

Балакина З. В.

ПРАВОВЫЕ ПРОБЛЕМЫ СООТНОШЕНИЯ МЕЖДУНАРОДНОЙ НАЛОГОВОЙ КОНЦЕПЦИИ «БЕНЕФИЦИАРНОГО СОБСТВЕННИКА ДОХОДА» И ПРИНЦИПОВ «ЭКОНОМИЧЕСКОГО ПРИСУТСТВИЯ» И «СУЩЕСТВЕННОЙ ДЕЛОВОЙ АКТИВНОСТИ» ПРИ ПРИМЕНЕНИИ СОГЛАШЕНИЙ ОБ ИЗБЕЖАНИИ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Аннотация. Предметом исследования выступают теоретические и практические проблемы соотношения международной налоговой противоположной концепции «beneficial owner» дохода и принципов экономического присутствия и наличия существенной деловой активности у иностранного лица в государстве-резидентстве (принципы «economic substance» и «substantive business activity») для целей применения налоговых соглашений. Считается, что у иностранного получателя пассивного дохода присутствует «economic substance» и «substantive business activity» в государстве его резидентства, если он имеет там офис, сотрудников, местных директоров и ведет реальную предпринимательскую деятельность. Означает ли это в свою очередь, что иностранная компания автоматически признается «beneficial owner» пассивного дохода, полученного от источников договаривающегося государства? В работе автором подробно проанализированы и систематизированы сложившиеся подходы ОЭСР, зарубежной науки и практики в сфере международного налогообложения, а также изучены подходы российских судебных и налоговых органов к решению данного вопроса. Для обоснования теоретических положений и практических результатов исследования использованы методы индукции и дедукции, сравнительного и логического анализа вместе с системным и комплексным подходами. Научная новизна проведенного исследования состоит в комплексном анализе рассматриваемого вопроса и выработке рекомендаций, направленных на разграничение между собой концепции «beneficial owner» дохода и принципов «economic substance» и «substantive business activity», важных для установления конкретных критериев определения «beneficial owner» дохода. Основной вывод исследования заключается в том, что с научной юридической точки зрения это разные противоположные положения, и нельзя их смешивать между собой. Международная налоговая концепция «beneficial owner» дохода рассматривает не степень экономической привязанности иностранного получателя дохода, претендующего на получение налоговой льготы по соглашению, к государству своего резидентства, а объем прав в отношении полученного им дохода. Несмотря на то, что иностранные кондуитные компании обычно не имеют «economic substance» и «substantive business activity» в стране резидентства, их наличие далеко не показатель наличия статуса «beneficial owner» дохода.

Ключевые слова: бенефициарный собственник дохода, фактический получатель дохода, кондуитные компании, налоговые соглашения, принцип экономического присутствия, существенная деловая активность, резидент договаривающегося государства, обновленные Комментарии ОЭСР, противоположная налоговая концепция, налогообложение пассивных доходов.

Review. The subject of the research is the theoretical and practical problems of the co-relation between the international anti-avoidance tax concept of 'beneficial owner of income' and principles of 'economic substance' and 'substantive business activity' of a foreign entity in his/her state of residence used for the purpose of tax

convention application. There is a opinion that a foreign recipient of passive income has an 'economic substance' and 'substantive business activity' in a state of his/her residence if there he/she has an office, employees, local directors and conduct actual entrepreneurial activity. Does it mean that a foreign company is automatically recognized as a 'beneficial owner' of passive income received out of the sources of a contracting state? In this research Balakina analyzes and systematizes the current approaches of OECD, foreign science and practice in the sphere of international taxation as well as approaches of Russian judicial and tax authorities to the problem. To substantiate theoretical provisions and practical results of the research, the author has used the methods of induction and deduction, comparative and logical analysis as well as systems and integrated approaches. The scientific novelty of the research is caused by the fact that the author provides a comprehensive analysis of the issue under research and offers recommendations aimed at differentiating between the concept of 'beneficial owner' of income and principles of 'economic substance' and 'substantive business activity' which is important for establishing particular criteria of the definition of 'beneficial owner' of income. The main conclusion of the research is that there are the two different anti-avoidance tax concepts from the point of view of legal science, and therefore they shouldn't be confused. The international tax concept of 'beneficial owner' of income relates to the scope of right for income earned by a foreign recipient of income but not the degree of economic attribution of a foreign recipient of income applying for a tax benefit based on the convention with a state of his/her residence. Despite the fact that foreign conduit companies usually do not have 'economic substance' or 'substantive business activity' in states of their residence, their presence does not always indicate them as the 'beneficial owner' of income.

Keywords: *anti-avoidance tax concept, Update OECD Commentaries, a resident of a contracting state, substantive business activity, economic substance approach, Double Tax Avoidance Conventions, conduit companies, actual recipient of income, beneficial owner of income, taxation of passive income.*

С января 2015 г. вступили в силу новые положения ст. 7 и ст. 312 Налогового кодекса РФ, предусматривающие правовое регулирование концепции «бенефициарного собственника дохода», или «лица, имеющего фактическое право на доход» (далее по тексту – концепция «beneficial owner» дохода) для целей применения российских соглашений об избежании двойного налогообложения (далее по тексту – налоговых соглашений). Концепция «beneficial owner» дохода применяется в качестве противоположной договорной налоговой концепции почти во всех налоговых соглашениях РФ и имеет большое практическое значение в сфере международного налогообложения во всем мире для целей борьбы с неправомерным применением налоговых соглашений. Данная концепция применяется в качестве ограничительного условия применения налоговых льгот по соглашениям при налогообложении пассивных доходов (дивидендов, процентов и роялти). Это означает, что иностранный получатель пассивного дохода, претендующий на применение к нему налогового соглашения, должен не только быть резидентом договариваемого государства, но и обладать статусом «beneficial owner» дохода.

Немаловажной практической проблемой, связанной с вопросом признания иностран-

ного получателя дохода «beneficial owner» для целей применения налоговых соглашений, является степень его экономического присутствия (далее – «economic substance»), наличие существенной деловой активности (далее – «substantive business activity») и уплата налогов с полученного дохода в договариваемом государстве. В данной статье будет рассматриваться только указанный вопрос, являющийся частью более глобальной темы – проблемы интерпретации, критериев определения и применения концепции «beneficial owner» дохода, поскольку в рамках одной статьи невозможно охватить все возможные проблемные вопросы по этой теме.

Наличие «economic substance» и «substantive business activity» у иностранной компании означает, что у нее, помимо юридической регистрации и комплекта учредительных документов, есть физическое присутствие в стране своего резидентства, а именно: офис, местные директора, сотрудники и ведение реальной предпринимательской деятельности.

