

Налоговый обзор для директоров налоговых управлений

Декабрь 2015 / Выпуск №12/15

Подтверждение статуса бенефициарного собственника дохода

- ❖ *Бенефициарный собственник*
- ❖ *Поправки в ст.7 НК РФ, прошедшие первое чтение в ГД РФ в декабре 2015 г.*
- ❖ *Практические вопросы подтверждения статуса бенефициарного собственника*
- ❖ *Практика ОЭСР*

Изменения в концепции бенефициарного собственника, принятые ГД РФ в первом чтении (декабрь 2015 г.)

22.12.2015 года ГД РФ в первом чтении принят законопроект (№ 953192-6)¹, вносящий очередную порцию поправок в российские правила о контролируемых иностранных компаниях (КИК). В целом основные поправки были известны и широко обсуждались профессиональным сообществом с осени 2015 г.

Законопроект также коснулся концепции бенефициарного собственника (БС), имплементированной в российское налоговое законодательство наряду с правилами КИК с 01.01.2015 г. (ст.7 НК РФ).

Если законопроект в части концепции БС (ст.7 НК РФ) пройдет оставшиеся чтения в ГД РФ без изменений, то среди основных новелл указанной нормы следует выделить:

- Правила ст. 7 НК РФ будут распространены на иностранные структуры без образования юридического лица (трасты, фонды и проч.).
- Бенефициаром (фактическим собственником дохода) может признаваться лицо, в интересах которого иное лицо (в том числе фонд, траст и т.п) правомочно распоряжаться доходом.
- Сохранится закрепленный в настоящее время критерий отсутствия фактического права на доход – перечисление «полностью или частично» доходов в пользу иного лица (отказ от обсуждавшейся ранее «смягчающей» поправки в виде замены указанной формулировки на «всех или почти всех»).

¹ [http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/\(Spravka\)?OpenAgent&RN=953192-6](http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/(Spravka)?OpenAgent&RN=953192-6)



В чем риск, если статус бенефициарного собственника не подтвержден?

Риски, возникающие в случае не подтверждения статуса бенефициарного собственника, в первую очередь, будут связаны с ситуациями применения налогоплательщиками пониженных ставок налога у источника по соглашениям об избежании двойного налогообложения (СОДН). Риск обусловлен позицией ВАС РФ 2013 г. о том, что «в случае не удержания налога при выплате денежных средств *иностранному лицу* с налогового агента могут быть взысканы *как налог*, так и пени, начисляемые до момента исполнения обязанности по уплате налога»².

Иными словами практика, после указанного Пленума ВАС РФ стала отходить от довлеющей ранее концепции, что агент рискует только штрафом и пенями.

Что может служить доказательством бенефициарного распоряжения доходом на практике?

Практический вопрос о достаточном документальном подтверждении статуса бенефициарного собственника на сегодня открыт.

Единственная попытка Минфина РФ сформулировать требования об основаниях/документах, которые подтверждали бы статус бенефициарного собственника дохода, представлена в Письме от 27 марта 2015 г. N 03-08-05/16994. Письмо содержит крайне общие положения о таких подтверждающих документах. В частности, приводятся следующие формулировки:

- «документы (информация), подтверждающие (опровергающие) наличие у покупателя дохода права усмотрения в отношении распоряжения и использования полученными дивидендами»;
- документы (информация), подтверждающие возникновение у получателя дохода налоговых обязательств, подлежащих уплате, наличие которых подтверждает отсутствие экономии на налоге у источника в РФ при последующей передаче полученных денежных средств третьим лицам»
- документы (информация), подтверждающие осуществление получателем дохода в государстве, с которым заключено СОДН с РФ, фактической предпринимательской деятельности» и проч.

Основным критерием признания или не признания за иностранной организацией статуса БС, как указывает Минфин РФ, по-прежнему остается подтверждение того, что получатель дохода является *«непосредственным выгодоприобретателем, то есть лицом, которое*

² Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении Арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации".

фактически получает выгоду от полученного дохода и определяет его дальнейшую экономическую судьбу».

