



# НЕОБОСНОВАННАЯ НАЛОГОВАЯ ВЫГОДА И ФАКТИЧЕСКИЙ СОБСТВЕННИК ДОХОДА

19 октября 2016 г.

# Так кто же ты, фактический владелец дохода?

- Впервые понятие beneficial owner появилось в 1966 г. (Протокол к СОИДН 1945 г. между США и Великобританией). Изначально основано на концепции, проистекающей из системы "общего права"
- С 1977 г. включено в ст. 10, 11 и 12 МК ОЭСР и далее получило свое распространение в заключаемых СОИДН на основе МК ОЭСР
- Доклад ОЭСР 1986 о кондуитных компаниях (Double taxation conventions and the use of conduit companies)
- В РФ для целей налогообложения законодательно закрепленное понятие "фактический получатель" (лицо "имеющее фактическое право на доход" и т.д.) впервые введено Федеральным законом от 24.11.2014 N 376-ФЗ, начиная с 1.01.2015 г.
  - Практика до 2015 года: *notorious* Письмо Минфина РФ от 30 декабря 2011 г. N 03-08-13/1 (применительно к термину "фактический получатель дохода" для выплат SPV-компаниям российских банков с целью привлечения денежных средств посредством выпуска еврооблигаций)
  - Разъяснения Минфина РФ до 2015 г. (Письма Минфина РФ от 09.04.2014 №03-00-РЗ, от 27.03.2015 №03-08-05/16994 от 12 декабря 2014 г. N 03-08-05/64201, от 19 мая 2014 г. N 03-08-13/23614, от 24 июля 2014 г. N 03-08-05/36499, от 21 апреля 2006 г. N 03-08-02 и т.д.)
  - Разрозненная судебная практика (напр., Решение Арбитражного Суда г. Москвы от 29 августа 2012 г. по делу N А40-60755/12-20-388 (по делу Компании "Истерн Вэлью Партнерс Лимитед")), (Постановление ФАС Московского Округа от 7 апреля 2011 г. N КА-А41/2465-11 (по делу ЗАО "Торос"))
- Отчет BEPS (Action 6 "Предотвращение предоставления преимуществ соглашений в неприемлемых обстоятельствах"), а также ATA Directive признают "ФВД" как один из инструментов возможного злоупотребления СОИДН (treaty shopping).  
**Но** ограниченное упоминание и упор на PPT и LOB

©Marty Bucella

www.martybucella.com

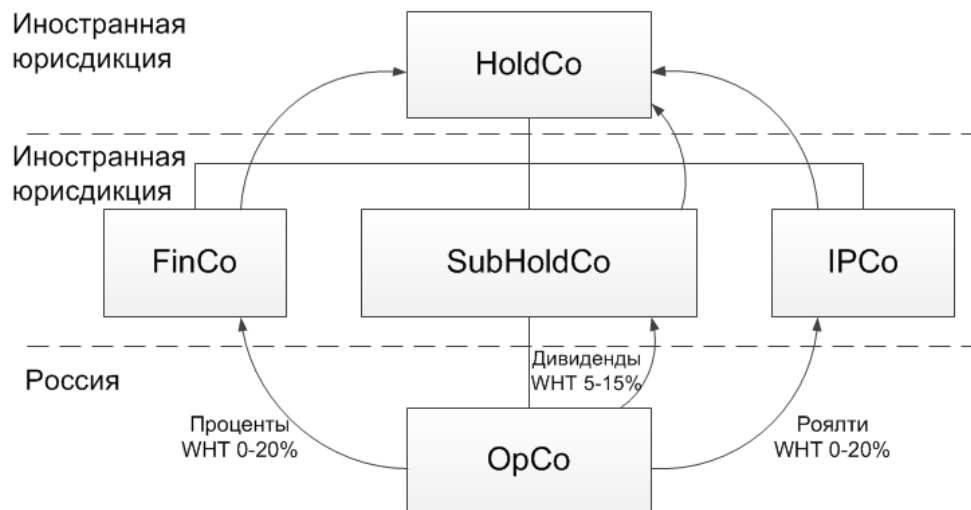


"Oh sure, the government denies our existence...until tax time."