В ст. 7 и ст. 312 НК РФ, регулирующих концепцию «beneficial owner» дохода, наличие «economic substance», «substantive business activity» и налогообложения дохода в стране резидентства у иностранной компании не выделяется в качестве критериев определения стату-

са «beneficial owner» дохода. Однако Минфин России в своем письме от 27.03.2015 г. № 03-08-05/16994, разъясняет, что при определении «beneficial owner», могут приниматься во внимание документы (информация), подтверждающие: осуществление иностранным получателем дохода фактической предпринимательской деятельности именно в государстве своего резидентства; уплату налога при последующей передаче полученных денежных средств.

С позиции российских налоговых органов «степень экономической связи» иностранного получателя дохода, претендующего на получение налоговой льготы по соглашению, с государством своего резидентства, безусловно влияет на признания его «beneficial owner».

В российской судебной практике в свою очередь не поддерживается такой подход налоговых органов. В частности, Девятый арбитражный апелляционный суд в своем постановлении от 26.01.2015 г. по делу № А40-100177/13 [4] (обстоятельства дела изложены в приложении № 1), сделал важные практические выводы о факторах, не имеющих значения при установлении «beneficial owner» дохода:

- со ссылкой на п. 14 б) Отчета ОЭСР о кондуитных компаниях [1; 6] указал: «факт, что основной функцией является владение активами (правами), – само по себе не достаточное основание для того, чтобы причислить иностранное лицо к категории посредника, хотя это может указывать на необходимость проведения дополнительного расследования»;

- отсутствие сотрудников у иностранной компании не говорит об отсутствии статуса «beneficial owner».

- налогообложение в стране резидентства иностранного получателя дохода не является критерием определения «beneficial owner» дохода.

Таким образом, в России между российскими налоговыми и судебными органами нет единого выработанного подхода по данному вопросу.

В мировой науке и практике в сфере международного налогового права также до сих пор остается нерешенным вопрос, влияет ли наличие или отсутствие «economic substance», «substantive business activity» в стране резидентства у иностранной компании на подтверждение ей статуса «beneficial owner» дохода.

По поводу соотношения концепции «beneficial owner» дохода и принципа «economic

substance» и теста «substance business activity» можно выделить два направления мысли:

I. Первое направление заключается в том, что концепция «beneficial owner» дохода и тесты «economic substance» и «substantive business activity» в той или иной степени связаны между собой. Важно отметить, что ОЭСР при выпуске комментариев по вопросам международного налогообложения в своих ранних документах исходила из предположения о допущении наличия логической связи между существенной деловой активностью и «beneficial ownership» на доход. Так, в параграфе 119 отчета ОЭСР 1998 г. о Пагубной конкуренции в области налогообложения устанавливалось, что компаниям, не осуществляющим экономических функций, может быть отказано в договорных налоговых преимуществах, поскольку они не рассматриваются в качестве «beneficial owner» дохода, формально распределенного им [2; 7]. Из этого положения следует вывод, что ранее ОЭСР могла не признать за иностранными компаниями без экономических функций или существенной деловой активности статуса «beneficial owner» дохода. Данное направление мысли в международной налоговой практике зарубежных стран можно условно разделить на два подхода по степени связанности данных правил:

1. Отсутствие «economic substance» и «substantive business activity» у иностранного получателя дохода принимается во внимание в качестве одного из негативных факторов определения статуса «beneficial owner» дохода.

Так, из анализа многих иностранных судебных решений видно, что такие фактические обстоятельства дела, как отсутствие у иностранного получателя дохода офиса, основных средств и персонала в стране резидентства играют важную роль для целей отказа в признании его «beneficial owner». Так, в постановлении от 16.12.2011 г. по делу № 10-02772/SKM № 2012.26 (Приложение № 2) Датский налоговый трибунал при признании кондуитной компанией иностранную организацию на Кипре, получившей доход от датской компании в виде дивидендов, в том числе указывал, что кипрская холдинговая компания в период осуществления финансовых операций с доходом, не имела офиса, сотрудников на Кипре и не вела фактическую предпринимательскую деятельность [3; 11]. Однако определяющим фактором признания кипрской компании кондуитной в данном деле было все же наличие у нее обязанности перечислить

полученный пассивный доход офшорной компании в полном объеме.

2. Согласно второму подходу наличие у иностранной компании «economic substance» и «substantive business activity» является одним из наиболее значимых критериев определения «beneficial owner» дохода или более кардинально, тесты «economic substance» и «substantive business activity» применяются вместо концепции «beneficial owner» дохода.

Некоторые зарубежные авторы называют такой подход применением суррогатных тестов вместо концепции «beneficial owner» дохода, суть которых заключается в фокусировке не на вопросе наличия у компании фактического права собственности («beneficial ownership») на полученный доход, а на какой-то другой фактической материи, которая по их мнению будет уместна [4; 19, с. 386-433, 389]. Так, в налоговой практике некоторых странах, предоставление налоговых льгот по налоговым соглашениям может ограничиваться компаниями – резидентами договаривающихся государств, осуществляющими существенную предпринимательскую деятельность.

Ярким примером такого подхода является Китай. На национальном уровне Китая общие критерии определения «beneficial owner» дохода уже давно были выработаны в Циркуляре Государственной налоговой администрации (ГНА) КНР № 601 от 27.10.2009 г. [5; 9] По Циркуляру ГНА Китая № 601 от 27.10.2009 г. «beneficial owner» дохода, помимо наличия у него права собственности и контроля над доходом или над имуществом и правом, от которых такой доход получен, а также отсутствия у него признаков агента и кондуитной компании, должен быть вовлечен в существенную хозяйственную деятельность – производственную, по распространению продукции или управлению. Также в данном Циркуляре ГНА Китая выделяются среди прочих следующие признаки кондуитной компании:

- ведет минимальную деятельность или вовсе не осуществляет никакой активности, кроме владения активами или правами, по которым получает доход;
- размеры его активов, масштаб деятельности и количество персонала непропорционально малы по сравнению с суммой полученного дохода;
- доход заявителя не подлежит налогообложению, освобождается от налогообложения,

или облагается по очень низкой эффективной налоговой ставке.

В указанных признаках кондуитной компании выражается одна из главных особенностей применения концепции «beneficial owner» дохода в Китае. Она заключается в том, что иностранный получатель дохода, претендующий на применение налогового соглашения Китая, должен не только доказать наличие у него фактического права на доход, но и продемонстрировать свое «economic substance» в государстве своего резидентства.

При использовании таких негативных факторов «beneficial owner» налоговые органы Китая обычно в первую очередь или даже исключительно сосредоточены на исследовании «economic substance» налогоплательщика в государстве резидентства без уделения особого внимания изучению права на доход. Многие специалисты в области международного налогообложения в Китае убеждены, что если «economic substance» будет успешно продемонстрирован иностранным налогоплательщиком, то его скорее всего признают «beneficial owner» дохода, полученного из Китая [6; 16], для целей применения китайских налоговых соглашений. В ситуациях, в которых иностранная компания – получатель дохода из источников Китая, имеет только одного-двух работников, мало активов и осуществляет только владение акциями, наличие статуса «beneficial owner» обосновать практически невозможно.

