

**КОНЦЕПЦИЯ ФАКТИЧЕСКОГО ПРАВА НА ДОХОД: КАК ЗАЩИТИТЬ
ПОНИЖЕННУЮ СТАВКУ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ У ИСТОЧНИКА ВЫПЛАТЫ****Дмитрий Александрович ЛАПИН**

студент департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования,
 Финансовый университет при Правительстве РФ, Москва, Российская Федерация
 lapin.dmitry.official@inbox.ru
 ORCID: отсутствует
 SPIN-код: 5184-6255

История статьи:

Рег. № 245/2019
 Получена 27.03.2019
 Получена в доработанном
 виде 10.09.2019
 Одобрена 28.10.2019
 Доступна онлайн
 29.11.2019

УДК 336.227.1

JEL: E6, H2

Ключевые слова:

фактическое право на доход,
 бенефициарный
 собственник, соглашение
 об избежании двойного
 налогообложения, налог
 у источника

Аннотация

Предмет. Подтверждение обоснованного использования налогоплательщиками и налоговыми агентами преимуществ соглашений об избежании двойного налогообложения.

Цели. Формулировка критериев отнесения/неотнесения лица к числу бенефициарных собственников.

Методология. Используются классические приемы экономического анализа, индукция и дедукция, а также сравнительные методы.

Результаты. Названы отдельные показатели и критерии соответствия статусу бенефициарного собственника дохода, а также определена стратегия действий в отношении защиты применения льготных ставок по налогу у источника.

Область применения. Полученные результаты могут использоваться в администрировании налога на прибыль организаций.

Выводы. Несмотря на складывающуюся не в пользу налогоплательщиков судебную практику, сделан вывод о том, что успешному механизму подтверждения фактического права на доход служит создание детального «защитного файла», содержащего необходимую информацию в отношении распоряжения и пользования полученным доходом. Главную роль играет приоритет содержания над формой.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2019

Для цитирования: Лапин Д.А. Концепция фактического права на доход: как защитить пониженную ставку налога на прибыль у источника выплаты // Финансы и кредит. — 2019. — Т. 25, № 11. — С. 2521 — 2533.
<https://doi.org/10.24891/fc.25.11.2521>

Концепция фактического права на доход применяется при предоставлении налоговых льгот по договорам об избежании двойного налогообложения (ДИДН) в отношении денежных выплат из России, таких как дивиденды, проценты, роялти и др.

В соответствии с положениями ст. 7 и 312 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) для применения льготных положений, предусмотренных соглашениями об избежании двойного налогообложения РФ с другими юрисдикциями при выплате доходов лицам, расположенным в данных юрисдикциях, необходимо, чтобы эти лица являлись бенефициарными собственниками дохода из РФ.

Согласно ст. 7 НК РФ 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, а также принимаемые ими риски.

В соответствии с разъяснениями Минфина России для признания лица в качестве бенефициарного собственника дохода

оно должно быть непосредственным выгодоприобретателем, то есть лицом, которое фактически получает выгоду от полученного дохода и самостоятельно определяет его дальнейшую экономическую судьбу.

В целях применения международного договора РФ по вопросам налогообложения иностранное лицо не будет признаваться бенефициарным собственником полученного дохода, если оно обладает ограниченными полномочиями в отношении распоряжения этими доходами, осуществляет в отношении указанных доходов посреднические функции в интересах иного лица, не выполняя никаких иных функций и не принимая на себя никаких рисков.

Ученый И.А. Хаванова [1] исследовала договоры об избежании двойного налогообложения. Н.А. Поветкина [2] также касалась этой темы в разрезе финансовой устойчивости России. В.А. Мачехин, О.С. Маршанкулова указывали на излишние льготы, получаемые за счет договоров об избежании двойного налогообложения [3]. Также В.А. Мачехин сравнивал проект BEPS¹ и деофшоризацию [4], последнюю анализировала и Н.Г. Андрианова [5].

Ученые С.А. Араkelов [6], Ю.В. Леденева [7], В.А. Мачехин [8], А.В. Кириллов, Н.А. Васильев [9], Д.Е. Анищенко [10] рассматривали концепцию фактического права на доход. В.А. Канашевский [11], И.А. Хаванова [12] и Б.Я. Брук [13] анализировали бенефициарную собственность и концепцию бенефициарного собственника. О необходимости развития механизмов контроля статуса фактического получателя дохода говорила Л.В. Полежарова [14]. Способы определения фактического получателя дохода рассматривали А.Ю. Васильев [15], К.Ю. Литвинова, И.Б. Штукмастер [16]. О.С. Федорова [17] анализировала сложившуюся вокруг налога на прибыль ситуацию.

