

## ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ БЕНЕФИЦИАРНЫХ ВЛАДЕЛЬЦЕВ КИК

**Ванькаева АЙСА Гаряевна**

Аспирант, РАНХиГС

vankaeva.aysa@gmail.com

### THEORETICAL FOUNDATIONS OF LEGAL REGULATION OF BENEFICIAL OWNERS OF CFC

**A. Vankaeva**

*Summary:* The beneficial ownership structure was introduced into Russian legislation with the adoption of the Federal Law "On Amendments to Certain Legislative Acts of the Russian Federation Regarding Countering Illegal Financial Transactions". The beneficial owner is a person who owns a share in the authorized capital, a block of shares, and establishes full control over the corporation in other ways.

We can conditionally distinguish two configurations of beneficial ownership: transparent and anonymous. The first includes situations in which the beneficial owner is an individual, legal entity or the parent company of the holding, while the entire structure of the company is registered in jurisdictions that disclose the founders. It is worth considering in detail the regulatory framework for beneficial ownership processes.

*Keywords:* beneficial owner, CFC, legal regulation, financial transactions, taxation.

*Аннотация:* В российское законодательство конструкция бенефициарного владения введена с принятием Федерального закона «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям». Бенефициарным владельцем признается лицо, которое обладает долей в уставном капитале, пакетом акций, устанавливает полный контроль над корпорацией другими способами.

Можно условно выделить две конфигурации бенефициарного владения: прозрачную и анонимную. К первой относятся такие ситуации, в которых бенефициарным владельцем выступает физическое лицо, юридическое лицо или материнская компания холдинга, при этом, вся структура компании зарегистрирована в юрисдикциях, которые раскрывают учредителей. Стоит подробно рассмотреть нормативное регулирование процессов бенефициарного владения.

*Ключевые слова:* бенефициарный владелец, КИК, правовое регулирование, финансовые операции, налогообложение.

**В** настоящее время, в большинстве стран, в особенности в развитых, в различных вариантах имеются законы о налогообложении иностранных компаний (CFC rules). В рамках курса на деофшоризацию экономики, Государственной Думой Российской Федерации, был принят законопроект, который на уровне обсуждения и разработки получил следующие названия (данные названия не являются официальными):

- «антиофшорный законопроект»;
- «закон о деофшоризации»;
- «закон КИК».

Данным актом были внесены беспрецедентные изменения в Налоговый кодекс, а именно:

- в первый раз установлен механизм налогообложения прибыли офшорных компаний;
- были введены правила признания компаний налоговыми резидентами Российской Федерации (с этой целью был установлен критерий «места управления» (ст. 246.2 НК РФ) [1];
- введено правило «фактического получения доходов» для уточнения порядка применения международных соглашений об избежании двойного налогообложения.

Прибылью КИК является, в первую очередь, прибыль, которая рассчитана в соответствии со специальной главой Налогового кодекса. Особенностью считается прибыль КИК и признается доходом физического лица или организации, которая получена налогоплательщиком, физическим или юридическим лицом. Данное лицо считается контролирующим лицом данной офшорной компании. При этом, прибыль бенефициарного владельца КИК будет учитываться во время определения налоговой базы у налогоплательщика – контролирующего лица.

В настоящее время актуально стоит вопрос, «На основании чего рассчитывается величина прибыли КИК». Закон предусматривает два вероятных пути, по правилам и по данным финансовой отчетности, которые были определены для отечественных компаний. С целью установления размера прибыли на базе данных финансовой отчетности нужно соблюдать одно из двух условий, которые установлены статье 309.1 НК РФ [2].

Кроме того, можно за счет постоянного пребывания компании, например, в иностранном государстве [7], с которым у Российской Федерации существует договор по вопросам налогообложения, а также в отношении

финансовой отчетности предоставлено аудиторское заключение, не содержащее негативного мнения или полного отказа от него. Установлены конкретные требования для тех случаев, когда «личный закон» КИК не устанавливает правила ведения бенефициарным владельцем финансовой отчетности либо если он не включает в состав обязательный аудит.

С целью определения прибыли по всем существующим правилам, которые установлены для отечественных компаний. Имеются два условия: несоблюдение существующих правил с целью дальнейшего определения прибыли по всем данным финансовой отчетности (к примеру, местонахождение компании – страна, которая не обменивается аналогичной информацией), а также личное желание бенефициарного владельца. Имеется один важный аспект, в случае если порядок установления прибыли по всем правилам главы 25 НК РФ используется по выбору бенефициарного владельца, то длительность его использования не может быть меньше, чем пять налоговых периодов.