Нельзя не заметить, что финансовое ведомство ориентируется на подходы ОЭСР в части связанных с концепцией БС понятий и определений. В связи с этим, на практике при поиске ответа на вопрос о том, соответствует ли иностранная компания группы статусу «бенефициарного собственника» может быть полезным учитывать изменения в подходах ОЭСР к концепции БС. Напомним, что в 2012 г. ОЭСР в определении бенефициарного собственника «...имеющий право полностью распоряжаться доходом (full right to use and enjoy)» было исключено слово «полностью» (full)³. Указанная поправка смягчила требования к получателям дохода, претендующим на статус «бенефициарного собственника».

В действующей редакции российского определения БС (ст.7 НК РФ) для определения лица, *не имеющего* статуса бенефициарного собственника, используется похожая, но более «жесткая» конструкция – критерий дальнейшего перечисления полученного дохода «полностью или *частично*» иному лицу.

Из актуальной концепции БС, предложенной ОЭСР, можно сделать вывод, что в зоне риска находятся структуры, когда *существует обязанность перечислить* полученный иностранной компанией доход *другому лицу* (на следующий уровень), при условии, что такая обязанность *возникает в связи с фактом получения дохода на предыдущем уровне, то есть имеет место «связанное» обязательство*. Очевидно, что понятие «связанности обязательств» требовало пояснений, которые хотя и приведены в разъяснениях ОЭСР, но все же не дают четких ответов на практические вопросы (например, отсутствует расширенный перечень примеров «связанных» и «несвязанных» обязательств).

В практическом плане в 2016 г. вопрос о подтверждении статуса БС иностранной компании для российских налогоплательщиков, на наш взгляд, будет сводиться:

- a) к наличию возможности подтвердить любыми документами реальный уровень присутствия иностранной компании-получателя дохода в юрисдикции, где она является налоговым резидентом (офис, директор(ы), персонал)/ substance. Таким документами, например, могут быть в совокупности акт об инкорпорации компании, данные о регистрации персонала в местных миграционных службах, договор аренды офиса за рубежом, сертификат резидентства для целей СОДН и т.п.
- b) подтверждению способности иностранной компании осуществлять функции и принимать риски, *а также распоряжаться доходом*. На практике наряду с контрактами и иными документами может быть рекомендовано получить от иностранной компании-контрагента так называемое «representation letter» с заявлением, что она является фактическим собственником дохода / "actual

³ Проект изменений в Комментарий к Модельной конвенции в части уточнения понятия «бенефициарный собственник» опубликован 19.10.2012 на сайте ОЭСР (www.oecd.org/tax/treaties)



owner of the income under respective loan/etc agreement" в смысле ст. 7 НК РФ. Если иностранные компании, в том числе групповые, по тем или иным причинам не захотят предоставлять такое письмо, можно сослаться на п.1 ст.312 НК РФ, где закреплено право запрашивать такие документы – то есть указать, что *запрос осуществляется в рамках реализации установленного российским налоговым законодательством правом.*

Косвенным свидетельством статуса БС может служить проаудированная отчетность иностранной компании, если она позволяет продемонстрировать не «кондуитный» характер такой компании. Например, если такая отчетность явно указывает на наличие собственных активов, дебиторская задолженность в ней не равна кредиторской задолженности и такие задолженности не возникают в рамках одних и тех же типов договоров (что встречается, когда компания предоставляет исключительно зеркальные внутригрупповые займы - back-to-back loans) и т.п.

В целом, при использовании отчетности в качестве подтверждения статуса БС в каждом конкретном случае, на наш взгляд, будет необходим ее краткий финансовый анализ. Такой анализ должен давать основания для выводов о самостоятельном поведении компании при распоряжении своими доходами, наличии у нее коммерческих рисков и самостоятельных функциях в группе.



Петров Кирилл
партнер

Кирилл является партнером налоговой практики Компании и имеет большой опыт в области налогового консультирования, представления интересов в судах по налоговым спорам, сопровождения M&A сделок и проведения Due Diligence крупных компаний. До прихода в команду Кирилл занимал различные позиции в компаниях PricewaterhouseCoopers, ОАО ТНК-ВР Менеджмент, а также в течение более чем 2-х лет руководил налоговой функцией Группы En+ (основной акционер компании РУСАЛ, входящий в структуру Группу Базэл).