):

— доходы в налогооблагаемые доходы получателя включаются по принципам налогообложения США;

— ФПД не может быть лицо, являющееся номинальным владельцем, агентом, проводящей доход компанией, компанией-прослойкой⁵.

В соответствии с принятой в США практикой иностранный получатель дохода должен подтвердить, что обладает статусом ФПД: он заполняет и предоставляет налоговому агенту форму W-8BEN для предварительного освобождения доходов от налогообложения, в которой подтверждает свой статус. При этом предусмотрена ответственность налогового агента за неудержание налога, если он знал или должен был знать, что получатель дохода не имеет статуса ФПД. Установлена уголовная ответственность получателя дохода за предоставление заведомо ложных сведений о статусе.

Законодательство СФС существует также в Австрии, Дании, Финляндии, Франции, Германии, Венгрии, Италии, Литве, Норвегии, Португалии, Испании, Швеции, Турции, Англии. Практически во всех указанных странах правила СФС следуют за рекомендациями ОЭСР, среди которых выделяется комплекс предложений по введению в национальные налоговые системы правил, устраняющих выгоды от использования офшоров⁶.

Анализ зарубежной практики относительно концепции ФПД свидетельствует, что определение ФПД на уровне законов иностранных государств отсутствует. Интерпретация подхода излагается в разъяснениях финансовых органов, причем в разных странах она разная и основана на Комментариях ОЭСР. Преобладает подход введения мер, противодействующих злоупотреблениям международными соглашениями, развита судебная практика и судебные доктрины, практика налоговых согласований.

ШВЕЙЦАРИЯ

В этой стране концепция ФПД применяется не как самостоятельная доктрина национального налогового права, а в контексте общих норм о противодействии злоупотреблениям при применении соглашений об избежании двойного налогообложения.

Такие нормы содержатся в следующих документах:

— статья 21 (параграф 2) Закона «О налоге у источника» («The tax refund is in all cases unacceptable if it leads to a tax avoidance»);

— тексты международных налоговых соглашений (например, Швейцария — Нидерланды);

— Швейцарский декрет о мерах противодействия злоупотреблениям международными соглашениями 1962 г. (Swiss anti-abuse Decree 1962);

— «Неофициальные принципы противодействия злоупотреблениям международными соглашениями» («Unwritten anti-abuse rules»), основанные на Комментариях ОЭСР,

⁵ *Treasure Regulation, Subchapter A, Sec. 1.1441-1 / TaxAlmanac* (http://www.taxalmanac.org/index.php/Treasure_Regulation,_Subchapter_A,_Sec.1.1441-1).

⁶ Дубовик С. В. Анализ мирового опыта по налогообложению контролируемых иностранных компаний // *Налоги и налогообложение*. — 2010. — № 11.

которые включают такие принципы, как «деловая цель», «эффективная экономическая деятельность», «сотрудники и офис»⁷.

Экономическая обоснованность (деловая цель) является наиболее важным критерием для признания за иностранной холдинговой компанией (в отношении дочерней компании в Швейцарии) права на применение международного налогового соглашения, например:

- необходимо объяснить причины нахождения холдинговой компании в структуре группы именно в данной стране (с которой у Швейцарии есть международное налоговое соглашение), а не в какой-то другой;

- холдинговая компания должна быть вовлечена в другие виды бизнеса, помимо получения дивидендов из Швейцарии.

Для применения двустороннего соглашения Швейцария – ЕС (в отношении отмены налога у источника на дивиденды) Федеральная налоговая администрация Швейцарии требует, чтобы холдинговая компания была «фактическим собственником» дивидендов. Данное требование на практике выражается в анализе экономических факторов-признаков «существенной деятельности» («Substance») у холдинговой компании в стране ее местонахождения. Компания, признаваемая «проводящей доходы», не будет считаться имеющей «Substance» – подход, основанный на Комментариях ОЭСР.

Швейцарские правила «Substance» (основанные на практике налоговых органов) требуют, чтобы в холдинговой компании соблюдались следующие тесты-критерии (они должны выполняться при обращении за возвратом налога, удержанного у источника на выплачиваемые дивиденды):

- собственный офис и необходимая инфраструктура;
- другие доли участия;
- собственные сотрудники (исключая сотрудников, «предоставленных по договору»);
- принятие данными сотрудниками всех ключевых бизнес-решений компании (а не просто следование инструкциям акционеров);
- осуществление управления, контроля и административных функций местными членами исполнительного органа, менеджерами, бухгалтерами;
- наличие ведомости учета расходов на оплату труда;
- ведение бухгалтерской отчетности;
- минимальный собственный капитал, по крайней мере 15 % (т. е. соотношение долга к капиталу не более 6 к 1) – обсуждается с налоговыми органами.

