

или гражданско-правовую ответственность, а исправить можно только конкретных физических лиц, а не организацию.

Стоит отметить, что российское государство, на наш взгляд, развивается по правильному пути, т.к. принят закон с целью введения дополнительных обязанностей и ответственности юридических лиц в сфере налогообложения. Кроме того, в настоящий момент, как уже упоминалось, обсуждаются возможные налоговые послабления или предоставление большей свободы для юридических лиц. Возможно, сейчас идет поиск того самого баланса. Очевидно, что для экономического роста необходимо, чтобы российские компании не уводили свои денежные потоки в офшоры.

## РАЗВИТИЕ КОНЦЕПЦИИ «БЕНЕФИЦИАРНОГО СОБСТВЕННИКА» В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ

**Прокофьева Т.Э.**

Финансовый университет при Правительстве РФ

Научный руководитель:

Борисов О.И., к.э.н, доцент

**Аннотация:** В статье рассматриваются вопросы определения понятия «бенефициарный собственник», регулирование данных вопросов в международной и российской практике налогообложения. Проанализированы история возникновения и содержание концепции бенефициарной собственности.

**Annotation:** In this work was discussed the questions of the meaning «beneficial owner», regulation of the matters in the international and Russian tax practice. The history of the concept of beneficial ownership and the content of this concept in the international tax law were analyzed.

**Ключевые слова:** бенефициарный собственник, международные налоговые соглашения, налоговое право, кондуитная компания, национальное налоговое законодательство.

**Keywords:** beneficial owner, tax treaties, tax law, conduit company, national tax law.

Концепция «бенефициарной собственности» широко применяется в борьбе со злоупотреблениями в виде неправомерного применения льготных налоговых ставок, предусмотренных положениями международных налоговых соглашений.

Понятие «бенефициарная собственность» произошло из общего права, в частности из системы права Великобритании. Введение понятия «бенефициарная собственность» в английское право привело к появлению различий между понятиями бенефициарный и небенефициарный законный владелец, таким как доверительный управляющий. В трастовом праве или в «праве справедливости» также существовало различие между законным владением

доверительного управляющего (учредителя траста) и бенефициарной собственностью бенефициара.

В то же время, страны с континентальной системой права, как правило, не признают разделение по видам собственности, по крайней мере, не в той степени, как в странах с общим правом, и, соответственно, не используют концепцию бенефициарной собственности (за исключением некоторых юрисдикций, которые используют концепцию «бенефициарной собственности» в налоговом законодательстве, как например, Нидерланды)<sup>1</sup>. В связи с этим, удивительно, что концепция бенефициарной собственности активно используется в Модельной конвенции ОЭСР, которая применяется в странах с континентальной системой права.

Понятие «бенефициарный собственник» было введено в статьи 10 (Дивиденды), 11 (Проценты) и 12 (Роялти) Модельной конвенции ОЭСР в 1977 г. Для того, чтобы резиденты договаривающихся государств имели возможность пользоваться налоговыми преференциями, предусмотренными международными соглашениями, они должны владеть конкретным видом пассивного дохода на праве бенефициарной собственности. Введение концепции бенефициарной собственности в Модельную конвенцию ОЭСР (1977 г.) было обусловлено целью предотвратить злоупотребления применением пониженной ставки налога у источника выплаты дохода путем создания компаний-посредников, являющимися резидентами низконалоговых юрисдикций.

В 2003 году в Комментарий Модельной конвенции ОЭСР были внесены изменения, относящиеся к применению понятия «бенефициарный собственник». Было указано, что понятие «бенефициарный собственник» не должно трактоваться в узком, техническом смысле. Поправка в Комментарий Модельной конвенции ОЭСР предусматривала использование понятие «бенефициарный собственник» в контексте целей и задач конвенции, включая избежание двойного налогообложения и предотвращение уклонения от уплаты<sup>2</sup>. Также в Комментариях Модельной конвенции ОЭСР (2003 г.) было отмечено, что кондуитная компания не может трактоваться в качестве бенефициарного собственника. Несмотря на то, что кондуитная компания является формальным собственником дохода, она имеет ограниченные полномочия по распоряжению полученным доходом. Комментарий Модельной конвенции ОЭСР предусматривали, что кондуитная компания не может рассматриваться в качестве бенефициарного собственника, так как выступает формальным собственником дохода и имеет узкие полномочия в отношении полученного дохода, которые относят ее к не более чем фидуциарному владельцу (доверенному лицу) или администратору (управляющему), действующему от своего имени, но за счет других заинтересованных сторон<sup>3</sup>. Примечательно, что эти положения были ранее опубликованы в Отчете ОЭСР по кондуитным компаниям от 1986 года (the OECD Conduit Companies Report 1986).