- Разрозненная практика применения налоговыми органами в рамках налоговых проверок до 2015 г. "Кондуитный" (транзитный) характер платежей – основной аргумент
- Ст. 7 НК РФ, ст. 312 НК РФ
- Пп. 7.2, 9 - 12 п. 2 Официального комментария к Модельной конвенции ОЭСР

# Концепция фактического получателя дохода в РФ

- В настоящее время воспринята концепция "значение термина в национальном законодательстве" ("domestic fiscal meaning")
- International fiscal meaning ("международное фискальное значение") декларируется и в действительности игнорируется
- Содержание понятия характеризуется тремя основными элементами:
  - Контроль (через прямое/косвенное участие или "в силу иных обстоятельств")
  - Право использования и (или) распоряжения доходом ("use and enjoyment" right)
  - Супплементарный критерий (функции и риски получателя дохода должны также "учитываться")
- Функции, выполняемые "фактическим владельцем", а также принимаемые им риски должны осуществляться в целом или в отношении конкретного дохода?
  - Дивиденды, проценты, роялти
  - Федеральный закон от 15.02.2016 N 32-ФЗ отменил (формулировку "в отношении выплачиваемого дохода") п. 3 ст. 312 НК, ранее введенный Федеральным законом от 24.11.2014 N 376-ФЗ
  - Подход ОЭСР
  - Подход "по компании в целом"



- Введен "сквозной" подход ("Look-through" approach) по определению конечного бенефициара - п. 1.1. ст. 312 НК РФ. Необходим СОИДН с РФ
- Весьма жесткие требования по документальному подтверждению фактического владельца дохода с точки зрения налоговых органов и Минфина РФ. Перечень документов открытый

# Выводы судов по концепции "фактический владелец" дохода (I)

## "Drop down" transaction / stock dividend

### Определение ВС РФ от 5 августа 2016 г. N 307-КГ16-7111 по делу ООО "Капитал"

- "... передача обществом через цепочку сделок с взаимозависимыми лицами акций иностранным компаниям привела к возникновению у заявителя необоснованной налоговой выгоды в виде неисполнения налоговой обязанности по исчислению и уплате в бюджет налога с доходов, полученных иностранными юридическими лицами от источников в Российской Федерации"

### Постановление Арбитражного Суда Северо-Западного Округа от 15 марта 2016 г. по делу N A13-5850/2014

- Созданная Обществом схема по передаче акций ОАО "Северсталь" в адрес компаний "Anters Associates Limited" и "Lanton Enterprises Limited", являющихся резидентами Британских Виргинских островов, с которыми Российской Федерации не заключено соглашение об избежании двойного налогообложения, привела к возникновению налоговой выгоды в виде уменьшения налоговой обязанности вследствие уменьшения налоговой базы по доходам, полученным иностранными юридическими лицами от источников в Российской Федерации
- Приняв во внимание обстоятельства многоступенчатой передачи акций ОАО "Северсталь", фактические взаимоотношения в рамках группы иностранных компаний, взаимозависимость Общества и иностранных организаций, определенные уставами кипрских компаний права владельцев акций класса А и класса Б, несопоставимость обмена акций ОАО "Северсталь" на акции кипрских компаний первого звена, а также действительную цель, которую при совершении спорных операции преследовал налогоплательщик, суд апелляционной сделал вывод о том, что получателем дохода от источника в Российской Федерации в данном случае являются компании "Anters Associates Limited" и "Lanton Enterprises Limited", поскольку именно эти организации получили фактическое право на распоряжение акциями ОАО "Северсталь" и извлечение дохода от их владения