Альтернативная процедура – обращение в налоговые органы с просьбой о разрешении не удерживать налог («нетто-базис») – была введена для выплаты дивидендов в страны ЕС. При этом были также установлены дополнительные требования:

- объяснить цель создания материнской компании в ЕС, т. е. экономическое и коммерческое обоснование («business case»);
- сообщить имена и точное местонахождение акционеров – юридических и физических лиц;
- обрисовать мировую организационную структуру (схему холдинга);
- сообщить имена и точные адреса членов исполнительного органа компании, в т. ч. место их основного пребывания;
- предоставить финансовую отчетность за три последних года;
- объяснить дивидендную политику (порядок использования полученных дивидендов, создание резервов, реинвестиции, временные сроки выплаты дивидендов

⁷ Switzerland revises unilateral treaty anti-abuse provisions (http://tmagazine.ey.com/wp-content/uploads/2010/09/2010G_CM2052_Switzerland-revises-unilateral-treaty-anti-abuse-provisions.pdf).

акционерам и т. д.). Например, если полученные дивиденды сразу же выплачиваются акционерам, налоговая администрация скорее всего применит трактовку «проводящая доход компания» и откажет в применении международного соглашения.

ДРУГИЕ ЕВРОПЕЙСКИЕ СТРАНЫ

Во французском законодательстве концепция ФПД также не определена, хотя этот термин упоминается во французском налоговом кодексе. Применяемая Францией в международных соглашениях об избежании двойного налогообложения концепция основана на Комментариях ОЭСР. В частности, в статью «Дивиденды» налогового соглашения между Францией и Великобританией от 19 июня 2008 г. включено специальное положение, касающееся ФПД. Это понятие интерпретируется французскими налоговыми органами в разъяснениях.

Великобритания при толковании понятия «ФПД» принимает во внимание Комментарии ОЭСР. Концепция ФПД развивается в разъяснениях фискальных органов. Получателю дохода для использования привилегий по международным соглашениям достаточно письменно заявить налоговому агенту о своем статусе ФПД. Налоговый агент вправе отправить заявление получателя дохода налоговому органу, если он не уверен в порядке применения норм налогового соглашения и не хочет нести ответственность за неправомерность своих действий по неудержанию налога.

В Нидерландах релевантность ФПД относительно невысока по причине отсутствия налога у источника по процентам и роялти, наличия практики безналоговой выплаты дивидендов через кооперативы и освобождений от налогообложения на основании директивы о материнских и дочерних компаниях. В Руководстве по вынесению предварительных налоговых согласований Нидерландов установлены критерии ФПД, основанные на требованиях существенности присутствия:

1. По меньшей мере 50 % директоров проживают в стране резидентства компании.
2. Директора обладают профессиональными знаниями, необходимыми для выполнения своих обязанностей.
3. Компания имеет достаточное количество квалифицированного персонала для адекватного выполнения и регистрации сделок, заключенных с компанией.
4. Основные решения принимаются в стране резидентства компании.
5. Бухгалтерский учет осуществляется в стране резидентства компании.
6. Основной банковский счет находится и им управляют в стране резидентства компании.
7. Компания имеет достаточно собственных средств с точки зрения функций и рисков.

Комментарии ОЭСР по вопросу ФПД также принимаются во внимание в Нидерландах, т. к. для дискуссии с иностранными налоговыми органами необходимо иметь общую базу для обсуждения. Получателю дохода для предварительного освобождения дохода от налогообложения у источника выплаты не требуется подтверждать, что он обладает статусом ФПД. Он косвенно подтверждается через указание в заявлении соответствующей статьи международного налогового соглашения, на основании которой истребуется льгота.

БРАЗИЛИЯ

В конце 2009 г. в Бразилии было принято законодательство, направленное на усиление борьбы с использованием налоговых убежищ в целях ухода от уплаты налогов в бюджет страны. В частности, установлено, что прямые или опосредованные платежи в адрес физических и юридических лиц (неважно, взаимозависимых или независимых), находящихся в налоговых убежищах, а также предоставленные им займы могут

быть отнесены на расходы в целях обложения налогом на доходы в Бразилии лишь при выполнении следующих условий:

- установлен фактический (конечный) получатель платежа;
- имеются свидетельства того, что платеж в адрес фактического получателя экономически оправдан;
- представлен необходимый комплект документов в подтверждение платежей и соответствующих поставок товаров, услуг и прав пользования.

