

Концепция ограничения льгот и концепция бенефициарного собственника доходов как механизмы пресечения неправомерного применения налоговых льгот, предусмотренных соглашениями об избежании двойного налогообложения.

Васильев Антон Олегович

Аспирант

Российская правовая академия Министерства юстиции Российской Федерации, Москва, Россия

E-mail: avtomat777@gmail.com

Автор: Васильев Антон Олегович, аспирант кафедры административного и финансового права Всероссийского Государственного Университета Юстиции (РПА Минюста России).

Научный руководитель: д.ю.н., профессор кафедры административного и финансового права Всероссийского Государственного Университета Юстиции (РПА Минюста России) Казачкова Земфира Мухарбиевна.

Международному налоговому праву известен ряд механизмов, применение которых позволяет бороться с неправомерным применением налоговых льгот, предусмотренных Соглашениями об избежании двойного налогообложения ("Соглашение").

Одними из наиболее эффективных механизмов являются: концепция бенефициарного собственника доходов (англ. *beneficial owner concept*) и концепция ограничения льгот (англ. *limitation on benefits concept*).

При этом, несмотря на ряд важных отличий, обе указанные концепции изначально были разработаны в целях борьбы с неправомерным применением налоговых льгот (*tax treaty shopping*), предусмотренных Соглашениями, резидентами третьих стран [1].

Исследование соотношения двух указанных базовых концепций, позволяет определить круг субъектов, обладающих правом использования налоговых льгот, предусмотренных соответствующими Соглашениями, а также условий их применения.

В рамках данного исследования было проанализировано соотношение указанных концепций, наиболее часто используемых государствами для противодействия неправомерному применению льгот, предусмотренных Соглашениями, а именно *концепция бенефициарного собственника (фактического получателя) доходов*, разработанная Организацией Экономического Сотрудничества и Развития (ОЭСР), а также *концепция ограничения применения льгот (limitation on benefits)*, наиболее характерная американскому праву и повсеместно встречаемая в текстах Соглашений, стороной которых являются Соединенные Штаты Америки.

Что касается концепции бенефициарного собственника доходов (англ. *beneficial owner*), то первоначально она была сформулирована в Модельных конвенциях ОЭСР и ООН, посвященных пассивным доходам (статья 10 «Дивиденды», статья 11 «Проценты» и статья 12 «Роялти»), в дальнейшем распространяясь на большинство Соглашений, разработанных на базе Модельной конвенции ОЭСР [2].

С 1977 г., будучи включенным в Статьи 10, 11 и 12 Модельной конвенции ОЭСР, концепция бенефициарного собственника доходов получила распространение в качестве дополнительного критерия, позволяющего квалифицировать лиц, на которых распространяется льготный режим соглашений об избежании двойного налогообложения.

Смысл концепции бенефициарного собственника доходов заключается в том, что для получения налогоплательщиком права на применение пониженной налоговой ставки либо освобождения от налогообложения при налогообложении пассивных доходов, необходимо:

- во-первых, доказать факт налогового резидентства соответствующего государства, заключившего договор об избежании двойного налогообложения;
- во-вторых, налогоплательщик должен подтвердить, что именно он является фактическим получателем дохода (бенефициарным собственником такого дохода), то есть обладает правом «right to use and enjoy», подразумевающим возможность реального распоряжения указанным доходом.

Помимо вышеуказанных основных, но достаточно пространных требований, судебной практикой вырабатываются более конкретные параметры, позволяющие в каждом конкретном случае, опираясь на фактические обстоятельства, решать вопрос о наличии или отсутствии у лица статуса бенефициарного собственника доходов в отношении тех или иных доходов, и в результате определять правомерность применения налоговых льгот, предусмотренных конкретным Соглашением [3].

Однако следует отметить, что применение концепции бенефициарного собственника доходов в большей степени характерно для европейских государств, в то время как в Соединенных Штатах Америки для аналогичных целей используется «концепция ограничения льгот» (limitation of benefits concept).

В отличие от концепции бенефициарного собственника доходов, задача концепции ограничения льгот не сводится к ограничению применения льгот исключительно в отношении пассивных видов доходов и заключается в разграничении двух категорий налоговых резидентов государства, подписавшего двустороннее налоговое соглашение с Соединенными Штатами Америки, а именно:

- налоговые резиденты, которые имеют существенные и реально существующие связи с государством, заключившим налоговое соглашение с США;
- налоговые резиденты, которые являются таковыми лишь формально, не обладая существенными экономическими или иными связями с государством, заключившим налоговое соглашение с США.

Зачастую, неправомерное применение льгот осуществляется именно второй категорией налоговых резидентов. Для предотвращения злоупотребления льготами, предусмотренными Соглашениями, в Статье 22 Модельной Конвенции США сформулированы конкретные требования, несоответствие которым приведет к отказу в использовании налоговых льгот, предусмотренных Соглашением.