Необходимость обязательного соблюдения иностранным получателем дохода требования «economic substance» и «substantive business activity» для квалификации его как «beneficial owner» дохода подтверждается также практикой применения данной концепции местными налоговыми администрациями Китая. В качестве иллюстрации рассмотрим два дела, в которых было отказано иностранным компаниям в признании за ними статуса «beneficial owner» дохода: «Чунцин» (Chongqing case), июнь 2010 г. [7; 16] и «Аньхой» (Anhui case), март 2011 г.

При рассмотрении первого дела «Чунцин» (обстоятельства дела см. Приложение № 3) местная налоговая администрация в Чунцине провела оценку наличия статуса «beneficial owner» дохода у маврикийской компании, получившей дивиденды от своей китайской компании, по итогам которой пришла к выводу об отсутствии у нее статуса «beneficial owner» дивидендов

и права на применение налоговой ставки 5% по соглашению, поскольку:

2) в течение 2007 и 2009 г. осуществила несколько перечислений своей материнской компании в США на сумму, в общей сложности составляющей 90% дивидендов, полученных ей от китайской компании;

3) основной предпринимательской деятельностью Маврикийской компании было владение акциями и получение доходов в виде дивидендов, процентов и других пассивных доходов;

4) На Маврикии налоговая нагрузка Маврикийской компании была равна нулю и исходящие дивиденды, полученные нерезидентом, были освобождены от налогов;

В результате, маврикийской компании пришлось заплатить налог с полученных дивидендов по ставке 10%, по китайскому налоговому законодательству, на сумму более 7,9 млн. долларов США. Во втором деле «Аньхой», рассмотренном в марте 2011 г., местной налоговой администрацией Китая было отказано Барбадосской компании в применении налоговых льгот при налогообложении дивидендов по соглашению между Китаем и Барбадосом. Барбадосская компания получила дивиденды в результате распределения их китайской совместной компанией PRC JV. После рассмотрения учредительной информации о Барбадосской компании, местная налоговая администрация Китая определила, что она была офшорной компанией с ограниченной ответственностью по законам Барбадоса, не имела экономического присутствия в нем, на основании чего постановила, что барбадосская компания была кондуитной компанией, а не «beneficial owner» выплаченных из Китая дивидендов [8; 15].

Обращение особого внимания налоговыми органами Китая при применении концепции «beneficial owner» дохода на «economic substance» и «substantive business activity» китайские специалисты в области международного налогообложения объясняют следующей логикой:

– Во-первых, если получатель имеет фактическое право контролировать присвоение и распоряжение доходом, такое право должно проявляться в правовой, экономической и фактической возможности его реализовать и поддерживать его бизнес-деятельностью и организационной структурой [9; 16].

– Во-вторых, китайские специалисты говорят о «механическом применении» китайски-

ми налоговыми органами концепции «beneficial owner» дохода посредством соблюдения того, что было четко указано в Циркуляре ГНА Китая № 601 от 2009 г., во избежание неясностей [10; 18]. Поскольку право собственности неуловимо и правовые отношения трудно различить, а основные виды деятельности осязаемы и объективны, они стали предпочтительным эталоном для налоговых органов Китая.

Некоторые зарубежные ученые пытаются объяснить причины применения судами суррогатных тестов вместо теста «beneficial owner» дохода следующим образом. С традиционной формальной точки зрения на значения слов «компания» и «собственность», компания является отдельным правосубъектом, обладающим самостоятельным статусом, может рассматриваться не юридическим владельцем и «beneficial owner» доходов, которые она получает, и на основании чего имеет право на преимущества по налоговому соглашению. В свою очередь, концепция «beneficial owner» в контексте налоговых соглашений понимается в экономическом смысле. Если бы она интерпретировалась в строгом юридическом смысле, то она не дала бы эффекта по отношению к кондуитным компаниям в свете традиционного юридического взгляда на компании и значение «владения». В результате этого, суды решили, что не в состоянии применить тест «beneficial owner» дохода в буквальном смысле, а для того, чтобы не допустить резидентов недоговаривающихся государств с помощью кондуитных компаний к получению налоговых договорных преимуществ суды разных стран пытаются применить суррогатные тесты вместо теста «beneficial owner» дохода [11; 19, с. 386-433, 399], в том числе соединив его с принципом «economic substance».

II. Второе направление мысли основывается на отсутствии логической и юридической связи между концепцией «beneficial owner» дохода и тестами «economic substance» и «substantive business activity».

Так, в п. 12.5., п. 10.3., п. 4.4. обновленных Комментариев ОЭСР к ст. 10, 11, 12 принцип «economic substance» называется в качестве отдельного противоположного положения наряду с концепцией «beneficial owner» дохода [12; 5]. Более того, в связи с отсутствием единого мнения по рассматриваемому в данном параграфе вопросу в мировой практике, в Проекте ОЭСР 2011г. [13; 8], посвященном определению «beneficial owner», было предложено

специально разъяснить, что «чистая холдинговая компания может быть «beneficial owner», и что признание ее таковой «не зависит от физического присутствия (physical substance), от наличия офиса или персонала».

В зарубежной судебной практике также можно встретить подход, что отсутствие у иностранной компании признаков «economic substance» и «substantive business activity» не имеет значения при определении у нее статуса «beneficial owner» дохода. В частности, при принятии решения Верховным судом Канады по делу Prevost Car (Приложение № 4) тот факт, что нидерландская компания Prevost Holding не обладала какими-либо основными средствами или иным имуществом, за исключением акций канадской компании, не располагала офисным помещением, не имела сотрудников, не повлияла на признание ее «beneficial owner» дивидендов, полученных от канадской дочерней компании [14; 10].

Такой позиции придерживаются многие зарубежные ученые и специалисты. Так, налоговый специалист Джек Бернштейн [15; 13] писал, что «компания без сотрудников не обязательно является номинальным держателем, агентом или кондуитной компанией. Нет ничего необычного в том, что холдинговая компания не имеет офиса или сотрудников». С позиции швейцарского доктора юридических наук Марселя Юнга вопрос о существовании компании в государственной резиденции (например, офисы, сотрудники и т. д.) не имеет ничего общего с концепцией «beneficial owner» дохода. Иностранная компания – «почтовый ящик» (a letter-box company), являющаяся резидентом другого договаривающегося государства, также может быть юридическим и «beneficial owner» дивидендов, полученных от швейцарской дочерней компании. Отказ в признании «beneficial ownership» на доход будет результатом рассмотрения фактов, связанных с конкретными корпоративными и договорными правоотношениями, делающими компанию «почтовый ящик» по отношению к полученному доходу просто номинальным держателем или агентом, действующим в отношении заинтересованных сторон [16; 17, с. 536–562].