¹ Международный проект по противодействию размыванию налогооблагаемой базы и вывод доходов из-под налогообложения путем искусственного вывода прибыли из стран с высокими налогами в страны с низкими.

В апреле 2018 г. ФНС России опубликовала письмо², консолидирующее судебную и административную практику рассмотрения споров по этой тематике, что и предопределяет актуальность настоящего исследования. В нем содержатся критерии, которые налоговым органам России и судам рекомендуется принимать во внимание при оценке статуса иностранной компании в качестве фактического получателя доходов из России. В целом в этом письме приведен обзор негативной для налогоплательщика практики и содержатся некоторые неоднозначные суждения о необходимости ведения «предпринимательской» деятельности со стороны фактического получателя дохода, например, предпринимательской деятельностью не считается холдинговая и финансовая деятельность, обслуживающая интересы собственной группы и аффилированных с нею лиц.

Ученый А.В. Николаев [18] анализировал бенефициарную собственность, изменившуюся после выхода указанного письма. А.И. Горохов рассматривал концепцию фактического права на доход в актуальной судебной практике [19].

Целесообразно выделить три стратегии по обоснованию применения пониженной ставки налога на прибыль у источника по выплатам дивидендов/процентов роялти и иных доходов в соответствии с ДИДН:

- 1) изменение текущей структуры владения;
- 2) защита существующей структуры владения;
- 3) использование положительной практики и специальных норм.

Рассмотрим на примере компании «ИнКо» (рис. 1) соответствие статусу фактического получателя дохода, критериям уровня присутствия в юрисдикции ее налогового резидентства (Кипр), а также соответствия деятельности и документального подтверждения такой деятельности законодательству (ст. 7 и 312 НК РФ) в отношении бенефициарной собственности на

² Письмо ФНС России от 28.04.2018 № СА-4-9/8285@ «О практике рассмотрения споров по применению концепции лица, имеющего фактическое право на доход (бенефициарного собственника)».

дивиденды, выплачиваемые российской компанией — «РосКо».

Для оценки соответствия компании «ИнКо» статусу фактического получателя дохода необходимо провести анализ следующих документов:

- устава и документов о приобретении в собственность компанией акций какого-либо юридического лица;
- протоколы заседаний совета директоров;
- инвестиционную стратегию, отчеты брокеров и депозитариев по инвестиционным операциям, аналитические таблицы по структуре инвестиционных портфелей;
- риск-отчеты, в том числе отчеты по анализу рисков, связанных с инвестиционной деятельностью;
- дивидендные потоки;
- выписки с банковских счетов;
- трудовые договоры и резюме сотрудников и директоров;
- договоры с арендодателем офиса, поставщиками услуг (ИТ, подготовка бухгалтерской и налоговой отчетности, аудит, риск-менеджмент, юридические и комплаенс услуги);
- годовой бюджет;
- аудированную финансовую отчетность.

Необходимо отметить, что полученные в результате анализа данные должны отражать реальную деятельность, а также перспективы развития компании. Далее в работе приведен перечень критериев для подтверждения фактического права на доход «ИнКо», который по своей сути базируется на глубоком понимании специфики функционирования организации.

Критерий 1. Подтверждение того, что иностранная компания «ИнКо» «прямо вложила» в капитал российской организации «РосКо» сумму, не менее определенного порога (например, на Кипре сумма вклада в

капитал должна составлять не менее 100 000 евро).

В соответствии с соглашением об избежании двойного налогообложения между Кипром и РФ данное условие является обязательным для применения 5-процентной ставки налога у источника в РФ при распределении дивидендов из РФ на Кипр.

Критерий 2. Аргументация, подтверждающая права «ИнКо» по самостоятельному распоряжению доходом в виде дивидендов от «РосКо».

