

# Актуальные вопросы исполнения обязанности налогового агента при удержании налога у источника на примере иностранных партнерств

Current Issues of the Fulfilment of Obligations by Tax Agents when Withholding Tax through the Example of Foreign Partnerships

УДК 336.225



**Рублев Егор Петрович**

помощник юриста «АСБ Консалтинг Групп» (Москва)  
115054, Москва, 3-й Монетчиковский пер., д. 4/6. стр. 1

**Egor P. Rublev**

ASB Consulting Group  
3rd Monetchikovskiy Ln. 4/6, bld. 1, Moscow, Russian Federation, 115054

Исследование посвящено практическим аспектам исполнения обязанности налогового агента-резидента Российской Федерации при выплате дохода иностранным партнерствам.

**Цель.** Определить, всегда ли соблюдается ли принцип однократности налогообложения при выплате дохода иностранным партнерствам.

**Задачи.** Проанализировать особенности правосубъектности иностранных партнерств для целей налогообложения и рассмотреть возможность применения доктрины бенефициарной собственности при определении ставки удерживаемого налога и льгот, предусмотренных соглашениями об избежании двойного налогообложения.

**Методология.** Для достижения сформулированной выше цели и выполнения поставленных задач автором использованы общенаучный диалектический метод познания, а также частно-научные методы: комплексный и системный анализ, сравнительно-правовое, нормативное и формально-логическое толкование норм права, метод системного анализа.

**Результаты.** По результатам исследования была выявлена неоднозначность в трактовке обязанности налогового агента при удержании налога у источника — ее корреляция в зависимости от признания партнерства организацией для целей налогообложения и организацией прозрачной для целей налогообложения. Представляется, что в настоящее время резиденты Российской Федерации — налоговые агенты лишены фактической возможности исчислять и уплачивать необходимую сумму налога, поскольку не обладают реальной возможностью рассчитать правильную налоговую ставку, так как не обладают необходимой информацией о партнерах — фактических получателях дохода. Кроме того, иностранные организации-партнеры не могут претендовать на льготы, предусмотренные соглашениями об избежании двойного налогообложения, что влечет за собой нарушение принципа однократности налогообложения.

**Выводы.** Представляется, что в настоящее время единственный способ минимизации рисков налоговых агентов — своевременное уведомление налоговых органов о каждой фактической выплате дохода партнерствам за рубежом.  
**Ключевые слова:** иностранные партнерства; структуры без образования юридического лица; бенефициарный собственник; двойное неналогообложение; Модельная конвенция ОЭСР.

**Для цитирования:** Рублев Е. П. Актуальные вопросы исполнения обязанности налогового агента при удержании налога у источника на примере иностранных партнерств // Экономика и управление. 2019. № 3 (161). С. 43–46.

The presented study examines the practical aspects of the fulfilment of obligations by tax agents – residents of the Russian Federation when paying revenues to foreign partnerships.

**Aim.** The study aims to determine whether the principle of one-time taxation is observed when paying revenues to foreign partnerships.

**Tasks.** The author analyzes the specific aspects of the legal capacity of foreign partnerships for tax purposes and considers applying the doctrine of beneficial ownership to the process of determining the withholding rate and benefits provided for by double taxation agreements.

**Methods.** In order to achieve the above goal and accomplish the stated objectives, the author uses the general scientific dialectical method of cognition and private-scientific methods: complex and systems analysis, comparative legal, normative, and formal logical interpretation of the law, systems analysis method.

**Results.** The study reveals an ambiguity in the interpretation of the tax agent's obligations when withholding tax, its correlation depending on the recognition of partnership by an organization for tax purposes and by a transparent organization for tax purposes. It appears that tax agents – residents of the Russian Federation are current-

ly denied the opportunity to calculate and pay the required tax as they do not have the necessary information about their partners — beneficial owners of income, and therefore there is no actual way for them to calculate the correct tax rate. Furthermore, foreign partner organizations do not qualify for the benefits provided for by double taxation agreements, which violates the principle of one-time taxation.

**Conclusions.** It appears that currently there is only one way to minimize the risks of tax agent, and that is to timely notify the tax authorities about each actual payment of revenue to foreign partnerships. *Keywords:* foreign partnerships; unincorporated organizations; beneficial owner; double non-taxation; OECD Model Convention.

**Citation:** Rublev E. P. Aktual'nyye voprosy ispolneniya obyazannosti nalogovogo agenta pri uderzhanii naloga u istochnika na primere inostrannykh partnerstv [Current Issues of the Fulfilment of Obligations by Tax Agents when Withholding Tax through the Example of Foreign Partnerships]. *Ekonomika i upravlenie*, 2019, no. 3 (161), pp. 43–46.