Профессор Р. Данон в своих комментариях к МК ОЭСР тоже высказывался по данной проблеме следующим образом. Он заявлял, что «характер экономической связи получателя дохода, ... помимо того факта, что он является

резидентом договаривающегося государства, не имеет существенного значения для признания его «beneficial owner» дохода. Он обоснованно писал, что концепция «beneficial owner» «рассматривает не характер экономической привязанности компании к государству, а объем и совокупность атрибутов собственности, имеющихся у лица в отношении полученного им платежа». Поэтому «beneficial owner» «не может быть определен посредством исследования «экономического содержания» (substance requirements), наличие офиса, персонала, активной деятельности, это несовместимо с буквальным толкованием термина» [17; 14].

Ряд авторов убедительно утверждают, что наличие «substantive business activity» не следует рассматривать в качестве индикатора «beneficial owner» дохода, поскольку в использовании наличия активности, существенной или нет, для идентификации собственности любого вида, не говоря уже о «beneficial ownership» существует логическое противоречие. Причина в том, что само по себе отсутствие деловой активности логически не мешает лицу владеть чем-либо. Но даже если предположить, что отсутствие деловой активности является надежным индикатором отсутствия статуса «beneficial owner» дохода, из факта наличия предпринимательской деятельности логически не вытекает вывод о том, что компания является «beneficial owner» дохода, полученного от источника в другом государстве. [18; 19, с. 391] Таким образом, нет необходимой связи между «substantive business activity» и «beneficial ownership» на доход. «Компания может осуществлять существенную бизнес-деятельность, но иметь дополнительное назначение в виде переадресации полученного дохода нерезиденту договаривающегося государства» [19; 19, с. 386–433, 389–390] и «тем самым использоваться в качестве простого канала для конкретной суммы дохода, а иностранная компания без «substantive business activity» может наоборот является «beneficial owner», а не кондуитом» [20; 18]. Примечательно, что такую позицию высказывал в своей статье китайский профессор Нолан Шарки в противовес подходу ГНА Китая, изложенному в Циркуляре № 601 от 27.10.2009 г., посвященном концепции «beneficial owner» дохода. Кроме того, он заявлял, что концепция «beneficial owner» дохода не связана с режимом налогообложения в государстве-резидентства, налогоплательщик в вы-

сокой налоговой юрисдикции может не иметь статуса «beneficial owner» дохода [21; 18].

Некоторые представители такого подхода указывают, что истоки тестов «economic substance» и «substantive bussiness activity» апеллируют к лежащим в аналогии рисованным схемам с соломенными и базовыми компаниями, которые часто используются налогоплательщиками не в налоговых, а иных целях, например, защитить имущество и бенефициарных владельцев активов, переданных иностранной компании, от требований кредиторов. В делах с «соломенными компаниями» суды, как правило знают, что они не являются «beneficial owner» активов и доходов на них. Применительно к данным схемам зарубежные суды используют данный тест для того, чтобы определить, следует ли признавать национальные «соломенные компании» и иностранные базовые компании в качестве налогоплательщиков, отдельных от их акционеров. Для этого они выявляют, осуществляют ли такие компании собственную бизнес-деятельность. Схемы налогового планирования, включающие базовые и «соломенные» компании, используемые налогоплательщиками по структуре похожи на случаи с кондуитными компаниями. Это послужило причиной транспортировки судами применения теста «economic substance» и «substantive bussiness activity» от дел с «соломенными» и базовыми компаниями к случаям с кондуитными компаниями и «beneficial owner» дохода. В результате, суды часто рассматривают наличие реальной экономической деятельности в качестве достаточного критерия для признания иностранной компании «beneficial owner» дохода. Однако присутствует фундаментальная логическая ошибка в мотивировании решения по делу об определении «beneficial owner» дохода исключительно на наличии или отсутствии бизнес-деятельности. Она заключается в том, что наличие бизнес-деятельности, связанной с полученным пассивным доходом, не обязательно свидетельствует о том, что размещенная компания не должна квалифицироваться в качестве кондуитной [22; 9, с. 393–395].

На основании сказанного представители рассматриваемой позиции считают, что тест «bussiness substance» и «substantive bussiness activity» никогда не мог обеспечить согласованный суррогат в отношении концепции «beneficial owner» дохода [23; 19, с. 386–433].

Важно, что в п. 12.5., п. 10.3., п. 4.4. Комментариев ОЭСР 2014 г. к ст. 10,11, 12 МК ОЭСР

хоть и различаются между собой принцип «economic substance» и «beneficial owner» дохода, но в них указывается, что признание иностранной компании «beneficial owner» дохода еще не означает, что налоговые льготы по соглашению должны быть автоматически предоставлены. В отношении него могут быть применены и иные противояконтральные положения, в том числе принцип «economic substance» [24; 5].

Примером того, что признание компании «beneficial owner» дохода не исключает применение к ней теста «economic substance» может быть дело Holding Aps, рассмотренное Швейцарским судом (обстоятельства дела изложены в Приложении № 5). В данном деле государственная налоговая администрация и федеральный суд Швейцарии признали датскую компанию, получающую дивиденды от дочерней швейцарской компании, «beneficial owner» дивидендов, несмотря на это пришли к выводу, что Holding Aps была размещена между компаниями исключительно с целью получения налоговых преимуществ по соглашению, поскольку она не вела существенную бизнес-деятельность. Данное решение было основано на доктрине злоупотребления правом, которая сводилась в том числе к определению наличия у датской компании «economic substance» и «substantive bussiness activity» в Дании. Федеральный суд Швейцарии различал между собой «beneficial owner» дохода и «economic substance», однако посчитал, что датская компания хоть и была «beneficial owner» дивидендов, это не исключает использование доктрины злоупотребления правом, применение которой согласуется с целью и объектом налоговых соглашений и МК ОЭСР [25; 12]. Суд постановил, если налоговое соглашение не содержит явного противояконтральное положение, злоупотребление соглашением может быть предположено, если компания, претендующая на получение налоговой льготы, не осуществляет реальную экономическую деятельность. Суд пришел к выводу, что Holding Aps не вела предпринимательскую деятельность и поэтому не имела права на возврат налога по соглашению. Из постановления Швейцарского федерального суда по делу Holding Aps следует, что нет логической связи между концепцией «beneficial owner» дохода и правилом «substantive bussiness activity», однако наличие статуса «beneficial onwer» не мешает применить последнее правило.

Заключение. На основании проведенного анализа можно сделать вывод, что в мировой науке и практике в сфере международного налогообложения не выработано окончательного и единственно верного решения по поводу соотношения концепции «beneficial owner» дохода и принципов «economic substance» и «substantive business activity».