Сущность этого критерия заключается в следующем:

- 1) отсутствие договорных или иных юридических обязательств по передаче дивидендов третьим лицам, местом резидентства/регистрации которых является государство, с которым у России не заключен ДИДН, или которые не имели бы льгот (пониженных ставок и освобождений) по соответствующему ДИДН, если бы такие доходы выплачивались напрямую такому лицу. При этом под третьими лицами могут подразумеваться как прямые акционеры «ИнКо», так и иные третьи лица, перед которыми компания может иметь соответствующие договорные или иные юридические обязательства;
- 2) отсутствие ограничений в правах на распоряжение акциями «РосКо», выплачивающей доход;
- 3) отсутствие фактической предопределенности последующей передачи компанией денежных средств третьим лицам;
- 4) самостоятельность принятия решений директорами «ИнКо» по использованию полученного дохода;
- 5) наличие у «ИнКо» права усмотрения в отношении распоряжения и использования полученным доходом, а также в отношении актива, в связи с которым возник такой доход.

Критерий будет выполнен, если:

- устав «ИнКо» и договоры с директорами «ИнКо» не содержат ограничений на осуществление ими полномочий по распоряжению акциями «РосКо», а также в отношении дивидендов, полученных от «РосКо». Анализируя документы, мы должны убедиться, что директора «ИнКо» имеют право принимать решение о продаже всех или части акций, о приобретении большего количества акций «РосКо», о залоге акций «РосКо» и т.д.;
 - устав «ИнКо» и финансовая отчетность «ИнКо» не свидетельствуют о наличии каких-либо договорных или иных юридических обязательств перечислять доход, полученный от «РосКо», какому-либо другому третьему лицу;
 - отсутствие каких-либо иных документов (например, резолюций акционера «ИнКо» или иных указаний третьих лиц), принуждающих директоров «ИнКо» к перечислению дохода, полученного от «РосКо», акционерам «ИнКо» или каким-либо иным третьим лицам или иным образом предопределяющих такую передачу доходов;
 - директора «ИнКо» самостоятельно принимают решения в отношении деятельности «ИнКо» и не обязаны действовать в соответствии с указаниями акционеров, бенефициаров группы или следовать инструкциям каких-либо иных лиц;
 - отсутствие обязательств в финансовой отчетности о транзите дивидендов, полученных от «РосКо», в адрес акционеров «ИнКо», а также иные значительные обязательства (например, значительные суммы долгов на балансе), которые бы требовали перевода указанных средств третьим лицам;
 - основная часть средств, полученных от «РосКо» в виде дивидендов, находится на текущих счетах «ИнКо» и используется Компанией в своей инвестиционной деятельности;
 - на момент получения дивидендов от «РосКо» у «ИнКо» отсутствует существенная задолженность перед третьими лицами или иные обязательства, которые бы предопределяли необходимость передачи доходов, полученных от «РосКо», иным лицам;
 - на момент получения дивидендов от «РосКо» у «ИнКо» отсутствовали агентские отношения, которые предполагали бы перечисление средств акционерам «ИнКо» или иным третьим лицам в транзитном порядке.
- Критерий 3.* Аргументация, подтверждающая, что компания ведет реальную предпринимательскую деятельность на своей территории, в том числе с использованием полученных от «РосКо» дивидендов.
- Суть критерия заключается в следующем.
1. Осуществление компанией фактических предпринимательских функций (то есть деятельность «ИнКо» не должна носить технический характер).
 2. Использование компанией дохода в своей экономической деятельности (сделки иностранной «ИнКо» по распоряжению доходом из российских источников не должны носить разовый характер и осуществляться исключительно в целях перечисления дохода третьим лицам).
 3. Несение компаний коммерческих рисков в отношении активов.
 4. Наличие у «ИнКо» собственных средств.
 5. Наличие у «ИнКо» иных активов, помимо участия в российских компаниях, выплачивающих доход.
 6. Наличие у «ИнКо» иных источников дохода, кроме полученных из России дивидендов.
- Критерий будет выполнен, если:
- у «ИнКо» имеется собственный капитал в значительном размере, а также иные активы, помимо акций в «РосКо», обеспечивающие осуществление ее коммерческой

деятельности. В частности, «ИнКо» может иметь в собственности доли участия в различных компаниях (в том числе российских);