Можно существенно снизить общую сумму прибыли КИК. В первую очередь, общая сумма прибыли снижается на ту величину дивидендов, которая была выплачена той или иной компании в календарном году, который следует за тем годом, за который составляется отчетность. Далее прибыль снижается на ту сумму налога, которая была уплачена в иностранном государстве. Полная оплата такого налога, должна быть документально подтверждена, если у Российской Федерации отсутствуют соглашения по вопросам налогообложения с государством, где находится КИК, это важно заверить компетентным государственным органом. Кроме того, прибыль, направленная на рост уставного капитала участников компании, не учитывается.

Одним из неурегулированных вопросов является аспект, обязан ли бенефициарный владелец платить налоги с дохода в виде дивидендов от КИК, если раньше доход данной компании он указал в декларации. На сегодняшний день, это прямо предусмотрено в НК РФ, с этой целью необходимо предоставить в налоговый орган платежные документы, которые подтверждают уплату налога с дохода КИК.

Законодательством учитывается закрытый перечень случаев, когда прибыль КИК станет освобождаться от налогообложения в определенных случаях, предусмотренных в ст. 25.13-1 НК РФ [3]. К примеру, если КИК считается коммерческой организацией либо образована и обладает постоянным местонахождением в государстве – члене ЕАЭС и еще в шести случаях, предусмотренных непосредственно в НК РФ, то есть считается закрытым перечнем.

Все необходимые уведомления об участии подают-

ся в установленный срок, но не позднее трех месяцев с даты, на момент которой часть достигла 10%. Порядок и форма уведомления утверждены Приказом ФНС №ММВ-7-14/177. В том случае, когда участие прекращается, также в течение трех месяцев, подается необходимое уведомление. Уведомление о КИК подается не позднее двадцатого марта текущего года, который следует за период, в котором доход КИК подвержен учету. Все необходимые уведомления необходимо подавать в налоговый орган по месту жительства. Форма уведомлений утверждена приказом ФНС.

В случае если подобное уведомление не подать совсем или подать не во время, то в соответствии со статьей 25.14 НК РФ [4], налоговый орган, при обладании необходимой информацией, отправляет ему требование срочно предоставить необходимые объяснения и уведомление о КИК в установленный налоговым органом срок (срок не может быть меньше тридцати дней со дня получения требования).

В случае если после рассмотрения данных документов, налоговый орган обнаружить там какие-либо признаки правонарушения, то будет наложена ответственность. Информация о КИК станет поступать в виде уведомлений от самих плательщиков. Кроме того, налоговый орган может получить все необходимые данные, от компетентных органов государств имея следующее:

- соглашение об избежании двойного налогообложения (у РФ – 81, нет традиционного офшора);
- на основании соглашений о полном обмене налоговыми данными (Российская Федерация подписала CRS, еще в мае 2016 года (нет больше восьми-десяти стран). Обмен планируется начать в 2018 году. Одним из первых соглашений было FATCA разработанное США, которое дискредитировало швейцарские банки [9];
- на базе конвенции ОЭСР о взаимной руководящей помощи по налоговым делам.

Налоговые органы способны получать подобную информацию в рамках налоговых проверок и сбора доказательств в обоснование собственной позиции в суде. При этом, с целью обнаружения факта контроля над иностранной компанией решающим значением станет выявление всех фактических обстоятельств, которые указывают на подобное регулирование.

Предусматривается полная ответственность за неправомерное не предоставление уведомления о контролируемой иностранной компании. Статья 126, пункт 1.1 [5] – это полная ответственность за непредставление налоговому органу документов, а также другое уклонение от предоставления подобных документов или предоставление их с заведомо недостоверными данными.

Налоговым кодексом предусмотрен штраф в качестве санкций, однако, в общем, правовое регулирование данными обстоятельствами не ограничено. В первую очередь, необходимо помнить, что все российские компании и физические лица, которые используют нерезидентные структуры в собственном бизнесе, а также реализующие международные операции, обязаны качественно улучшить управление своими налоговыми рисками. Нормативное регулирование может обеспечить соответствие собственной деятельности бенефициарного владельца новыми правовыми реалиями, а также отказать от последующего использования нерезидентных структур в части, которая не позволяет соблюдать законы о КИК.