Отметим, что на сегодняшний день Соединенные Штаты заключают Соглашения только в случае, если его текст содержит статью об ограничении льгот, разработанную на базе Статьи 22 Модельной конвенции США, а Соглашения США с другими странами, которые ранее не содержали указанной статьи, дополняются статьей

об ограничении льгот. При этом статья Соглашений с США об ограничении льгот, включаемая в тексты соответствующих Соглашений, значительно отличается от европейского подхода ОЭСР, так как основана на американском законодательстве, и содержит положения, предотвращающие предусмотренные Соглашением льготы резидентами третьих стран [4].

Виды условий ограничения применения льгот по Соглашениям могут быть классифицированы следующим образом:

- 1) К первому виду условий относятся условия, согласно которым налогоплательщики вправе применять все налоговые льготы, предусмотренные Соглашением. Налогоплательщики соответствуют указанному условию в том случае, если налогоплательщик докажет наличие статуса правомочного резидента (*qualified resident*).
- 2) Второе условие включает в себя ситуацию, когда налогоплательщик, не обладая статусом правомочного резидента (*non-qualified resident*), вправе применять льготы, предусмотренные Соглашением.
- 3) К третьему условию относятся ситуации, когда налогоплательщик, не обладая статусом правомочного налогоплательщика, обладает правом применять некоторые виды льгот, предусмотренных соответствующим Соглашением. К указанным видам льгот относятся льготы, которые налогоплательщик вправе применять в отношении следующих видов доходов: дивиденды, проценты, роялти, а также льгота по налогу на доходы американского отделения иностранной компании, распределяемой в форме дивидендов в пользу иностранных компаний (применение режима аналогичной ситуации, когда американская компания-источник дохода является дочерней компанией иностранной материнской компанией и репатрирует доходы в адрес иностранной материнской компании. Данный вид налога был введен Актом о налоговой реформе 1986 года в целях замены «второстепенного налога на дивиденды, удерживаемого у источника выплаты» (*«second-tier withholding tax on dividends»*) [5].
- 4) К четвертому условию относятся ситуации, когда налогоплательщики не вправе применять налоговые льготы, предусмотренные Соглашением (например, в случае наличия постоянного представительства), несмотря на то, что налогоплательщик подпадает под одно из указанных выше условий (1-3). Однако несмотря на то, что налогоплательщик не удовлетворяет всем перечисленным выше условиям, существует возможность сослаться на общее условие о добросовестности налогоплательщиков [6].

Вывод:

Таким образом, механизмы, предусмотренные концепциями бенефициарного собственника доходов и ограничения льгот имеют различное предназначение и направлены на регулирование различного круга проблем.

Так, цель концепции бенефициарного собственника доходов заключается в недопущении неправомерного использования налоговых льгот, предусмотренных Соглаше-

ниями, в отношении пассивных видов доходов (дивиденды, проценты и роялти).

Что касается концепции ограничения льгот, то ее механизм является более совершенным, предусматривает конкретные формальные требования и распространяется на все налоговые льготы, которые содержатся в Соглашениях, в тексте которых содержится положение об ограничении льгот.

Источники и литература

- 1 A Study of Article XXIX A of the Canada-US Tax Treaty: The Limitation-on-Benefits Article. Paulina Kallas. Интернет ресурс: https://www.ctf.ca/ctfweb/Documents/PDF/2002ctj/2002ctj6_kallas.pdf (ссылка действительна на 28.02.2016 г.).
- 2 Гидирим. В.А. Концепция “фактического права” в налоговом законодательстве: вносим ясность [Электронный ресурс]// Режим доступа: http://zakon.ru/blog/2015/8/1/konceptiya_“fakticheskogo_prava”_v_nalogovom_zakonodatelstve (ссылка действительна на 28.02.2016 г.).
- 3 Постановление Арбитражного суда г. Воронеж от 06.10.2014 по делу №А14-13723/2013, Решение Арбитражного суда г. Москвы от 31.03.2015 г. № А40-16883/15-115-127, Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 05.12.2012 № 09АП-33421/2012-АК, Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 26.01.2015 г. N 09АП-53771/2014, Prévost Car Inc. v. Her Majesty the Queen, 2004-2006(IT)G and 2004-4226(IT)G; Indofood International Ltd. v. JP Morgan Chase Bank N.A. London Branch, [2006] E.W.C.A. Civ. 158, S.T.L. 1195, Federal Administrative Tribunal of Switzerland Judgment of 7 March 2012 A-6537/2010.
- 4 United States Model Income Tax Convention - Technical Explanation to the 2006 Model Income Tax Convention. IBFD tax base [http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/collections/ttmodel/html/tt_us_0]
- 5 LB&I International Practice Service Concept Unit https://www.irs.gov/pub/int_practice_units/RPWCUP_08_2_01.PDF.
- 6 Limitation on Benefits Clauses in Double Taxation Conventions. Kluwer Law International, 2006, Félix Alberto Vega Borrego. p. 114.