- в составе активов «ИнКо» имеются денежные средства на банковских депозитах в независимых банках, а также инвестиционный портфель, представленный акциями крупных независимых компаний, облигациями независимых третьих лиц, деривативами на акции, товарными и валютными деривативами;
- компания выполняет следующие функции: владение и распоряжение акциями «РосКо» и другими инвестициями, осуществляет валютные операции (например, конвертация полученных дивидендных доходов из рублей в иную валюту), осуществление финансово-инвестиционных операций (размещение средств на депозитах в банках, купля-продажа ценных бумаг, инвестирование в обращающиеся финансовые инструменты);
- для повышения эффективности своей инвестиционной деятельности «ИнКо» может проводить консультации с различными банками по вопросу выработки стратегии инвестиционной деятельности. На ежеквартальной основе могут публиковаться подробные отчеты о результатах инвестиционной деятельности «ИнКо»;
- в целях роста объемов торговых операций «ИнКо» с финансовыми инструментами директора «ИнКо» могут принять решение установить деловые отношения с иными финансовыми структурами (потенциальное открытие банковских, инвестиционных и депозитарных счетов);
- при ведении предпринимательской деятельности «ИнКо» принимает на себя различные финансовые и коммерческие риски, такие как рыночный, кредитный, процентный, валютный риски, а также риск недостаточности капитала и риск утраты ликвидности.

В отношении использования «ИнКо» полученных от «РосКо» дивидендов в своей

предпринимательской деятельности (получение экономической выгоды) необходимо отметить следующее.

На основании необходимых документов (прежде всего финансовой отчетности «ИнКо») можно сделать вывод о том, каким образом «ИнКо» распоряжалась доходами в виде дивидендов от «РосКо» (например, конвертация в иные иностранные валюты для снижения валютных рисков).

Имеющиеся в распоряжении денежные средства (в том числе полученные от «РосКо» дивиденды) «ИнКо» может размещать на краткосрочные банковские депозиты, инвестировать в обращающиеся финансовые инструменты, в частности, в акции и облигации независимых третьих лиц, деривативы на акции, товарные и валютные деривативы, осуществлять операции по купле-продаже финансовых инструментов. По состоянию на 31.12.2018 инвестиции «ИнКо» отображены в *табл. 1*.

Финансовый результат от инвестиционных операций «ИнКо» в 2018 г. (без учета переоценок финансовых инструментов) отражен в *табл. 2*.

Ежеквартальные аналитические отчеты о результатах инвестиционной деятельности «ИнКо» могут свидетельствовать о стабильной динамике роста/уменьшения объемов инвестиционного портфеля «ИнКо».

Все перечисленные характеристики могут свидетельствовать о том, что «ИнКо» активно ведет самостоятельную предпринимательскую деятельность финансового и инвестиционного характера, которую с малой долей вероятности можно квалифицировать в качестве исключительно холдинговой деятельности, связанной с владением акциями в «РосКо» и получением дохода от «РосКо».

Критерий 4. Аргументация, подтверждающая экономическое присутствие.

В отношении уровня присутствия «ИнКо» стоит рассмотреть следующие критерии.

1. Менеджмент:

- резидентство членов совета директоров и место осуществления деятельности директоров;
 - место проведения заседаний совета директоров и фактическое присутствие директоров;
 - необходимость проведения советом директоров «ИнКо» регулярных заседаний для принятия ключевых управленческих решений, оформленных соответствующими протоколами и резолюциями. В рамках таких заседаний директорами могут обсуждаться стратегические и операционные вопросы деятельности, рассматриваться новые направления инвестиционной деятельности с точки зрения прибыльности и управления рисками и утверждаться бюджет компании на следующий год;
 - директора «ИнКо» получают вознаграждение, уровень которого выглядит разумным по сравнению с выполняемыми ими функциями;
 - квалификация директоров, практический опыт, понимание специфики бизнеса (анализ резюме, трудовых договоров и должностных инструкций директоров).
2. Персонал:
- перечень сотрудников (должности, род занятий);
 - место осуществления сотрудниками своей деятельности на определенной территории;
 - уровень вознаграждения сотрудников является достаточным и соответствует выполняемым ими функциям;
 - образование, практический опыт, компетенции сотрудников (анализ резюме, трудовых договоров и должностных инструкций сотрудников).
3. Наличие офиса и общехозяйственных затрат:
- наличие офиса, который «ИнКо» арендует у третьих лиц либо имеет в собственности (адрес) и, как следствие, наличие ежегодных затрат на его содержание;
 - затраты на обслуживание собственного корпоративного веб-сайта;
 - наличие договоров с третьими лицами на оказание профессиональных консультационных услуг, а также услуг в области административной поддержки, (например, IT-поддержки, подготовки и аудита финансовой отчетности, юридических услуг, ведения бухгалтерского учета, оценки рисков и т.д.);
 - наличие регулярных затрат на выплату заработной платы директорам и сотрудникам;
 - наличие согласованного бюджета на обеспечение деятельности «ИнКо» (включая затраты на аренду и обслуживание офиса, закупку и поддержание офисной техники, затраты на фонд заработной платы, оплату профессиональных услуг сторонних провайдеров). Все данные затраты должны быть отражены в финансовой отчетности.
- Критерий 5. Подтверждение факта наличия у «ИнКо» налоговых обязательств.*
- В финансовой отчетности за 2018 г. должен быть отражен (например, кипрский) налог на прибыль к уплате в размере 150 000 долл. США.
- При соблюдении всех перечисленных фактов и критериев и при юридически надлежащем оформлении «защитного файла» можно будет сделать вывод о том, что компания имеет широкие полномочия по распоряжению дивидендами (процентами, роялти), полученными от «РосКо», и имеет необходимый уровень присутствия на Кипре для признания фактического права «ИнКо» на доход из России (например, за 2018 г.). Компания самостоятельно осуществляет реальную предпринимательскую деятельность на Кипре, в том числе с использованием такого дивидендного дохода, которая связана с управлением инвестиционным портфелем и инвестированием в обращающиеся