### Постановление Четырнадцатого Арбитражного Апелляционного Суда РФ от 3 ноября 2015 г. по делу N A13-5850/2014

- При перераспределении активов и капитала между группой аффилированных лиц с участием компаний-нерезидентов Российской Федерации бенефициарами преследовалась цель не столько физической передачи имущества (имущественных прав) в виде пакета акций, сколько получение налоговой выгоды от такой операции путем злоупотребления правом с возможностью избежать налогообложения при применении норм международного законодательства
- При применении положений международных соглашений необходимо исходить из того, что термин "фактический получатель (бенефициарный собственник) дохода" используется не в узком техническом смысле, а должен пониматься исходя из целей и задач международных договоров об избежании двойного налогообложения, как, например, избежание двойного налогообложения и уклонение от уплаты налогов, и с учетом таких основных принципов договоров, как предотвращение злоупотребления положениями договора и преобладание сущности над формой. При этом непосредственный получатель дохода, хотя и может квалифицироваться как резидент, но не может только по этой причине по умолчанию рассматриваться как бенефициарный собственник полученного дохода в государстве резидентства
- Согласно общепринятым принципам применения международных соглашений, которых придерживается и Российская Федерация, государство - источник дохода не обязано отказываться от прав на налогообложение дохода лишь по той причине, что такой доход был непосредственно получен резидентом государства, с которым государство - источник дохода имеет действующее международное соглашение, устанавливающее льготы при налогообложении этого дохода

# Выводы судов по концепции "фактический владелец" дохода (II)

## Thin cap requalification

### Постановление Двенадцатого Арбитражного Апелляционного Суда РФ от 23 июня 2016 г. по делу N A12-47731/2015 (по делу ООО "Манхэттен Девелопмент")

- .... льготы, предусмотренные подпунктом "а" пункта 2 статьи 10 Соглашения, при выплате дохода в виде дивидендов от источников в Российской Федерации применяются исключительно в случае, если получатель дивидендов - резидент Королевства Нидерландов является фактическим получателем такого дохода
- В соответствии с пунктом 2 статьи 7 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) лицом, имеющим фактическое право на доходы, признается лицо, которое в силу прямого и (или) косвенного участия в организации, либо контроля над организацией, либо в силу иных обстоятельств имеет право самостоятельно пользоваться и (или) распоряжаться этим доходом, либо лицо, в интересах которого иное лицо правомочно распоряжаться таким доходом. При определении лица, имеющего фактическое право на доходы, учитываются функции, выполняемые лицами, указанными в настоящем пункте, а также принимаемые ими риски
- Обязанность налогового агента принять меры к определению иностранных контрагентов как фактических получателей доходов можно считать исполненной, если на момент выплаты дивидендов акционеру (компания, являющейся налоговым резидентом Нидерландов) в распоряжении налогового агента имеются документы, подтверждающие наличие у получателя дохода права усмотрения в отношении распоряжения и использования полученными дивидендами. Таким документом в том числе может являться письмо акционера, подтверждающее отсутствие у него договорных или иных юридических обязательств перед третьими лицами и ограничений его прав при использовании полученных от российской компании дивидендов, а также наличие у акционера права самостоятельно пользоваться и распоряжаться данными дивидендами. Таких документов ООО "Манхэттен Девелопмент" по настоящему делу не представлено

# Выводы судов по концепции "фактический владелец" дохода (III)

## Equity finance

### Определение ВС РФ от 21 декабря 2015 г. N 310-КГ15-17102 (по делу ЗАО "Вотек Мобайл") (Tele 2 case)

- Отклоняя доводы инспекции о том, что получатель дивидендов не является фактическим получателем дохода, поскольку, получив дивиденды, компания "Теле2 Раша Холдинг АБ" (Швеция) в дальнейшем в полном объеме перечислила их своему учредителю, суды указали на их неподтвержденность. Инспекция не опровергла факт включения компанией полученных дивидендов от принадлежащих ей и учитываемых в качестве собственных активов акций общества в налоговую базу