<sup>1</sup> Luc de Broe. International Tax Planning and Prevention of Abuse// 2008. С. 663.

<sup>2</sup> Commentary to OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2003 , art 12

<sup>3</sup> Commentary to OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2003 , art 12.1

В 2011 г. ОЭСР выпустила проектный документ для уточнения понятия «бенефициарный собственник», фигурирующего в официальных Комментариях к статьям 10 (Дивиденды), 11 (Проценты), 12 (Роялти) Модельной конвенции ОЭСР. Однако в 2012 г. ОЭСР пересмотрела предполагаемые изменения уже с учетом внесенных предложений в ранее опубликованный проект изменений. В проекте изменений 2011 г. уточнялось, что значение понятие «бенефициарный собственник» должно рассматриваться в контексте «выплачен... резиденту» (paid to ... a resident) с учетом целей и задач конвенции, а не иметь узкую техническую трактовку, которое данное понятие может иметь в национальном законодательстве государства. Однако данное положение не означает, что понятие «бенефициарный собственник», используемое в контексте национального законодательства автоматически теряет свою силу: оно может применяться в той степени, в соответствии с которой оно согласуется с общим принципом, предусмотренным официальными Комментариями к Модельной конвенции ОЭСР.

В 2011 г. в проект изменений было также внесено дополнение, характеризующее получателя дивидендов в качестве бенефициарного собственника. Было отмечено, что получатель дивидендов признается бенефициарным собственником в случае, если получатель дохода обладает полным право использовать и распоряжаться (the full right to use and enjoy) полученными дивидендами, не ограниченными договорными или юридическими обязательствами передать полученный платеж другому лицу.

Однако в 2012 г. ОЭСР была внесена поправка: формулировка the full right to use and enjoy была заменена на right to use and enjoy. В связи с внесением данной поправки, было отменено положение о том, что бенефициарный собственник должен обладать *полным* правом использовать и распоряжаться полученным доходом. Более того, далее дается пояснение, что любое обязательство передать полученные доходы другому лицу «должно быть связанным с полученным платежом (доходом)», т.е. обязательство совершения последующих выплат должно относиться непосредственно к полученному доходу<sup>4</sup>.

Особую актуальность концепция бенефициарной собственности приобрела в Российской Федерации в контексте государственных инициатив по деофшоризации и попытке ограничить злоупотребления неправомерного применения положений международных налоговых соглашений. В последнее время усиливается внимание к вопросу определения понятия «бенефициарный собственник» со стороны органов власти:

➤ Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015–16 годов — продолжение работы над законопроектом о контролируемых иностранных компаниях и конечных получателях дохода (бенефициарных собственниках) в целях противодействия уклонению от налогообложения с использованием низконалоговых юрисдикций.

➤ Введено понятие «бенефициарный владелец» в Федеральный закон от 07.08.2001 № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) до-

---

<sup>4</sup> Голишевский В. И. Бенефициарный собственник в налоговой практике // Актуальная бухгалтерия. 2014. № 5.

ходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма». Понятие «бенефициарный владелец» используется в целях обязательного сбора и хранения информации о любой компании, являющейся клиентом организации, осуществляющей операции с денежными средствами или иным имуществом (перечень таких организаций приведен в ст. 5 Закона № 115-ФЗ)<sup>5</sup>.

➤ Разъяснения Минфина России в отношении толкования понятия фактический получатель «бенефициарный собственник» дохода для целей применения соглашений об избежании двойного налогообложения во многом основывается на положениях Модельной конвенции ОЭСР и официальных Комментарий к ней. Согласно разъяснениям Минфина, лицо рассматривается в качестве фактического получателя дохода, в случае если такое лицо является непосредственным выгодоприобретателем, то есть фактически получает выгоду от полученного дохода и вправе определять его дальнейшую судьбу. Также при определении фактического получателя (бенефициарного собственника) дохода следует также учитывать выполняемые функции и принимаемые риски иностранной организации, претендующей на получение льготы в соответствии международными соглашениями об избежании двойного налогообложения<sup>6</sup>. Однако необходимо отметить, что письма Минфина России не имеют законодательный силы и носят рекомендательный характер.