## 1. Введение

Объем прямых и венчурных инвестиций, осуществляемых внутри страны, — катализатор и ключевой показатель экономического роста [1]. Российская Федерация не стоит в стороне от мировых трендов и активно развивает правовой инструментарий, доступный инвесторам. Еще в 2013 г. Правительством Российской Федерации был обозначен курс на совершенствование системы налогов и специальных налоговых режимов с целью создания благоприятного режима для инвестиционной деятельности [2]. Комфортный инвестиционный климат неизбежно влечет за собой увеличение потока иностранных инвестиций.

Основным источником финансирования в сфере прямого и венчурного инвестирования являются инвестиционные фонды (венчурные фонды, фонды прямых инвестиций, хедж-фонды и пр.). Общемировая практика складывается таким образом, что наиболее часто инвестиционные фонды создаются в организационно-правовой форме партнерств (partnerships) — договорных объединений, зачастую «прозрачных» для целей налогообложения, т. е. не обладающих правовым статусом налогоплательщика (tax transparent) [3; 4]. В отечественном правовом порядке такой тип объединений представлен в первую очередь инвестиционными товариществами, которые стали достойным аналогом зарубежных limited partnerships и активно используются в качестве инструмента для осуществления коллективных инвестиций<sup>1</sup>.

Цель настоящей статьи — определить, всегда ли соблюдается принцип однократности на-

<sup>1</sup> За период с 2013 года Российская венчурная компания осуществила инвестиции в 15 инвестиционных товариществ совокупным объемом более 1,5 млрд долл.

логообложения при выплате дохода иностранным партнерствам, а также ответить на вопрос, насколько возможно российскому резиденту удержать налог с дохода, полученного иностранным партнерством от источника в Российской Федерации. Эта проблема охватывает прежде всего те случаи, когда инвестиционные фонды, образованные в форме инвестиционных товариществ, выплачивают доход иностранным инвестиционным фондам (ст. 24.1 НК РФ), а также выплаты дохода иностранным инвестиционным фондам в случае их выхода из объектов инвестиций<sup>2</sup> на территории Российской Федерации (ст. 24 НК РФ).

Представляется, что в настоящее время резиденты Российской Федерации — налоговые агенты лишены фактической возможности исчислять и уплачивать необходимую сумму налога, поскольку:

(1) не обладают реальной возможностью рассчитать правильную налоговую ставку, так как не обладают необходимой информацией о партнерах — фактических получателях дохода;

(2) иностранные организации — партнеры не могут претендовать на льготы, предусмотренные соглашениями об избежании двойного налогообложения (далее — СОИДН), что влечет за собой нарушение принципа однократности налогообложения.

Поскольку такое мнение может быть подвергнуто критике со стороны как правоприменителей, так и ученых, далее мы подробно остановимся на ключевых аргументах нашей позиции.

## 2. Правосубъектность иностранных партнерств для целей налогообложения

По общему правилу налог с доходов, полученных иностранной организацией от источников в РФ, исчисляется и удерживается российской организацией, выплачивающей доход иностранной организации (п. 1 ст. 310 НК РФ). При этом доходы, получаемые в результате распределения в пользу иностранных организаций прибыли или имущества организаций, признаются доходом иностранной организации от источников в Российской Федерации, облагаемым налогом на прибыль (пп. 2 п. 1 ст. 309 НК РФ).

По нашему мнению, иностранные партнерства не являются налогоплательщиками на основании следующего. Налоговый закон устанавливает, что налогоплательщиками налога на прибыль организаций признаются в том числе иностранные организации, получающие доходы от источников в Российской Федерации (п. 1 ст. 246 НК РФ). При этом организациями в це-

<sup>2</sup> Под выходом из объектов инвестиций в целях настоящей статьи понимаются операции, перечисленные в п. 4 ст. 278.2 НК РФ.

лях налогообложения признаются в том числе иностранные юридические лица, компании и корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью (п. 2 ст. 11 НК РФ).

Гражданское законодательство предусматривает, что юридическим лицом признается организация, которая имеет обособленное имущество и отвечает им по своим обязательствам, может от своего имени приобретать и осуществлять гражданские права и нести гражданские обязанности, а также быть истцом и ответчиком в суде. В свою очередь, иностранные партнерства не обладают самостоятельной гражданской правоспособностью, они не могут иметь собственного имущества: все действия в интересах партнерства, в том числе в отношении имущества партнерства, а также владение имуществом партнерства проводятся от имени партнера с неограниченной ответственностью (*general partner*) [5]. Такая логика находит свое отражение в частности в ст. 11 НК РФ, которая относит партнерства к структурам без образования юридического лица.