Одновременно установлено, что получатель платежа формально будет считаться фактическим (конечным), если он не создан (зарегистрирован) с единственной целью ухода от налогообложения или его минимизации. При этом налогоплательщик должен будет привести доказательства того, что фактический получатель платежа действует строго по своему усмотрению, не является простым агентом и не представляет интересы третьего лица. К категории налоговых убежищ в Бразилии отнесены государства и территории, в которых доходы облагаются налогом по ставке менее 20 % или вовсе не облагаются, а также те, законодательство которых исключает доступ зарубежных компетентных органов к информации об акционерах компаний, о ФПД, о владении правами и активами.

КИТАЙСКАЯ НАРОДНАЯ РЕСПУБЛИКА

Налоговые соглашения Китая базируются на Модельной Конвенции ОЭСР: термин ФПД используется, но его значение не определено. Концепция ФПД сформулирована в Циркуляре Государственной налоговой администрации Китая от 27.10.2009 № 601 «О толковании и определении фактического получателя дохода в налоговых соглашениях»⁸. В рамках процедур предварительного освобождения от налогообложения / возврата налога получатель дохода должен обосновать, что он обладает статусом ФПД.

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ПОНЯТИЯ «ФАКТИЧЕСКИЙ ПОЛУЧАТЕЛЬ ДОХОДА» В РОССИИ

В нашей стране понятие «ФПД» в различных формулировках применялось даже в самых ранних международных соглашениях об избежании двойного налогообложения.

Понятия, используемые в рамках концепции ФПД в международных соглашениях об избежании двойного налогообложения Российской Федерации с иностранными государствами

| Понятие | Государство — партнер по соглашению |
|---|--|
| «...имеет фактическое право на доход...» | США (1992), Канада (1995), Нидерланды (1996), Модельные конвенции Российской Федерации 1992 и 2010 гг. |
| «...фактический владелец дохода...» | Алжир (2006), Бельгия (1995) |
| «...обладатель права собственности на доход...» | Армения (1996), Дания (1996) |
| «...фактический получатель дохода...» | Франция (1996) |
| «...лицо, владеющее правом собственности на доход...» | Италия (1996), Норвегия (1996) |
| «...лицо, фактически обладающее правом собственности на доход...» | Германия (1996) |
| «...фактически имеет право на доход...» | Япония (1986), Великобритания (1994) |

Источник: тексты международных соглашений об избежании двойного налогообложения.

⁸ Компании и Бизнес в Гонконге (<http://www.china-hongkong-business.ru>).

Термин «ФПД» в законодательстве Российской Федерации не определен. Развитие концепции ФПД в нашей стране основано на Комментариях ОЭСР и реализовано в основном в соглашениях об избежании двойного налогообложения, заключенных с иностранными государствами, путем введения оговорок относительно ФПД и включения специальной статьи «Ограничение льгот» (в отдельных соглашениях).

Концепция реализована также в Типовом соглашении между Российской Федерацией и иностранными государствами об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество (далее — Типовое соглашение)⁹, разъяснениях Минфина России, Методических рекомендациях МНС России, отдельных судебных решениях.

В соглашении Российской Федерации с Турцией (1997) имеется оговорка о «лице, имеющем фактическое право на доходы», которая должна толковаться в том смысле, «что лицу с постоянным местопребыванием в третьем государстве не будет предоставлена возможность использовать преимущества налогового соглашения в отношении дивидендов, процентов или доходов от авторских прав и лицензий, получаемых из России или Турции, но это ограничение ни в коем случае не будет касаться лиц с постоянным местопребыванием в Договаривающихся Государствах».

В налоговом соглашении Российской Федерации с Мексикой (2004) указывается, что «Договаривающиеся Государства будут стремиться применять положения настоящего Соглашения в соответствии с Комментариями к статьям Типовой модели Конвенции по налогам на доход и капитал, обновляемой время от времени Комитетом ОЭСР по налоговым проблемам, в той мере, в которой положения настоящего Соглашения соответствуют положениям названной Модели».