В России также нет однозначной позиции относительно необходимости доказывания иностранным получателем дохода наличия у него «economic substance» в стране резидентства для целей подтверждения статуса «beneficial owner». С позиции судебных органов ведение предпринимательской деятельности и уплата налогов иностранным лицом в государстве резидентства, а также наличие офиса и сотрудников у иностранного получателя дохода не имеют значения для признания его «beneficial owner» дохода. В свою очередь Минфин России расширяет специальную международную налоговую концепцию «beneficial owner» до общего противоположного правила, направленного на борьбу с «treaty shopping», путем смешения ее с противоположными принципами «economic substance» и «substantive business activity». Такая позиция имеет некоторую схожесть с подходом ГНА Китая, выраженном в Циркуляре № 601 от 27.10.2009 г.

Однако акцентирование внимания на коммерческой составляющей иностранного налогоплательщика (например, работниках, активах и операциях) при применении концепции «beneficial owner» выходит за рамки типичных требований Комментариев ОЭСР [26; 15].

Вопрос о соотношении концепции «beneficial owner» дохода и принципов «economic substance» и «substantive business activity» является практически важным для целей правильного применения налоговых соглашений. Ведь с одной стороны определение «beneficial owner» дохода в том числе с помощью таких критериев, как наличие офиса, сотрудников, реальной предпринимательской деятельности и уплата налогов в стране резидентства облегчило бы задачу контролирующих органов установления «beneficial owner» дохода, позволяя подойти к данному вопросу более формально.

С другой стороны, такой подход мог бы привести к нарушению прав налогоплательщиков, к неправомерному отказу в предоставлении иностранному получателю налоговой льготы по соглашению, когда он не ведет предприни-

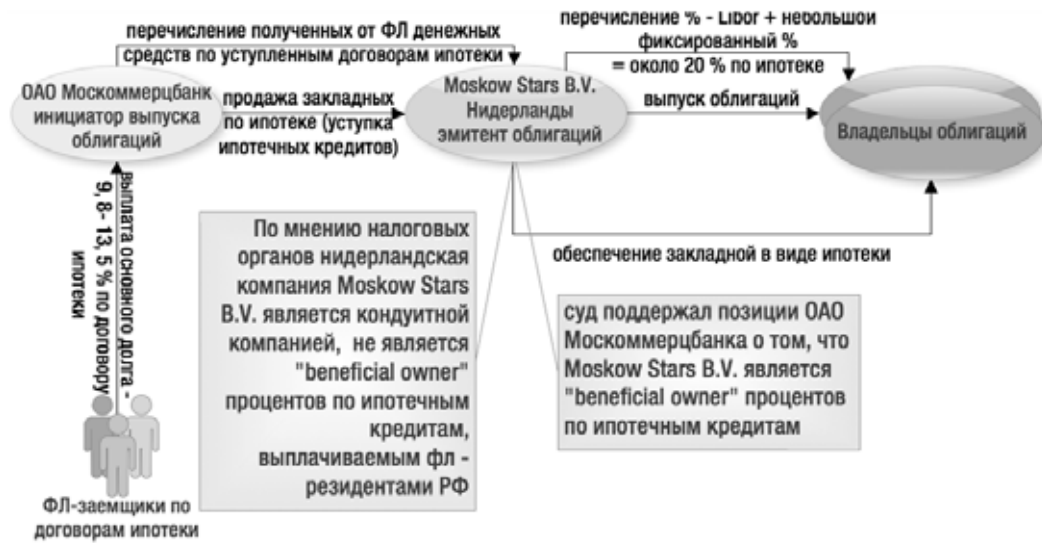
мательской деятельности в государстве своего резидентства, но его размещение в государстве-резидентства имеет деловую цель, кроме получения налоговой выгоды. Как известно, на практике распространено и более того поддерживается государственными органами зарубежных стран использование иностранных компаний исключительно для инвестиционных целей, хранения активов или компаний-резидентов страны, которые не ведут предпринимательскую деятельность на ее территории, в частности, в Дании, Нидерландах и Швейцарии. Например, в последней есть отдельная категория налогоплательщиков – резидентов Швейцарии «смешанных торговых компаний», для которых как раз предусмотрено льготное налогообложение, если они не осуществляют торговую деятельность в Швейцарии.

По нашему мнению, основанному на проведенном исследовании, с научной юридической точки зрения концепция «beneficial owner» и «economic substance approach» – разные противоположные положения, и нельзя их смешивать между собой. Главным определяющим критерием того, что иностранная компания не признается «beneficial owner» дохода, является наличие у нее юридической, договорной или вытекающей из фактических обстоятельств дела обязанности, связанной с полученным пассивным доходом, перечислить данный доход нерезиденту договаривающегося государства. В таком случае компания должна признаваться кондуитной, осуществляющей посреднические функции по отношению к полученному доходу. При этом не имеет значения, есть ли у такой компании офис, сотрудники и активная предпринимательская деятельность в стране своего резидентства. Тем более, что при создании схем налоговой оптимизации, направленных на неправомерное получение налоговых льгот по налоговым соглашениям при выплате пассивных доходов, налогоплательщики, размещая кондуитную компанию в договаривающемся государстве, могут заказать у своего провайдер, обслуживающего иностранную компанию, услугу по организации реального экономического присутствия «economic substance» в этом государстве. Таким образом, несмотря на то, что, как правило, иностранные кондуитные компании не имеют «economic substance» и «substantive business activity» в стране своего резидентства, их наличие далеко не показатель того, что компания является «beneficial owner» дохода.

Приложения:

1. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 26.01.2015 г. по делу № А40-100177/2013.

ждение от налогообложения процентов, получаемым по уступленным ипотечным кредитам, на основании ст. 11 налогового соглашения между РФ и Нидерландами. Исходя из этого, налого-