финансовые инструменты и сопряжена со значительными финансовыми рисками для «ИнКо».

Таким образом, компания может обоснованно считать себя фактическим получателем дивидендов, выплаченных «РосКо» в 2018 г., в контексте российского налогового законодательства и вследствие этого может претендовать на применение льготных положений договора об избежании двойного налогообложения между РФ и Кипром в отношении дивидендных выплат.

При этом наличие бенефициарной собственности «ИнКо» на доход в виде дивидендов из РФ необходимо оценивать отдельно в отношении каждой конкретной выплаты дивидендов. В случае сохранения в будущем существующей модели деятельности и соблюдения критериев в отношении будущих выплат дивидендов из РФ компания также должна признаваться бенефициарным собственником. Тем не менее рекомендуется регулярно (не менее одного раза в год) проводить оценку соответствия статусу фактического получателя доходов, а также в случае каких-либо изменений законодательства, правоприменительной практики и/или изменений в характере деятельности «ИнКо».

Риски по оспариванию российскими налоговыми органами бенефициарной собственности иностранных компаний растут, и судебная практика развивается в неблагоприятном для налогоплательщика

направлении. Это подтверждается растущим количеством судебных дел по вопросам оспаривания бенефициарной собственности на доход, выплачиваемый из России, а также количеством отрицательных для налогоплательщика судебных решений.

Особое внимание российские налоговые органы обращают на анализ движения денежных потоков (в том числе на предмет их транзитного характера), а также на вопросы уровня присутствия иностранных компаний в юрисдикциях их налогового резидентства.

Российские налоговые органы активно направляют адресные запросы в иностранные юрисдикции в рамках обмена информацией, и иностранные налоговые органы достаточно эффективно отвечают на запросы своих российских коллег в отношении конкретных налогоплательщиков и предоставляют в рамках своих ответов детальную информацию, включая даже информацию, которая не была изначально запрошена.

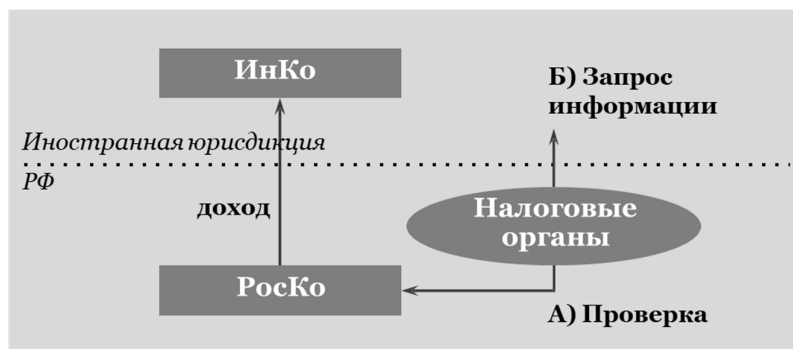
Таким образом, как видно из представленного анализа, ситуация для бенефициарных собственников усложняется. Для успешного подтверждения фактического права на доход можно рекомендовать создание детального «защитного файла», содержащего необходимую информацию в отношении распоряжения и пользования полученным доходом. При этом форма такого документа абсолютно не важна, гораздо актуальнее фактическая информация, содержащаяся в нем.