При применении соглашений об избежании двойного налогообложения иностранная организация — получатель дохода должна подтвердить свой статус ФПД:

— для предварительного освобождения от налогообложения / возврата налога в заявлении по форме 1011DT(1997) и форме 1013DT(1997) соответственно¹⁰ иностранная организация — получатель дохода указывала, что «получатель имеет фактическое право на получение этих доходов» (применялась в период 1996–2001 г.);

— для возврата налога, удержанного у источника в Российской Федерации, в заявлении по форме 1011DT(2002) и форме 1012DT(2002)¹¹ иностранная организация — налогоплательщик должна подтвердить, что «на дату начисления доходов у него имелось фактическое право на получение этих доходов» (применяется с 2002 г.).

Положения концепции ФПД нашли отражение в Методических рекомендациях налоговым органам по применению отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций¹². В них указывается, что лица, к которым применяются положения статей соглашения об избежании двойного налогообложения, устанавливающих порядок налогообложения определенных видов доходов, должны иметь фактическое право на получение соответствующего дохода.

Иностранная организация имеет фактическое право на доход при наличии правового основания для его получения, которым является факт заключения ею договора. Поэтому при выплатах иностранным организациям доходов, относящихся к доходам от источников в Российской Федерации, в целях установления обязанности по удержанию

⁹ Постановление Правительства Российской Федерации от 24.02.2010 № 84 «О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество».

¹⁰ Инструкция Госналогслужбы России от 16.06.1995 № 34 «О налогообложении прибыли и доходов иностранных юридических лиц».

¹¹ Приказ МНС России от 15.01.2002 № БГ-3-23/13.

¹² Приказ МНС России от 28.03.2003 № БГ-3-23/150.

налогов у источника выплаты необходимо удостовериться, имеет ли лицо, в пользу которого осуществлена выплата, фактическое право на получение этих доходов.

Освобождение от удержания налогов у источника выплаты в установленных случаях может быть осуществлено только в отношении лица, имеющего фактическое право на получение дохода. Если такое право имеет российское лицо, а платежи производятся иностранной организации (например, в счет взаимозачетов), то положения международного договора не применяются. Если фактическим правом на получение доходов обладает иностранная организация, то не имеет значения, на счета каких лиц перечисляются эти доходы.

Фактическое право на получение дивидендов по акциям возникает у акционера вместе с возникновением у него права собственности на данные ценные бумаги, которые в соответствии с Федеральным законом «О рынке ценных бумаг» закрепляют права ее владельца (акционера) на получение части прибыли акционерного общества в виде дивидендов, на участие в управлении акционерным обществом и на часть имущества, остающегося после его ликвидации.

При этом факт принятия или непринятия на ежегодном собрании акционеров какой-либо организации-эмитента решения о выплате дивидендов не создает и не лишает владельцев акций прав на получение дивидендов. В то же время сами решения этих собраний являются документами, на основании которых осуществляется выплата дивидендов акционерам, а не подтверждающими право владельцев акций на получение таких дивидендов.

В случае если иностранной организацией — владельцем акций заключен договор на оказание депозитарных услуг, и в реестре акционеров организации-эмитента значится депозитарий как номинальный держатель акций, фактическое право подтверждается на основании: депозитарного договора между иностранной организацией-депонентом и депозитарием; выписки по счету депо иностранной организации, открытому в депозитарии, которая подтверждает, что данная иностранная организация является владельцем акций; выписки из реестра акционеров организации-эмитента, свидетельствующей о том, что данный депозитарий зарегистрирован в реестре акционеров в качестве номинального держателя акций.

Банки-депозитарии, депозитарно-клиринговые организации, а также номинальные держатели ценных бумаг не рассматриваются как собственники ценных бумаг клиентов и, соответственно, доходов, получаемых по этим ценным бумагам. Фактическими получателями дохода в виде дивидендов по депонированным акциям являются держатели депозитарных расписок¹³.

Исключение составляют клиринговые или депозитарные организации, являющиеся держателями глобального сертификата, которым оформлен выпуск облигаций, связанный с урегулированием внешней задолженности бывшего СССР перед иностранными коммерческими банками и финансовыми институтами, объединенными в Лондонский клуб кредиторов. Эти организации считаются резидентом государства, с которым у Российской Федерации заключен международный договор об избежании двойного налогообложения и который пользуется режимом, установленным указанным договором, и фактически имеют право на процентный доход по облигациям, представленным глобальным сертификатом, для применения положений соответствующего международного договора об избежании двойного налогообложения¹⁴.

¹³ Письмо Минфина России от 02.03.2005 № 03-08-05.