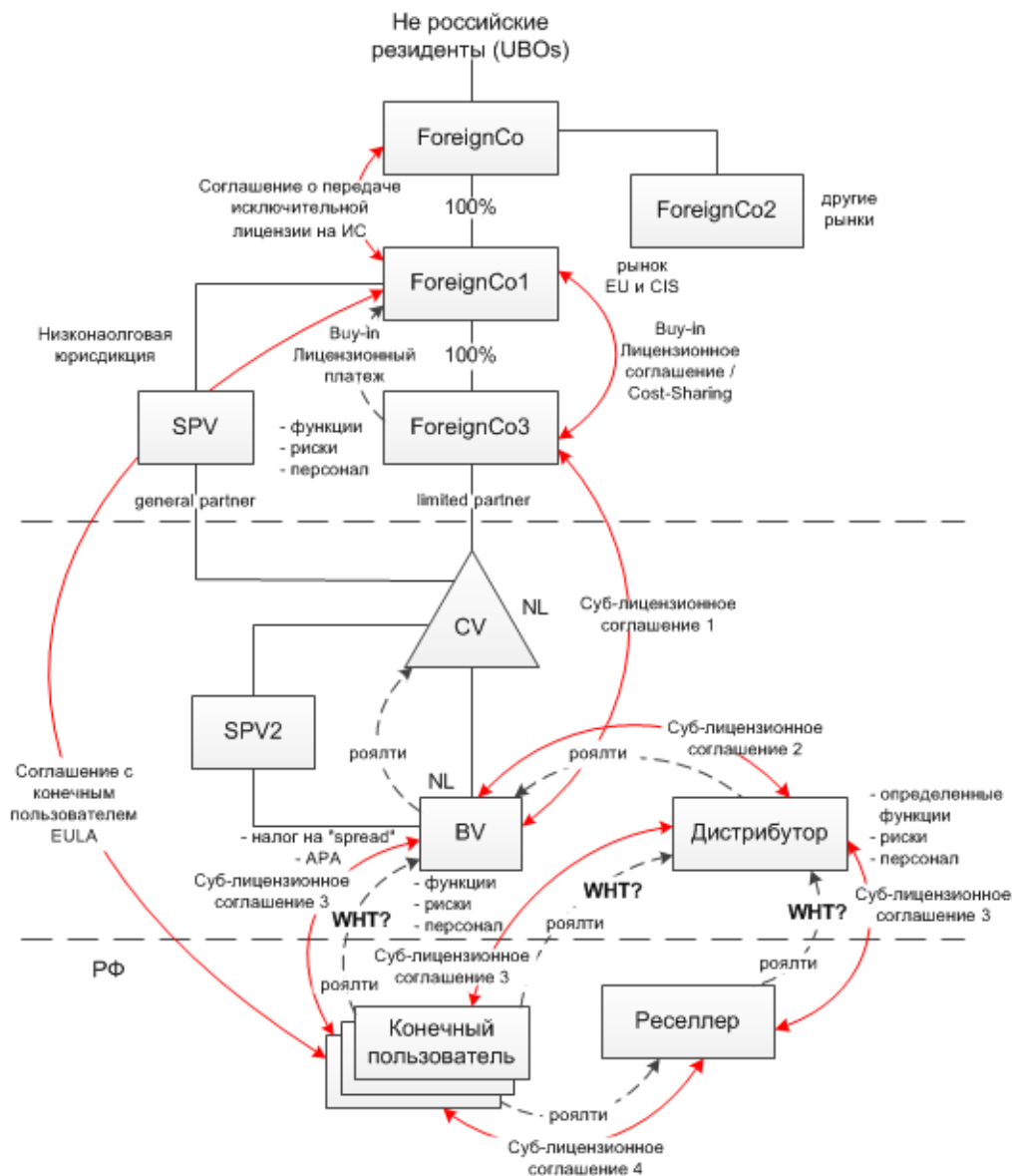
### Постановление Арбитражного Суда Центрального Округа от 10 сентября 2015 г. N Ф10-2673/2015

- Доводы кассационных жалоб о том, что Общество неправомерно применило налоговую ставку 5 процентов в связи с тем, что Компания Теле2 Россия Холдинг АБ на момент выплаты дивидендов не владело непосредственно 100% капитала Общества и не являлось фактическим получателем дивидендов, суд кассационной инстанции находит необоснованными
- Из текста оспариваемого решения, а также из акта камеральной налоговой проверки следует, что данные обстоятельства не были указаны в качестве оснований для принятия оспариваемого решения