Таблица 1**Потенциальная структура инвестиций «ИнКо»****Table 1****Potential structure of InCo investments**

Показатель	Сумма, долл. США
Текущие счета/депозиты	50 000 000
Облигации	15 000 000
Производные финансовые инструменты	17 000 000
Акции	120 000 000
Инвестиции в фонды	9 000 000

Источник: авторская разработка*Source:* Authoring**Таблица 2****Потенциальный финансовый результат «ИнКо»****Table 2****Potential financial result of InCo**

Показатель	Сумма, долл. США
Чистая прибыль от торговли финансовыми инструментами	1 800 000
Реализованная прибыль от торговли валютными ценностями	270 000

Источник: авторская разработка*Source:* Authoring**Рисунок 1****Проверка соответствия статусу бенефициарного собственника дохода****Figure 1****Verification of eligibility for the status of beneficial owner of income***Источник:* авторская разработка*Source:* Authoring

Список литературы

1. *Хаванова И.А.* Международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения: монография / под ред. И.И. Кучерова. М.: Юриспруденция, 2016. 349 с.
2. *Поветкина Н.А.* Финансовая устойчивость Российской Федерации. Правовая доктрина и практика обеспечения: монография. М.: Контракт, 2016. 344 с.
3. *Мачехин В.А., Маршанкулова О.С.* Борьба с неправомерным использованием льгот, предоставляемых договорами об избежании двойного налогообложения, в Докладе по Направлению 6 Плана БЭПС // Актуальные проблемы российского права. 2017. № 1. С. 92—99. URL: <https://doi.org/10.17803/1994-1471.2017.74.1.092-099>
4. *Мачехин В.А.* Налоговая деофшоризация в России и проект БЭПС: попытка сравнения // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина. 2016. № 6. С. 107—117. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovaya-deofshorizatsiya-v-rossii-i-proekt-beps-popytka-sravneniya>
5. *Андрианова Н.Г.* Практические проблемы реализации деофшоризационного законодательства Российской Федерации // Проблемы современной науки и образования. 2017. № 35. С. 35—39. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/prakticheskie-problemy-realizatsii-deofshorizatsionnogo-zakonodatelstva-rossiyskoy-federatsii>
6. *Аракелов С.А.* Развитие концепции фактического права на доход: подходы ФНС России с учетом сформировавшейся судебной практики // Закон. 2017. № 5. С. 45—56.
7. *Леденева Ю.В.* Концепция фактического права на доход: правоприменительные аспекты реализации // Журнал российского права. 2018. № 3. С. 106—115. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/kontseptsiya-fakticheskogo-prava-na-dohod-pravoprimenitelnye-aspekty-realizatsii>
8. *Мачехин В.А.* Фактическое право на доход в налоговом праве России // Налоговед. 2017. № 4. С. 50—61. URL: <https://e.nalogoved.ru/550345>
9. *Кириллов А.В., Васильев Н.А.* Фактическое право на доход: под ударом холдинговые компании // Налоги-журнал. 2018. № 2. С. 10—14.
10. *Анищенко Д.Е.* Концепция «фактического права на доходы» в российской судебной практике // Налоги-журнал. 2016. № 4. С. 26—29.
11. *Канашевский В.А.* Концепция бенефициарной собственности в российской судебной практике (частноправовые аспекты) // Журнал российского права. 2016. № 9. С. 27—38. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/kontseptsiya-benefitsiarnoy-sobstvennosti-v-rossiyskoy-sudebnoy-praktike-chastnopravovye-aspekty>
12. *Хаванова И.А.* Концепция бенефициарного владельца (собственника) в налоговом праве // Журнал российского права. 2014. № 12. С. 50—60. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/kontseptsiya-benefitsiarnogo-vladeltsa-sobstvennika-v-nalogovom-prave>
13. *Брук Б.Я.* Перспективы кодификации концепции бенефициарного собственника в российском налоговом законодательстве // Закон. 2014. № 8. С. 43—57.

