

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 9 апреля 2014 г. N 03-00-РЗ/16236

Министерство финансов Российской Федерации в качестве компетентного органа по применению действующих соглашений об избежании двойного налогообложения в связи с вопросами, возникающими у налоговых органов, налогоплательщиков и налоговых агентов в отношении применения льгот, предусмотренных международными соглашениями об избежании двойного налогообложения, сообщает следующее.

При применении международных соглашений в части предоставления права на использование льгот (пониженных ставок и освобождений) при налогообложении отдельных видов доходов от источников в Российской Федерации необходимо производить оценку на предмет того, является ли лицо, претендующее на использование льгот (пониженных ставок и освобождений), предусмотренных соглашением, фактическим получателем (бенефициарным собственником) соответствующего дохода.

Международные соглашения об избежании двойного налогообложения основываются на Модельной конвенции по налогам на доход и капитал Организации экономического сотрудничества и развития (далее - Модельная конвенция ОЭСР) и на официальных комментариях к ней, содержащих толкование ее положений.

Согласно положениям вышеуказанных комментариев к Модельной конвенции ОЭСР требование о наличии статуса фактического получателя дохода (его бенефициарного собственника) было включено в Модельную конвенцию для разъяснения значения выражения "выплачиваемых ... резиденту", которое используется при установлении в государствах - участниках конвенции принципов налогообложения таких доходов, как дивиденды, проценты, роялти, прочие доходы. 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.

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.

Предоставление в государстве - источнике выплачиваемого иностранному лицу дохода налоговых льгот (пониженных ставок и освобождений) также противоречит целям и задачам международных соглашений, если получатель такого дохода, не используя формально такие инструменты, как агентирование или номинальное держание, будет действовать как промежуточное звено в интересах иного лица, фактически получающего выгоду от соответствующего дохода. Такое промежуточное звено, например кондуитная компания, не может рассматриваться как лицо, имеющее фактическое право на получаемый доход, если несмотря на свой формальный статус собственника дохода в сделке с лицом, являющимся налоговым резидентом государства - источника дохода, подобная компания обладает очень узкими полномочиями в отношении этого дохода, что позволяет рассматривать ее в качестве доверенного лица или управляющего, действующего от имени заинтересованных лиц.

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. При определении фактического получателя (бенефициарного собственника) дохода следует также учитывать выполняемые функции и принимаемые риски иностранной организации, претендующей на получение льготы в соответствии с международными соглашениями об избежании двойного налогообложения.

Предусмотренные соглашениями льготы (пониженные ставки и освобождения) в отношении выплачиваемых доходов от источника в Российской Федерации не применяются, если они выплачиваются в рамках сделки или серии сделок, осуществленных таким образом, что иностранное лицо, претендующее на получение льготы в виде пониженной ставки по дивидендам, процентам и роялти, выплачивает прямо или косвенно весь или почти весь доход (в любое время и в любой форме) другому лицу, которое не имело бы льгот (пониженных ставок и освобождений) по соответствующему договору об избежании двойного

налогообложения, если бы такие доходы выплачивались напрямую такому лицу.

По нашему мнению, кондуитные сделки включают следующие примеры, не исчерпываясь ими:

- резидент государства-партнера по соглашению, получающий дивиденды от источников в Российской Федерации, имеет обязательство перед иным лицом, являющимся резидентом государства, не имеющего соответствующего соглашения с Российской Федерацией (или государства, соглашение с которым устанавливает менее льготные условия налогообложения дивидендов), перечислить всю или почти всю сумму дивидендов этому иному лицу (группе таких лиц) напрямую или с использованием посредников;

- резидент государства-партнера по соглашению, получающий проценты по кредиту (займу), предоставленному российскому лицу, перечисляет всю или почти всю сумму процентов иному лицу, являющемуся резидентом государства, не имеющего соответствующего соглашения с Российской Федерацией (или государства, соглашение с которым устанавливает менее льготные условия налогообложения процентов), поскольку денежные средства, предоставленные российскому лицу первым упомянутым иностранным резидентом в виде кредита (займа), были получены им самим от этого иного лица-резидента третьего иностранного государства;

- резидент государства-партнера по соглашению, получающий доходы от авторских прав от источников в Российской Федерации по сублицензионному договору, перечисляет всю или почти всю сумму таких доходов лицу, являющемуся резидентом государства, не имеющего соответствующего соглашения с Российской Федерацией (или государства, соглашение с которым устанавливает менее льготные условия налогообложения), по договору лицензии, который заключен между первым упомянутым иностранным резидентом и этим иным резидентом третьего иностранного государства, являющимся обладателем исключительных прав на объект интеллектуальной собственности.

Таким образом, льготы (пониженные ставки и освобождения), предусмотренные международными соглашениями об избежании двойного налогообложения, при выплате дохода в виде дивидендов, процентов и доходов от использования авторских прав от источников в Российской Федерации применяются исключительно в случае, если резидент иностранного государства, с которым Российской Федерацией заключено соответствующее соглашение, является фактическим получателем дохода.

Одновременно обращаем внимание, что согласно Постановлению Пленума Высшего Арбитражного суда Российской Федерации от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении Арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации" ответственность за правильность исчисления и удержания налога у источника (включая правильность применения льгот (пониженных ставок и освобождений), предусмотренных международными соглашениями об избежании двойного налогообложения) несет налоговый агент.

С.Д.ШАТАЛОВ