¹⁴ Положение о некоторых вопросах налогообложения иностранных организаций, связанных с урегулированием внешней задолженности бывшего СССР перед иностранными коммерческими банками и финансовыми институтами, объединенными в Лондонский клуб кредиторов (утв. МНС России по согласованию с Минфином России 12.07.2000 № БГ-4-06/1н).

Фактическое право на проценты по договору займа, в соответствии с которым иностранная организация является получателем процентного дохода, возникает у иностранной организации-займодавца с момента заключения соглашения о займе, т. е. с момента передачи заемных денежных средств заемщику. Порядок и сроки выплаты процентов, определенные условиями договора займа, не порождают оснований для возникновения либо изменения фактического права займодавца на получение процентов.

Кредитный договор, в отличие от договора займа, является договором консенсуальным, т. е. считается заключенным с момента его подписания сторонами. С этого же момента у иностранной организации возникает фактическое право на доход в виде процентов по кредитному договору. Порядок и сроки выплаты процентов, определенные условиями кредитного договора, не дают оснований для возникновения либо изменения фактического права кредитора на получение процентов.

Типовое соглашение, принятое в качестве основы для переговоров о заключении межгосударственных соглашений, в значительной степени приближено к Модельной Конвенции ОЭСР и нацелено на существенное ограничение возможностей для минимизации налоговых обязательств¹⁵. Большинство действующих в России соглашений об избежании двойного налогообложения не содержит специальной статьи, касающейся ограничения на применение льгот по соглашению (исключением являются действующие соглашения об избежании двойного налогообложения с США, Бразилией, Израилем, Великобританией).

В Типовом соглашении есть специальная статья, предусматривающая ограничения на применение льгот по соглашению, в которой, в частности, установлено, что компетентные органы государства могут отказать в предоставлении льгот в следующих случаях:

- если, по мнению компетентных органов государства, предоставление таких льгот приведет к злоупотреблению соглашением с точки зрения его целей;
- если после подписания соглашения одно из государств установит льготный режим налогообложения в отношении офшорного дохода компаний;
- если более 50 % участия в зарубежной компании принадлежит прямо или косвенно лицам, не являющимся резидентами государства, в котором такая компания осуществляет деятельность (однако данное положение не применяется, если владелец осуществляет в государстве, где находится зарубежная компания, значительную предпринимательскую деятельность, за исключением простого владения активами и деятельности вспомогательного характера).

Кроме того, в соответствующие статьи соглашения рекомендуется включать оговорку, предусматривающую, что если получение льгот при выплате дивидендов, процентов и роялти является одной из основных целей применения соглашения, компетентные органы государства могут отказать в предоставлении льгот, установленных соглашением.

В рамках российской концепции ФПД могут также рассматриваться сформулированные в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 53 **доктрина деловой цели** и **доктрина недобросовестного налогоплательщика**, которые дают налоговым органам и судам полномочия на оценку хозяйственной деятельности налогоплательщика не только по формальным основаниям, но в первую очередь исходя из совокупности обстоятельств ведения такой деятельности.

Доктрина деловой цели подразумевает установление судом наличия разумных экономических или иных причин в действиях налогоплательщика с учетом оценки

¹⁵ Постановление Правительства Российской Федерации от 24.02.2010 № 84 «О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество».

обстоятельств, свидетельствующих о его намерениях получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. При этом налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели. Данная доктрина применяется налоговыми органами в ситуациях, когда, например, российские компании осуществляют платежи в пользу иностранных контрагентов, в отношении которых имеются сомнения относительно их реального существования и реальности исполнения ими контрактных обязательств (контрагенты-однодневки).

Также интересна попытка налоговых органов (не поддержанная судом) применить доктрину деловой цели к операции по вхождению кипрской компании в уставный капитал российской компании с последующим применением льготной ставки, предусмотренной налоговым соглашением с Кипром, по налогу, который удерживался с дивидендов, выплачиваемых в пользу кипрского учредителя. По сути, налоговый орган попытался применить доктрину «налоговый шопинг» (*англ. — treaty shopping*), пока еще не имплементированную в российское налоговое право. Однако суд указал, что данное действие само по себе имеет четкую деловую цель, описанную в действующем российском законодательстве, в связи с чем действия участника общества по увеличению уставного капитала не требуют выяснения иных целей их совершения¹⁶.

Доктрина недобросовестного налогоплательщика основывается на утверждении, что «налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что деятельность налогоплательщика, его взаимозависимых или аффилированных лиц направлена на совершение операций, связанных с налоговой выгодой, преимущественно с контрагентами, не исполняющими своих налоговых обязанностей»¹⁷.