За установленный налоговый период, который начался с 2018 года, к бенефициарному владельцу начнут применяться меры налоговой ответственности согласно ст. 129.5 НК РФ [6] (полная неуплата или частичная уплата сумм налога в результате не включения в налоговую базу части доходов КИК). Кроме того, НК РФ предусматривает такую возможность, как признания бенефициарного владельца контролирующим деятельность, основываясь на информации, которая была получена из Европы (пункты 8-12 ст. 25.14 НК РФ).

Наиболее простым примером является компания, которая состоит из обществ с ограниченной ответственностью, в этом случае бенефициарного владельца можно выявить при помощи элементарного изучения данных единого государственного реестра юридических лиц. Таким образом, бенефициарным владельцем, который указан в законодательстве РФ, может быть лицо, которое имеет возможность полностью контролировать все действия клиента.

Контроль такого рода может появиться, как основываясь на разные неформальные договора, так и на основании гражданско-правовых договоров. Анонимное бенефициарное владение – это наиболее широко распространенное явление, которое обладает различными формами выражения. Именно физическое лицо больше заинтересовано в сохранении анонимности бенефициарного владения в самых разнообразных случаях, например, когда собственный бизнес совмещает с государственной службой.

Существующая нормативная база, не имеет эффективного набора инструментов с целью поиска и последующего раскрытия бенефициарных владельцев.

Необходимо отметить, что все вопросы бенефициарного владения, его транспарентности и анонимности, не просто играют важную роль в борьбе за легализацию доходов, а также нашли свое место в судебной практике, по гражданско-правовым и корпоративным спорам.

Новые правила КИК в законодательстве широко применяются, тогда, когда иностранная компания:

- не является резидентом;
- контролируется той или иной страной.

С целью использования новых правил не установлено требованиями для КИК о налогообложении по наиболее низким ставкам налога, но в настоящее время это считается специальным исключением на уровне конкретного субъекта. В соответствии с новым режимом, потоки прибыли считаются отдельно. Весь прирост прибыли и капитала от аренды полностью исключается из общего режима.

Существуют определенные правила для дохода от коммерческой деятельности и от всех финансовых операций. Зачисляемый налог – это все льготы, которые содержатся в договоре об избежании двойного налогообложения. Они предоставляются в том случае, если облагаемый доход КИК подлежал обложению налогом на прибыль.

В случаях, если прибыль получена от лица, которое страна признает «прозрачным», она будет рассматриваться как доход партнеров. Однако имеется и много освобождений, которые могут применяться к КИК в отношении конкретного источника прибыли или на уровне субъекта. Это значит, что налогооблагаться будет только та часть прибыли КИК, которая не попадает под них. Имеется также специальное исключение, которое применяется для оценки финансовых компаний. Они применяются для оценки объемов, в которых разные виды прибыли (например, финансовые доходы, прибыль с торговли и т.д.), должны рассматриваться как потенциально подлежащие налогообложению.

Все обязанности согласно принятию мер для идентификации бенефициарных владельцев была возложена на те компании, которые реализовывали операции с денежными средствами и другим имуществом. Положения законодательства о выявлении бенефициарных владельцев много раз разъяснялись Банком России.

Транспарентность бенефициарного владения является важным условием эффективной борьбы с легализацией доходов, коррупцией и прочими явлениями теневого сектора экономики. Имеющийся в распоряжении организаций, осуществляющих операции с денежными средствами, арсенал мер для идентификации бенефициарных владельцев вряд ли можно признать эффективным [8].

Также сомнительна результативность введенных норм о раскрытии полномочий бенефициарных владельцев – юридических лиц. Если бенефициарный владелец имеет заинтересованность в сохранении режима

анонимности, ни обслуживающий банк, ни юридические лица, входящие в созданную корпоративную структуру, не смогут идентифицировать его.

Более того, рекомендации организациям, осуществляющим операции с денежными средствами, разрабатывают меры к выявлению бенефициарных владельцев, вполне могут привести к ущемлению прав клиентов одних банков по сравнению с другими.

Налоговыми резидентами признаются физические лица, которые фактически находятся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней и в течение 12 следующих подряд месяцев. Данный период нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на период его выезда за пределы территории Российской Федерации с целью лечения или обучения, но меньше 6 месяцев.