### Постановление Девятнадцатого Арбитражного Апелляционного Суда РФ от 5 июня 2015 г. по делу N А14-13723/2013

- Апелляционный суд также не может принять доводы налоговых органов о том, что Теле2 Раша Холдинг не имеет фактическое право на выплаченные дивиденды. Свою позицию налоговые органы обосновывают разъяснениями Минфина России, изложенными в письме от 09.04.2014 N 03-00-РЗ/16236, о том, что "для признания лица в качестве фактического получателя дохода (бенефициарного собственника) необходимо не только наличие правовых оснований для непосредственного получения дохода, но это лицо также должно быть непосредственным выгодоприобретателем, то есть лицом, которое фактически получает выгоду от полученного дохода и определяет его дальнейшую экономическую судьбу
- В завершение письма Минфин России указывает, что "как следует из письма, налогоплательщиком были представлены доказательства, свидетельствующие о том, что шведская компания Теле2 Россия Холдинг АБ, которой выплачены дивиденды, не является их фактическим получателем. Получив дивиденды, Теле2 Россия Холдинг АБ в дальнейшем в полном объеме перечислила своему учредителю - шведской компании Теле2 Сверие АБ в результате последовательного распределения дивидендов". Поэтому, по мнению Минфина России, нарушены основополагающие принципы межправительственных соглашений как "предотвращение злоупотребления положениями договора" и "преобладание сущности над формой", и применять пониженную ставку, установленную подпунктом а) пункта 2 статьи 10 Конвенции, считаем неправомерно"
- Вместе с тем, руководствуясь статьей 68 АПК РФ, судебная коллегия не может признать указанное письменное доказательство в качестве допустимого доказательства обстоятельства, на котором настаивают налоговые органы. Более того, в ходе рассмотрения настоящего дела Общество представило в материалы дела официальное заявление компании Теле2 Сверие АБ от 18 февраля 2015 года, в котором последняя сообщает о том, что в официальном заявлении компании от 30.08.2013 была использована неточная формулировка, которая может привести к неверной интерпретации текста заявления. Абзац "полученные компанией Теле2 Россия Холдинг АБ дивиденды в дальнейшем были получены в полном объеме компанией Теле2 Сверие АБ в результате последовательного распределения дивидендов в 2013 году" следует понимать в том смысле, что Теле2 Сверие АБ получила всю сумму причитающихся ей (объявленных) дивидендов в полном объеме
- Надлежащих доказательств, что фактическим выгодоприобретателем дохода, выплаченного Обществом, как и доказательств, что именно Теле2 Сверие АБ определило дальнейшую экономическую судьбу дохода, а компания Теле2 Россия Холдинг АБ выступала лишь посредником (промежуточным звеном) в передаче денежных средств, налоговые органы не представили. Не опровергли налоговые органы и факт включения компанией Теле2-Раша Холдинг АБ полученных дивидендов от принадлежащих ей и учитываемых в качестве собственных активов акций Общества в свою налоговую базу

# Пример проблематики ФВД применительно к лицензионным платежам (роялти)



- Особое внимание налоговых органов к любым трансграничным платежам роялти. ФВД как один из аргументов оспаривания применения освобождения от налога у источника по соотв. СОИДН
- "Конduitный" (транзитный) характер платежей
- Функции и риски на каждом звене
- Распределение юридических и экономических рисков
- Функции и риски применительно к конкретному доходу
- Взаимосвязанность участников сделки vs. сделки с третьими лицами
- "Смешивание" (commingling) денежных средств для выплат на последующее звено
- Льготное налогообложение получаемого дохода в зарубежной юрисдикции
- Совмещение с деловой целью структуры
- Ценообразование (ТЦ) по сделке и по совокупности сделок

# Контакты



## **Руслан Васютин**

Партнер, соруководитель  
налоговой практики

+7 495 221 4400

+7 812 448 7200

[Ruslan.Vasutin@dlapiper.com](mailto:Ruslan.Vasutin@dlapiper.com)