14. *Полежарова Л.В.* Новые подходы к развитию механизмов контроля статуса фактического получателя дохода в условиях российских экономических реалий // *Экономика. Налоги. Право*. 2016. Т. 9. № 6. С. 111 — 121. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/novye-podhody-k-razvitiyu-mehanizmov-kontrolya-statusa-fakticheskogo-poluchatelya-dohoda-v-usloviyah-rossiyskih-ekonomicheskikh-realiy>
15. *Васильев А.Ю.* Подходы к определению фактического получателя дохода // *Налоговед*. 2017. № 6. С. 28 — 37. URL: <https://e.nalogoved.ru/567776>
16. *Литвинова К.Ю., Штукмасов И.Б.* Фактический получатель дохода: кто он? // *Налоговед*. 2018. № 9. С. 41 — 49. URL: <http://nalogoved.ru/art/7610.html>
17. *Федорова О.С.* Налог на прибыль: актуальные вопросы из практики налогового консультирования // *Налоги и финансовое право*. 2016. № 7. С. 8 — 110.
18. *Николаев А.В.* Бенефициарная собственность в условиях BEPS: между «неудачным экспериментом» и «универсальным инструментом» // *Законы России: опыт, анализ, практика*. 2018. № 12. С. 46 — 50.
19. *Горохов А.И.* Применение концепции фактического права на доход в актуальной российской судебной практике по налоговым спорам // *Оригинальные исследования*. 2018. Т. 8. № 3. С. 4 — 7. URL: https://ores.su/media/filer_public/85/95/85950dc9-dfa2-4146-af6f-461934da518e/1.pdf

Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

**THE BENEFICIAL OWNERSHIP OF INCOME CONCEPT:
HOW TO VALIDATE REDUCED RATE OF CORPORATE WITHHOLDING TAX****Dmitrii A. LAPIN**Financial University under Government of Russian Federation, Moscow, Russian Federation
lapin.dmitry.official@inbox.ru
ORCID: not available**Article history:**Article No. 245/2019
Received 27 March 2019
Received in revised form
10 September 2019
Accepted 28 October 2019
Available online
29 November 2019**JEL classification:** E6, H2**Keywords:** beneficial owner of income, actual right to income, law enforcement practice, double tax treaty, withholding tax**Abstract****Subject** The article analyzes the law enforcement practice in the context of resolution of tax disputes arising from the application of double tax treaties' (DTT) benefits by taxpayers of corporate income tax. It confirms the justified use of DTT benefits by taxpayers and tax agents.**Objectives** I determine trends in the law enforcement activities of tax and judicial authorities in the Russian Federation related to the application of the concept of beneficial ownership of income, and formulate criteria for assigning a person to the beneficial owner category.**Methods** The study employs classical methods of economic analysis, induction and deduction, as well as the comparative method.**Results** I analyzed certain indicators and criteria of eligibility for beneficial owner of income status; defined a strategy for validating the use of reduced rates of withholding tax. The findings may be helpful for corporate income tax administration.**Conclusions** Despite the emerging court practice, which in most cases is against taxpayers, I conclude that to have a successful mechanism for confirming the beneficial ownership of income, it is important to create a detailed 'defense file' containing the necessary information on disposal and use of received income. The key point here is substance over form.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2019

Please cite this article as: Lapin D.A. The Beneficial Ownership of Income Concept: How to Validate Reduced Rate of Corporate Withholding Tax. *Finance and Credit*, 2019, vol. 25, iss. 11, pp. 2521–2533.
<https://doi.org/10.24891/fc.25.11.2521>**References**

1. Khavanova I.A. *Mezhdunarodnye dogovory Rossiiskoi Federatsii ob izbezhanii dvojnogo nalogooblozheniya: monografiya* [International Double Tax Treaties in the Russian Federation: a monograph]. Moscow, Yurisprudentsiya Publ., 2016, 349 p.
2. Povetkina N.A. *Finansovaya ustoichivost' Rossiiskoi Federatsii. Pravovaya doktrina i praktika obespecheniya: monografiya* [Financial sustainability of the Russian Federation. Legal doctrine and practice to ensure it]. Moscow, Kontrakt Publ., 2016, 344 p.
3. Machekhin V.A., Marshankulova O.S. [Preventing Inappropriate Treaty Abuse of Privileges Granted under Agreements for the Avoidance of Double Taxation in the BEPS Action 6 Report]. *Aktual'nye problemy rossiiskogo prava = Actual Problems of Russian Law*, 2017, no. 1, pp. 92–99. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.17803/1994-1471.2017.74.1.092-099>
4. Machekhin V.A. [Tax Deoffshorization in Russia and Project BEPS: A Comparison]. *Vestnik Universiteta imeni O.E. Kutafina = Courier of Kutafin Moscow State Law University (MSAL)*, 2016, no. 6, pp. 107–117. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovaya-deofshorizatsiya-v-rossii-i-proekt-beps-popytka-sravneniya> (In Russ.)