Налоговыми резидентами Российской Федерации признаются:

- российские компании;
- иностранные компании, местом фактического управления которыми является Российская Федерация, если другое, не предусмотрено международным договором по вопросам налогообложения;
- все иностранные компании, которые признаются налоговыми резидентами Российской Федерации в соответствии с международным соглашением по всем вопросам налогообложения.

В подобных случаях, местом фактического управления иностранной компанией признается именно Российская Федерация, в том случае, если, исполнительный орган компании регулярно осуществляет собственную деятельность в отношении данной компании из Российской Федерации.

Постоянной реализацией деятельности не считается та деятельность в Российской Федерации в объеме значительно меньше, чем в другом государстве. Главные должностные лица КИК осуществляют свою деятельность преимущественно в виде руководящего управления данной иностранной компании в Российской Федерации.

Контролирующим лицом фонда, траста и других подобных структур считается основатель (учредитель). Это базовое положение. Учредитель перестает быть контролирующим лицом КИК, в том случае, когда все четыре условия были выполнены одновременно. Четыре условия:

- лицо не реализует какой-либо контроль над структурой;
- лицо не получает или не имеет право получать, требовать получение прибыли от компании;

- лицо не обладает правом распоряжаться на свое усмотрение всеми доходами данной компании;
- все имущество передано в компанию на условиях безотзывности – все права собственности не возвращаются учредителю ни по закону, ни по уставу компании, а также ни во время ее существования, ни после ее закрытия.

За 2019 год было осуществлено нововведение, которое касается не только КИК, но и физических лиц, которые имеют доход или счета в иностранных банках. Помимо того, что уже существует уведомление, о наличии счетов за рубежом, ввели отчетность по данным счетам, согласно движению прибыли. Соответственно, с одной стороны, иностранные юрисдикции можно отнести, к стабильной базе для своих финансов.

Новые режимы пребывания бизнеса и капитала подвергли многие компании и физические лица, обладающие счетами за границей, рискам и издержкам. Вариант абсолютного закрытия офшор, не приходится рассматривать, так как это очень полезный и удобный инструмент. Именно бенефициарный владелец несет ответственность за действия компании и за свои личные. Под определением «прямой владелец» понимается владение физическим лицом акциями в объеме 25% + 1 акция или долей участия в компании более 25%.

«Косвенное владение» может быть если, 25% акций + 1 или доли в размере 25% в юридическом лице-клиенте владеет другое юридическое лицо, но которые находятся под полным контролем у физического лица. В случае трастов бенефициарным владельцем может быть признан:

- доверительный собственник;
- собственно бенефициары траста, либо в случае, если подобные лица еще не определены, то – ряд лиц, в интересах которых учрежден траст;
- протектор (при наличии);
- учредитель траста;
- любые другие физические лица, которые реализуют конечный контроль над трастом.

Юридические и корпоративные лица стран ЕС обязаны получать и хранить полную информацию, актуальную и точную о своих бенефициарных владельцах, в том числе о характеристиках их бенефициарного интереса. Далее, страны ЕС обязаны создать централизованные реестры общих сведений о бенефициарных владельцах организаций, которые зарегистрированы в данных странах, а также определить условия, порядок и объем публичного доступа к подобным данным.

В 2020 году был проведен опрос всех видов бизнеса, не затрагивая государственные предприятия, в ходе которого был поставлен вопрос о влиянии на бизнес про-

цесс деофшоризации. Однако компании, которые имеют бизнес и счета за границей, заявили, что непосредственно процесс деофшоризации, их никак не затронул. Данные опроса, показаны на рисунке 1.

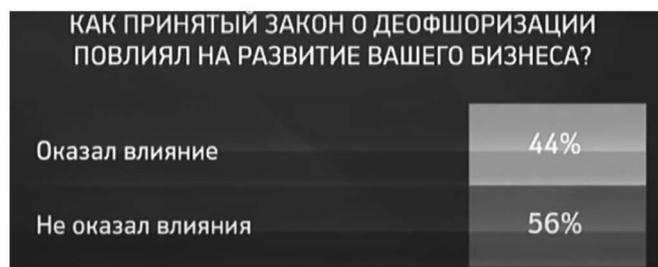


Рис. 1. Опрос о влиянии деофшоризации на бизнес

В идеале, налоговая система должна быть нейтральной. Все налоговые изменения не должны приводить или уводить капитал из страны и если опираться на мнение бизнесменов, которые утверждают, что данный процесс никак не повлиял на их деятельность, это может означать, лишь, что закон был написан качественно и правильно. Правительство расценивает данный ответ бизнеса, как позитивный. Кроме того, большой бизнес рассматривает многие совмещения иностранного и отечественного ведения бизнеса в комбинациях, например, пределах юридического поля можно быть «иностранцем», но стать российским налоговым резидентом. Таких примеров в бизнесе становится все больше, так как это выгодно со стороны налогообложения. Такие сферы деятельности компаний как:

- отрасли высоких технологий;
- телекоммуникаций;
- СМИ.