➤ Федеральным законом от 24.11.2014 № 376-ФЗ в НК РФ было введено определение понятия «лицо, имеющее фактическое право на доход», используемого в международных налоговых соглашениях. Согласно изменениям, лицо не признается имеющим фактическим право на доходы и не вправе претендовать на налоговые преференции, предусмотренных международными налоговыми соглашениями, в частности, если оно:

- обладает ограниченными полномочиями в отношении распоряжения полученными доходами;
- осуществляет в отношении полученных доходов посреднические функции в интересах иного лица, не выполняя никаких иных функций и не принимая на себя никаких рисков;
- прямо или косвенно выплачивает доход (полностью или частично) иному лицу, которое при прямом получении такого дохода не имело бы права на применение положений международного соглашения.

Несмотря на активное практическое использование концепции «бенефициарного собственника» (фактического получателя дохода), четкого определения данного понятия не существует. В этой связи следует согласиться с позицией И.В. Трунича: «Универсального определения фактического получателя дохода нет: в конкретной ситуации суд той или иной юрисдикции это понятие трактует в соответствии с особенностями национального законодательства, основываясь на общепринятом наборе базовых принципов, которые в том числе теперь закреплены в Федеральном законе от 24.11.2014 № 376-ФЗ»<sup>7</sup>. Тем не

<sup>5</sup> Федеральный закон от 28 июня 2013 г. № 134-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям» (с изменениями и дополнениями).

<sup>6</sup> Письмо Министерства финансов № 03-00-РЗ/16236 от 9 апреля 2014 г.

<sup>7</sup> Трунин И.В. Налоговый маневр — вынужденная мера №1(145) январь 2015

менее, дальнейшая работа над всесторонним анализом данного понятия должна продолжаться.

## ПРИНЦИП СПРАВЕДЛИВОСТИ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ: ПРОБЛЕМЫ КОНКРЕТИЗАЦИИ И ПРИМЕНЕНИЯ

**Тимофеева К.В., Хохлова В.В.**

Финансовый университет при Правительстве РФ

Научный руководитель:

Назаренко Б.А., к.ю.н., доцент

**Аннотация:** Статья посвящена изучению принципа справедливости налогообложения. В ней рассмотрены особенности реализации данного принципа в современных условиях. В чем состоит справедливость налогообложения, в достаточной ли степени справедлива современная российская налоговая система, и какие меры по ее совершенствованию следует предпринять — вопросы, которые рассматриваются в данной статье.

**Annotation:** The article is devoted to the research of the principle of tax fairness. The features of the implementation of the principle of tax fairness in modern conditions are considered. What is tax fairness, is Russian tax system fair or not and what measures for its improvement our government should take — the issues, which are discussed in this article.

**Ключевые слова:** принцип, справедливость налогообложения, налоговая система, равенство налогообложения, налог на недвижимость.

**Keywords:** principle, tax fairness, tax system, equality of taxation, property tax.

Принципы налогового права — основные начала нормативного регулирования в сфере налогообложения, обеспечивающие взаимосвязь налогового права, налогового законодательства и налоговой политики<sup>1</sup>.

Большой интерес среди представителей юридической науки вызывает принцип справедливости налогообложения. Справедливая система налогообложения является одной из приоритетных целей построения современного государства и общества. К этой цели человечество идет уже многие столетия, однако достичь ее пока не удалось ни одному государству мира. Поиски путей справедливого налогообложения будут продолжаться еще очень долго. В России справедливость признана одним из основных принципов законодательства. Однако не только в нашей стране, но и в других благополучных государствах вряд ли можно сказать, что данный принцип реализуется в полной мере. С учетом этого необходимость в изучении принципа справедливости налогообложения не вызывает сомнений.

---

<sup>1</sup> Красноперова О.А. Принципы налогообложения как составной элемент налогового механизма. // Государство и право. 2012. №3. С. 51.