5. Andrianova N.G. [Practical problems of realization of deoffshorization legislation in the Russian Federation]. *Problemy sovremennoi nauki i obrazovaniya = Current Problems of Science and Education*, 2017, no. 35, pp. 35–39. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/prakticheskie-problemy-realizatsii-deofshorizatsionnogo-zakonodatelstva-rossiyskoy-federatsii> (In Russ.)
6. Arakelov S.A. [Developing the concept of beneficial ownership for income: Approaches of Federal Tax Service considering relevant court decisions]. *Zakon = Law*, 2017, no. 5, pp. 45–56. (In Russ.)
7. Ledeneva Yu.V. [The Concept of the Actual Right to Income: Enforcement Aspects of Implementation]. *Zhurnal rossiiskogo prava = Journal of Russian Law*, 2018, no. 3, pp. 106–115. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/kontseptsiya-fakticheskogo-prava-na-dohod-pravoprimenitelnye-aspekty-realizatsii> (In Russ.)
8. Machekhin V.A. [Beneficial ownership in Russian Tax Law]. *Nalogoved*, 2017, no. 4, pp. 50–61. (In Russ.) URL: <https://e.nalogoved.ru/550345>
9. Kirillov A.V., Vasil'ev N.A. [The Actual Right to Income: Holding Companies Are at Risk]. *Nalogi-zhurnal = Taxes (Journal)*, 2018, no. 2, pp. 10–14. (In Russ.)
10. Anishchenko D.E. [Conception of 'Actual Right to Incomes' in the Russian Judicial Practice]. *Nalogi-zhurnal = Taxes (Journal)*, 2016, no. 4, pp. 26–29. (In Russ.)
11. Kanashevskii V.A. [The Concept of Beneficial Ownership in Russian Judicial Practice (Private Law Aspects)]. *Zhurnal rossiiskogo prava = Journal of Russian Law*, 2016, no. 9, pp. 27–38. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/kontseptsiya-benefitsiarnoy-sobstvennosti-v-rossiyskoy-sudebnoy-praktike-chastnopravovye-aspekty> (In Russ.)
12. Khavanova I.A. [Concept of Beneficiary Owner (Proprietor) in Tax Law]. *Zhurnal rossiiskogo prava = Journal of Russian Law*, 2014, no. 12, pp. 50–60. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/kontseptsiya-benefitsiarnogo-vladeltsa-sobstvennika-v-nalogovom-prave> (In Russ.)
13. Bruk B.Ya. [Beneficiary Owner Concept Codification Outlooks in the Russian Tax Legislation]. *Zakon = Law*, 2014, no. 8, pp. 43–57. (In Russ.)
14. Polezharova L.V. [New Approaches to the Development of the Mechanism for Control of the Beneficial Owner of Income in the Russian Economic Context]. *Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economics. Taxes. Law*, 2016, vol. 9, no. 6, pp. 111–121. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/novye-podhody-k-razvitiyu-mehanizmov-kontrolya-statusa-fakticheskogo-poluchatelya-dohoda-v-usloviyah-rossiyskih-ekonomicheskikh-realiy> (In Russ.)
15. Vasil'ev A.Yu. [Approaches for beneficial ownership determination]. *Nalogoved*, 2017, no. 6, pp. 28–37. (In Russ.) URL: <https://e.nalogoved.ru/567776>
16. Litvinova K.Yu., Shtukmaster I.B. [Beneficial owner of income: Who is that?]. *Nalogoved*, 2018, no. 9, pp. 41–49. (In Russ.) URL: <http://nalogoved.ru/art/7610.html>
17. Fedorova O.S. [Issue Topic: Corporate income tax: Relevant issues from tax consulting practice]. *Nalogi i finansovoe pravo = Tax and Financial Law*, 2016, no. 7, pp. 8–110. (In Russ.)
18. Nikolaev A.V. [Beneficial Ownership Under BEPS: Between 'Unsuccessful Attempt' and 'Universal Rule']. *Zakony Rossii: opyt, analiz, praktika*, 2018, no. 12, pp. 46–50. (In Russ.)

19. Gorokhov A.I. [The application of the concept of the beneficial owner in the current Russian tax disputes case law]. *Original'nye issledovaniya*, 2018, vol. 8, no. 3, pp. 4–7. (In Russ.)
URL: https://ores.su/media/filer_public/85/95/85950dc9-dfa2-4146-af6f-461934da518e/1.pdf

Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.