В большинстве случаев давали отрицательный ответ, на тот же вопрос.

Компании, которые ответили, что влияние будет негативно сказываться на их деятельности, скорее всего, это те компании, которые начать отталкиваясь от результатов определенной диагностики, которую они правили годом ранее, начать полную перестройку и реструктуризацию своих финансовых потоков и холдинговых структур и много другого. Уже сейчас можно подводить промежуточные итоги, опираясь на показатели средне-

го бизнеса, который демонстрирует движение вперед, т.е. ушли от таких показателей как:

- занижения таможенного импортирования товаров;
- рост прямых контрактов с заводами производителями.

В это время бизнес перестраивается, все издержки считаются совершенно по иному, все процессы бюджетирования протекают по-другому. Что касается крупного бизнеса, то он старается вести свою деятельность в России и демонстрировать свой успех тут. Если КИК полностью удовлетворяет все условия освобождения на уровне субъектов, то вся прибыль КИК способна быть целиком освобождена от налогообложения. Однако и тут предусмотрены такие исключения как:

- низкая прибыль. Налогооблагаемая или бухгалтерская прибыль КИК, которая не превышает установленной страной суммы;
- низкая рентабельность. Данное исключение применяется, если скорректированная бухгалтерская прибыль КИК не превышает 10% операционных затрат КИК;
- исключенные территории. КИК, которые являются резидентами указанных территорий (в наиболее широком смысле, к ним относятся те территории, где общая ставка налога составляет больше 75% от основной ставки налога страны);
- уровень налогов. КИК освобождается, в том случае, если уплачиваемый местный налог на территории резидентства КИК составляет не меньше 75% соответствующего налога страны, который подлежит полной уплате;
- освобождаемый период.

Последний период дает право на освобождение в течение 12 месяцев, зачастую применяется к иностранным компаниям, которые впервые становятся контролируемой страной пребывания. В связи с этим, КИК не должен в следующем за указанными 12 месяцами периоде иметь доход, налогооблагаемой по правилам КИК.

На сегодняшний день, крупный бизнес, который нацелен на государственную политику и регулируемый Правительством Российской Федерации и правовым законодательством, старается переводить все свои активы именно в нашу страну.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)» от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 31.07.2020) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.10.2020)// «Собрание законодательства».
2. «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)» от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 31.07.2020) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.10.2020). Статья 309.1. Особенности налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний// «Собрание законодательства»;
3. «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 20.07.2020) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.10.2020). Статья 25.13-1. Освобождение от налогообложения прибыли контролируемой иностранной компании// «Собрание законодательства»;

4. «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 20.07.2020) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.10.2020). Статья 25.14. Уведомление об участии в иностранных организациях и уведомление о контролируемых иностранных компаниях. Порядок признания налогоплательщиков контролирующими лицами// «Собрание законодательства»;
5. Перечень позиций высших судов к ст. 126 АПК РФ «Документы, прилагаемые к исковому заявлению» Позиции о подтверждении направления копий документов участвующим в деле лицам (п. 1 ч. 1 ст. 126 АПК РФ)// «Собрание законодательства»;
6. «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 20.07.2020) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.10.2020). Статья 129.5. Неуплата или неполная уплата сумм налога в результате невключения в налоговую базу доли прибыли контролируемой иностранной компании// «Собрание законодательства»;
7. Грундел Л.П. Международный опыт правового регулирования контролируемых иностранных компаний// Сборник статей IV международной научно-практической конференции, 2019 г., 111-115 с.;
8. Пехметов Д.Н. Анонимность и транспарентность бенефициарного владения// Сборник статей VI международной научно-практической конференции, 2017 г., 271-276 с.;
9. Панов Ф.Ю. Правовое регулирование контролируемых иностранных компаний в России// Сборник научных статей, 2017 г., 1040-1045 с.

© Ванькаева Айс Гаряевна (vankaeva.aysa@gmail.com).

Журнал «Современная наука: актуальные проблемы теории и практики»



Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