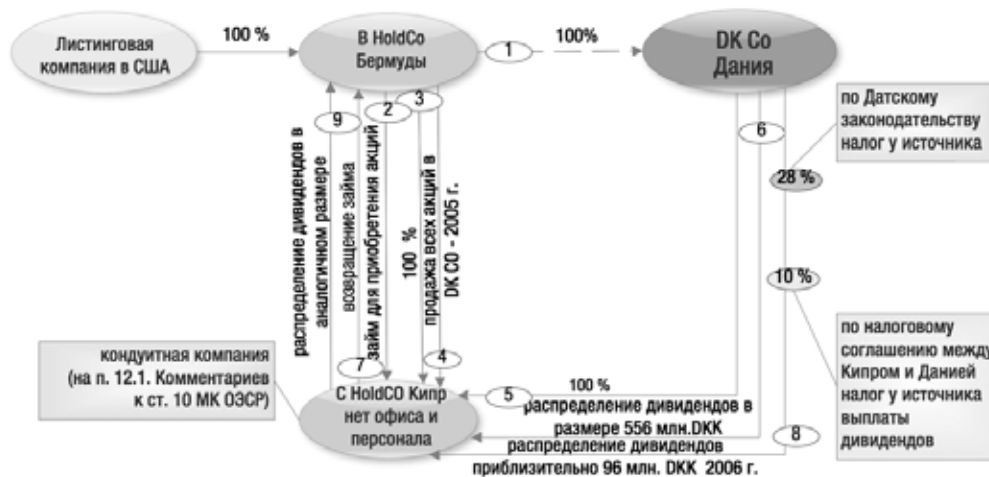


ОАО Москоммерцбанк продал закладные по ипотечным кредитам нидерландской компании Moskow Stars B.V. В результате этого проценты по ним выплачивались резидентами РФ нидерландской компании через ОАО Москоммерцбанк, выступавшего в роли сервисного агента. В свою очередь Moskow Stars B.V. выпустила облигации по инициативе ОАО Москоммерцбанка, продала их иностранным лицам и выплачивала по ним проценты.

Налоговые органы посчитали, что Moskow Stars B.V. является кондукитной компанией и перечисляет проценты, полученные по ипотечным кредитам, владельцам облигаций, которые в свою очередь и являются «beneficial owner» процентов по ипотекам. В результате чего, Moskow Stars B.V. с их позиции не имеет освобо-

вые органы признали Москоммерцбанк налоговым агентом в отношении процентных доходов по ипотечным кредитам, полученных Moskow Stars B.V. и доначислили налог на прибыль от источников в РФ в размере – 23 355 396,87 руб. При этом расчет сумм неудержанного налога почему-то был произведен не в отношении сумм, которые получены Moskow Stars B.V., а выплаченных купонных доходов по облигациям данной организации. Однако суд не согласился с такой позицией налогового органа, поддержав позицию ОАО Москоммерцбанк в том, что нидерландская компания Moskow Stars B.V. является «beneficial owner».

2. Danish National Tax Tribunal's decision of December, 16, 2011, № 10-02772/SKM2012.26. LSR.



Листинговая компания – резидент в США владела Датской компанией (DK Co) через дочернюю компанию в Бермудах (B HoldCo).

В 2005 г. Бермудская холдинговая компания создала дочернюю компанию на Кипре (C HoldCo), которая приобрела все акции в датской компании DK Co за счет выданного ей бермудской компанией B HoldCo займа.

Вскоре после приобретения кипрской компанией C HoldCo акций датской компании DK Co, последняя распределила первой (C HoldCo) дивиденды в размере 566 млн. датских крон (DKK).

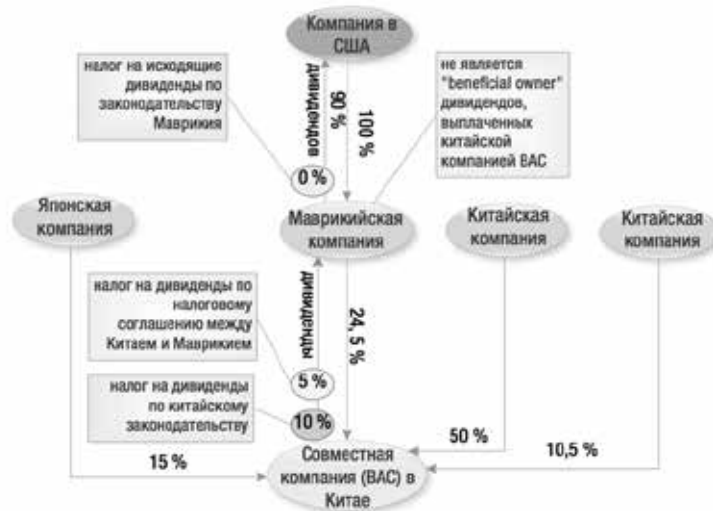
Полученные дивиденды были направлены компанией C HoldCo на возврат займа материнской компании B HoldCo, выданного на приобретение акций.

было владение акциями в датской компании.

Датские налоговые органы заняли позицию, по которой дивиденды, выплаченные C HoldCo, являются объектом обложения Датским налогом по ставке 28%, и обязали Датскую компанию уплатить налог с распределенных компании C HoldCo дивидендов на основании того, что C HoldCo не является «beneficial owner» полученных дивидендов.

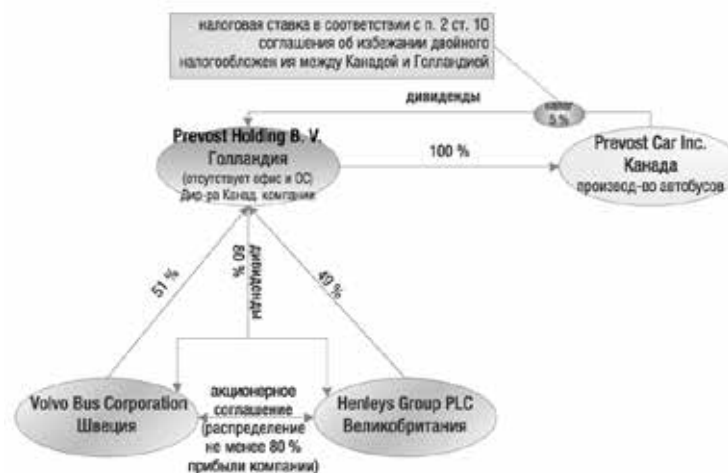
На основании изложенных фактических обстоятельств дела датский суд также пришел к выводу, что компания C HoldCo не является «beneficial owner» дивидендов для целей применения налогового соглашения.

3. Дело «Чунцин» (Chongqing case), рассмотренное Государственной налоговой администрацией Китая, июнь 2010 г.



В 2006 г. DC Co осуществила другой дивидендный платеж в размере 96 млн. DKK компании C HoldCO, которые впоследствии были перечислены компании B HoldCO. В период перечисления денежных средств C HoldCo не имела офиса и персонала, и ее главной функцией

4. Canada’s Tax court’s decision of April 22, 2008, *Prevost Car Inc. v. The Queen*, case № 2008 T.C.C. 231 (CanLII); Canada’s Federal Court of Appeal’s decision of February 26, 2009, *Prevost Car Inc. v. Canada*, case № 2009 FCA 57 [2010] 2 FCR 65 (CanLII).



Компания PrevoSt Car Inc. была учреждена в Канаде и занимается производством автобусов. Единственным акционером Канадской компании является голландская холдинговая компания PrevoSt Holding B. V.. В свою очередь, акционерами PrevoSt Holding являются шведская компания Volvo Bus Corporation и британская компания Henleys Group PLC с участием 51% и 49% соответственно.