На практике такой подход трактуется налоговыми органами как право отказать налогоплательщику в реализации его прав в случае выявления в его деятельности признаков схемы уклонения от уплаты налогов. В российском налоговом законодательстве не предусмотрены меры, противодействующие злоупотреблениям положениями соглашений с использованием подставных компаний. Отсутствует законодательство, подобное законам СФС.

Одной из важнейших мер в области налоговой политики является имплементирование в налоговую систему Российской Федерации специальных положений, направленных на противодействие использованию международных налоговых соглашений в неблагоприятных целях, а также в целях создания налоговых стимулов для перехода организаций из офшорных зон в юрисдикцию Российской Федерации. В частности, льготы и преференции, предусмотренные действующими международными договорами, участником которых является Российская Федерация, не должны применяться в тех случаях, когда конечными их бенефициарами являются резиденты стран — участников этих договоров. Фактически данное положение основано на соответствующей статье Модельной Конвенции ОЭСР. Во многом такая норма предназначена для того, чтобы создать правовую основу для действий Минфина России как компетентного органа по применению международных соглашений Российской Федерации об избежании двойного налогообложения¹⁸.

Развитие концепции ФПД в Российской Федерации должно связываться с необходимостью законодательно закрепить механизмы противодействия использованию

¹⁶ Постановление ФАС Московского округа от 3 и 10 сентября 2007 г. по делу № КА-А40/8959-07.

¹⁷ Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 53.

¹⁸ Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2011 год и на плановый период 2012 и 2013 годов (одобрены Правительством Российской Федерации 20.05.2010).

соглашений об избежании двойного налогообложения в целях минимизации налогов при осуществлении операций с иностранными компаниями, когда конечными выгодоприобретателями не являются резиденты страны, с которой заключено соглашение¹⁹. В основе разработки таких механизмов могут лежать рекомендации ОЭСР к Модельной Конвенции и зарубежный опыт. Использование зарубежной практики защиты национальных финансовых интересов чрезвычайно необходимо в российских реалиях.

Налоговое законодательство США насчитывает длительную историю, хорошо разработано и может служить моделью при разработке аналогичного российского законодательства, хотя ввиду крайней технической сложности последнего прямое заимствование вряд ли окажется эффективным.

Библиография

1. Бюджетное послание Президента Российской Федерации Д. А. Медведева о бюджетной политике в 2010–2012 годах.
2. Инструкция Госналогслужбы России от 16.06.1995 № 34 «О налогообложении прибыли и доходов иностранных юридических лиц».
3. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2011 год и на плановый период 2012 и 2013 годов (одобрены Правительством Российской Федерации 20.05.2010).
4. Письмо Минфина России от 02.03.2005 г. № 03-08-05.
5. Положение о некоторых вопросах налогообложения иностранных организаций, связанных с урегулированием внешней задолженности бывшего СССР перед иностранными коммерческими банками и финансовыми институтами, объединенными в Лондонский клуб кредиторов (утв. МНС России по согласованию с Минфином России 12.07.2000 № БГ-4-06/1н).
6. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 53.
7. Постановление Правительства Российской Федерации от 24.02.2010 № 84 «О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество».
8. Постановление ФАС Московского округа от 3 и 10 сентября 2007 г. по делу № КА-А40/8959-07.
9. Приказ МНС России от 15.01.2002 № БГ-3-23/13.
10. Приказ МНС России от 28.03.2003 № БГ-3-23/150.
11. Horst, Siebert. What does globalization mean for the world trading system? — Kiel, 1998.
12. Treasure Regulation, Subchapter A, Sec.1.1441-1 [Электронный ресурс] / TaxAlmanac. — Режим доступа: http://www.taxalmanac.org/index.php/Treasure_Regulation,_Subchapter_A,_Sec.1.1441-1.
13. Будылин, С. Л. Налог на офшоры: законодательство США о контролируемых иностранных корпорациях // *Налоги*. — 2009. — № 2.
14. Галата, К. А. Оффшорные зоны. Контроль и международное сотрудничество на современном этапе // *Международная экономика*. — 2011. — № 2
15. Дубовик, С. В. Анализ мирового опыта по налогообложению контролируемых иностранных компаний // *Налоги и налогообложение*. — 2010. — № 11.
16. Компании и Бизнес в Гонконге [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.china-hongkong-business.ru>.

¹⁹ Бюджетное послание Президента Российской Федерации Д. А. Медведева о бюджетной политике в 2010–2012 годах.