Компании Volvo и Henleys при приобретении компании PrevoSt в середине 90-х гг. пришли к соглашению об учреждении промежуточной холдинговой компании в Нидерландах, что помимо совместного управления канадской компанией давало возможность применять нормы налогового соглашения между Канадой и Нидерландами. Данное соглашение предусматривает у источника низкую ставку налога на дивиденды – 5%, применимую в случае, если «beneficial owner» является компания, прямо или косвенно владеющая не менее 25% капитала в компании, распределяющей дивиденды.

Компания PrevoSt Holding не имела офиса, не обладала какими-либо имуществом, за исключением акций компании PrevoSt, и, кроме того, в ее штате отсутствовали сотрудники. Директорами компании PrevoSt Holding являлись канадские директора компании PrevoSt, которые получали указания о распределении дивидендов непосредственно от Volvo и Henleys. Также частью деятельности PrevoSt Holding в соответствии с выданной ей доверенностью управляла сторонняя голландская компания Trent International Management, в том числе обеспечивала банковские переводы денежных средств в виде дивидендов в пользу Volvo и Henleys. В соответствии с соглашением между акционерами компании PrevoSt Holding не менее 80% полученного дохода должны были распределяться в пользу акционеров.

Исходя из представленных фактов, налоговые органы Канады пришли к выводу, что компания PrevoSt Holding не может быть признана «beneficial owner» дивидендов и льготная ставка налога у источника в отношении распределенных дивидендов неприменима. Налоговые органы обязали компанию PrevoSt доплатить в бюджет разницу между льготной налоговой ставкой и ставками налога, которые применялись бы в случае распределения дивидендов непосредственно в пользу компаний Volvo и Henleys – 15% и 10% соответственно. В свою очередь суд пришел к выводу о том, что PrevoSt

Holding может рассматриваться в качестве «beneficial owner».

5.Swiss Federal Tribunal, 28 November 2005, A. Holding ApS, 2A.239/2005.



В деле Holding ApS v Federal Tax administration была рассмотрена следующая цепочка владения компаниями. Датская компания Holding ApS владела на 100% дочерней компанией в Швейцарии, от которой получала дивиденды. Со своей стороны датская компания Holding ApS принадлежала компании C Ltd, зарегистрированной на острове Гернси. Она в свою очередь была 100-% дочерней компанией бермудской корпорации, контролируемой гражданином E. Holding ApS. Датская компания Holding ApS не имела собственного офиса и сотрудников в Дании и не вела бухгалтерского учета расходов на активы, лизинг или персонал в ее бухгалтерских книгах. Выплачиваемые швейцарской компанией дивиденды облагались налогом у источника по швейцарскому налоговому законодательству по ставке 35%. Holding ApS подала заявление о возврате налога у источника на основании ст. 26 (2) налогового соглашения между Швейцарией и Данией от 23.11.1973 г., которое было отклонено Федеральной налоговой администрацией Швейцарии.

Налоговое соглашение между Швейцарией и Данией не имело положения о «beneficial owner» и оба суда применили доктрину злоупотребления правом. Они обнаружили, что Holding ApS не вела существенную деловую активность, поэтому они пришли к выводу, что Holding ApS была размещена между компаниями исклю-

чительно с целью получения налоговых преимуществ по соглашению. Высокая налоговая администрация, однако, признала Holding Ars «beneficial owner» дивидендов. Швейцарский

федеральный суд подтвердил решение Высокой налоговой администрации и объяснил причины применения доктрины злоупотребления правом и теста существенной деловой активности.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 08.06.2015 г.) (с изм. и доп., вступ. в силу с 15.09.2015 г.).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ (в ред. от 29.06.2015 г.) (с изм. и доп. вступ. в силу с 15.09.2015 г.).
3. Письмо Министерства Финансов РФ от 27.03.2015 г. № 03-08-05/16994.
4. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 26.01.2015 г. по делу № А40-100177/2013, оставленное без изменения постановлением ФАС Московского округа от 19.05.2015 г., в части применения концепции «beneficial owner».
5. Update to the OECD Model Tax Convention, [Электронный ресурс], – 2014 г. – Режим доступа: <http://www.oecd.org/tax/treaties/2014-update-model-tax-convention.pdf>.
6. Double taxation Conventions and the Use of Conduit Companies (adopted by the OECD Council on 27 November 1986) [Электронный ресурс],-1986 г. – Режим доступа: http://www.keeper.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010/r-6-double-taxation-conventions-and-the-use-of-conduit-companies_9789264175181-99-en#page1.
7. OECD Committee on fiscal affairs, Harmful tax competition: an emerging global issue (1998), [Электронный ресурс], – 1998, – Режим доступа: <http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>.
8. Clarification of the meaning of «Beneficial owner» in the OECD Model Tax Convention: Discussion Draft, 29 April 2011 to 15 July 2011 [Электронный ресурс], – 2011 г. – Режим доступа: <http://www.oecd.org/tax/treaties/47643872.pdf>.
9. Circular on how to understand and recognise the “Beneficial Owner” in DTAs, Guoshuihan [2009] № 601 (Circular 601), issued by the SAT on 27 October 2009, [электронный ресурс],-2009, режим доступа: <http://www.waizi.org.cn/shuishounews/1774.html>.
10. Canada’s Tax court’s decision of April 22, 2008, Prévost Car Inc. v., The Queen, case № 2008 T.C.C. 231 (CanLII),-[Электронный ресурс], – 2008, – Режим доступа: http://www.canlii.org/en/ca/tcc/doc/2008/2008tcc231/2008tcc_231.html.
11. Danish National Tax Tribunal’s decision of December, 16, 2011, № 10-02772/SKM2012.26.LSR, [Электронный ресурс], – 2011, – Режим доступа: <http://www.skat.dk/skat.aspx?oId=1981807&vId=0>.
12. Schweizer Federal Tribunal, 28 November 2005, A. Holding ApS, 2A.239/2005, [Электронный ресурс], – 2005, – Режим доступа: http://www.polyreg.ch/bgeunpub/Jahr_2005/Entscheide_2A_2005/2A.239_2005.html;
13. Bernstein Jack, «Beneficial ownership: an international perspective», Tax International note perspective, Tax Analysts, March, 26, 2007, – [Электронный ресурс]. – 2007 г., – Режим доступа: <http://www.airdberlis.com/Templates/Articles/articleFiles/526/Beneficial%20Ownership%20An%20International%20Perspective%20%20March%202007.pdf>.
14. Danon R. Clarification of the Meaning of “Beneficial Owner” in the OECD Model Tax Convention – Comment on the April 2011 Discussion Draft, 2011 [Электронный ресурс]. – 2011 г. – Режим доступа: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/48415237.pdf>.
15. Chris Xing, Chris Ho, Roger Di, New landscape of Chinese tax treaties, 21.11.2012,-[электронный ресурс], – 2012, режим доступа: <http://www.internationaltaxreview.com/Article/3120687/New-landscape-of-Chinese-tax-treaties.html>.
16. Donqmei Qiu, The Concept of «Beneficial ownership» in China’s Tax Treaties-The current state of play, Bulletin for international taxation, february, 2013, IBFD, [электронный ресурс], – 2013, режим доступа: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2487952.

17. Dr Marcel R. Jung, LL.M., Trends and developments in Swiss Anti-Treaty shopping legislation and treaty shopping legislation and treaty shopping case law, European taxation, June 2011.
18. N. C. Sharkey, China (People's Rep.)-China's Tax Treaties and Beneficial Ownership: Innovative Control of Treaty Shopping or Inferior Law Making Damaging to International Law?, 65 Bull. Intl. Taxn. 12 (2011), Journals IBFD (accessed 28 Oct. 2011), [электронный ресурс], – 2011, режим доступа: <http://bbs.esnai.com/thread-4760954-1-1.html>.
19. Saurabh Jain, John Prebble, Kristina Bunting, Conduit companies, beneficial ownership, and the test of substantive business activity in claims for relief under double tax treaties, eJournal Tax Research (2013) vol. 11, № 3.
20. The Latest Development on the “Beneficial Owner Rules” in China, M&T Lawyers, 23.07.2012, [электронный ресурс], – 2012, режим доступа: <http://www.chinataxinsight.com/768>.

REFERENCES

1. Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii (chast' pervaya) ot 31.07.1998 g. № 146-FZ (red. ot 08.06.2015 g.) (s izm. i dop., vstup. v silu s 15.09.2015 g.).
2. Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii (chast' vtoraya) ot 05.08.2000 №117-FZ (v red. ot 29.06.2015 g.) (s izm. i dop., vstup. v silu s 15.09.2015 g.).
3. Pis'mo Ministerstva Finansov RF ot 27.03.2015 g. № 03-08-05/16994.
4. Postanovlenie Devyatogo arbitrazhnogo apellyatsionnogo suda ot 26.01.2015 g. po delu № A40-100177/2013, ostavlennoe bez izmeneniya postanovleniem FAS Moskovskogo okruga ot 19.05.2015 g., v chasti primeneniya kontseptsii «beneficial owner».
5. Update to the OECD Model Tax Convention, [Elektronnyi resurs], – 2014 g. – Rezhim dostupa: <http://www.oecd.org/tax/treaties/2014-update-model-tax-convention.pdf>.
6. Double taxation Conventions and the Use of Conduit Companies (adopted by the OECD Council on 27 November 1986) [Elektronnyi resurs], – 1986 g. – Rezhim dostupa: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010/r-6-double-taxation-conventions-and-the-use-of-conduit-companies_9789264175181-99-en#page1.
7. OECD Committee on fiscal affairs, Harmful tax competition: an emerging global issue (1998), [Elektronnyi resurs], – 1998, – Rezhim dostupa: <http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>.
8. Clarification of the meaning of «Beneficial owner» in the OECD Model Tax Convention: Discussion Draft, 29 April 2011 to 15 July 2011 [Elektronnyi resurs], – 2011 g. – Rezhim dostupa: <http://www.oecd.org/tax/treaties/47643872.pdf>.
9. Circular on how to understand and recognise the “Beneficial Owner” in DTAs, Guoshuihan [2009] № 601 (Circular 601), issued by the SAT on 27 October 2009, [elektronnyi resurs], – 2009, rezhim dostupa: <http://www.waizi.org.cn/shuishounews/1774.html>.
10. Canada's Tax court's decision of April 22, 2008, *Prévost Car Inc. v., The Queen*, case № 2008 T.C.C. 231 (CanLII), – [Elektronnyi resurs], – 2008, – Rezhim dostupa: http://www.canlii.org/en/ca/tcc/doc/2008/2008tcc231/2008tcc_231.html.
11. Danish National Tax Tribunal's decision of December, 16, 2011, № 10-02772/SKM2012.26.LSR, [Elektronnyi resurs], – 2011, – Rezhim dostupa: <http://www.skat.dk/skat.aspx?oId=1981807&vId=0>.
12. Schweizer Federal Tribunal, 28 November 2005, *A. Holding ApS*, 2A.239/2005, [Elektronnyi resurs], – 2005, – Rezhim dostupa: http://www.polyreg.ch/bgeunpub/Jahr_2005/Entscheide_2A_2005/2A.239_2005.html.
13. Bernstein Jack, «Beneficial ownership: an international perspective», Tax International note perspective, Tax Analysts, March, 26, 2007, – [Elektronnyi resurs]. – 2007 g., – Rezhim dostupa: <http://www.airdberlis.com/Templates/Articles/articleFiles/526/Beneficial%20Ownership%20An%20International%20Perspective%20%20March%2026,%202009.pdf>.
14. Danon R. Clarification of the Meaning of “Beneficial Owner” in the OECD Model Tax Convention – Comment on the April 2011 Discussion Draft, 2011 [Elektronnyi resurs]. – 2011 g. – Rezhim dostupa:

<http://www.oecd.org/ctp/treaties/48415237.pdf>.

15. Shris Xing, Chris Ho, Roger Di, New landscape of Chinese tax treaties, 21.11.2012, [elektronnyi resurs], – 2012, rezhim dostupa: <http://www.internationaltaxreview.com/Article/3120687/New-landscape-of-Chinese-tax-treaties.html>.
16. Donqmei Qiu, The Concept of «Beneficial ownership» in China's Tax Treaties-The current state of play, Bulletin for international taxation, february, 2013, IBFD, [elektronnyi resurs],-2013, rezhim dostupa: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2487952.
17. Dr Marcel R. Jung, LLM, Trends and developments in Swiss Anti-Treaty shopping legislation and treaty shopping legislation and treaty shopping case law, European taxation, June 2011.
18. N. C. Sharkey, China (People's Rep.)-China's Tax Treaties and Beneficial Ownership: Innovative Control of Treaty Shopping or Inferior Law Making Damaging to International Law?, 65 Bull. Intl. Taxn. 12 (2011), Journals IBFD (accessed 28 Oct. 2011), [elektronnyi resurs], – 2011, rezhim dostupa: <http://bbs.esnai.com/thread-4760954-1-1.html>.
19. Saurabh Jain, John Prebble, Kristina Bunting, Conduit companies, beneficial ownership, and the test of substantive business activity in claims for relief under double tax treaties, eJournal Tax Research (2013) vol. 11, № 3.
20. The Latest Development on the “Beneficial Owner Rules” in China, M&T Lawyers, 23.07.2012, [elektronnyi resurs], – 2012, rezhim dostupa: <http://www.chinataxinsight.com/768>.