Важно отметить, что вопрос о правосубъектности партнерств в целях налогообложения был подробно проанализирован ОЭСР в докладе «О применении Модельной конвенции ОЭСР в отношении партнерств» (далее — Доклад о партнерствах). Так, ОЭСР отметила, что наличие или отсутствие налоговой обязанности у партнерства зависит от того, является ли партнерство лицом (*person*) с точки зрения гражданского или коммерческого законодательства отдельно взятой юрисдикции [6]. В связи с этим при решении вопроса о трансграничном налогообложении партнерств возможны два вида коллизий: (1) коллизия правовых квалификаций и (2) коллизия налоговых режимов.

Коллизия правовых квалификаций связана прежде всего с проблемой признания партнерства в качестве лица (*person*), поименованного в ст. 4 Модельной конвенции ОЭСР. Несмотря на то что практически все юрисдикции признают дихотомию понятий «партнерство» и «компания», толкование и дефиниции этих понятий для целей налогообложения могут отличаться. Следовательно, существует вероятность возникновения коллизий, при которых объединение может иметь спорный правовой статус (отвечать признакам как компании, так и партнерства). Кроме того, неизбежны ситуации, при которых компании и партнерства могут иметь идентичные налоговые обязанности [Там же].

Коллизия налоговых режимов возникает, когда государство, в котором расположен источник дохода, рассматривает партнерство как объединение, освобожденное от уплаты налога (*tax transparent*), в то время как государство, в котором расположены партнеры с ограниченной ответственностью (получатели дохода), может рассматривать партнерство как налого-

плательщика. В связи с этим может быть ограничено применение льгот, предусмотренных СОИДН. ОЭСР в свою очередь отмечает, что если государство, в котором было организовано партнерство, рассматривает это партнерство как объединение, освобожденное от уплаты налогов, то партнерство не подлежит налогообложению в этом государстве по смыслу ст. 4 Модельной конвенции и поэтому не может быть резидентом для целей СОИДН [Там же].

При этом определение налоговой обязанности партнерства должно быть поставлено в прямую зависимость с персональными характеристиками партнеров с ограниченной ответственностью. Так, необходимо проанализировать, зависит ли сумма конечного налога на прибыль партнерства от резидентства партнеров, а также применимых к ним налоговых льгот и налоговых ставок. Если ответ положительный, то партнерству не может быть вменена обязанность по уплате налога [Там же]. В результате доход, генерируемый на уровне партнерства, будет подлежать налогообложению на уровне партнеров.

Таким образом, с учетом положений российского законодательства и разъяснений ОЭСР иностранные партнерства не могут быть признаны плательщиками налога на прибыль. Однако очевидно, что такая ситуация может привести к нарушению принципа однократности налогообложения, а также поставить в дискриминационное положение иные иностранные субъекты, осуществляющие инвестиции на территории Российской Федерации. Доклад о партнерствах, в свою очередь, определяет вектор применения положений СОИДН при налогообложении дохода на уровне партнеров с ограниченной ответственностью, предлагая «сохранять природу и источник происхождения дохода» для применения льгот СОИДН, по сути отсылая к доктрине бенефициарной собственности.

### 3. Применение доктрины бенефициарной собственности для предотвращения двойного неналогообложения

В соответствии со ст. 7 НК РФ партнеры — резиденты государств, заключивших СОИДН с Российской Федерацией, будут платить налоги в соответствии с нормами этих соглашений, а партнеры — резиденты государств, у которых не заключены СОИДН с Российской Федерацией, будут платить НДФЛ или налог на прибыль, удерживаемый налоговым агентом, по соответствующей ставке. Вместе с тем лицом, которое обладает правом на применение льготных ставок, является лицо, имеющее фактическое право на доход.

Весьма спорными применительно к партнерствам являются квалифицирующие критерии лица, имеющего фактическое право на доход,

предлагаемые НК РФ, а именно контроль и участие в организации или обстоятельства, в силу которых у лица возникает право самостоятельно пользоваться и распоряжаться доходом, полученным партнерством.

Как было указано выше, партнерства суть договорные объединения. Наиболее часто договор, конституирующий партнерство, содержит порядок расчета дохода и выплат, причитающихся партнерам. Эти выплаты уменьшаются на расходы и обязательства партнерства. Кроме того, нередки случаи, когда такой договор устанавливает положения, в соответствии с которыми партнеру с ограниченной ответственностью, не исполнившему свои обязательства, в дальнейшем доход от деятельности партнерства не перечисляется (положения о дефолте).

Кроме того, договором могут быть предусмотрены штрафные санкции, которые также влияют на долю партнера и размер распределенного в отношении него дохода. Косвенно эти признаки могут указывать на то, что партнеры не имеют права самостоятельно распоряжаться доходом, полученным партнерством, в качестве лица, имеющего фактическое право на доход. Доклад о партнерствах в свою очередь указывает на то, что лицом, имеющим фактическое право на получение дохода, является любой партнер, которому такой доход фактически выплачивается (*actually paid*) [7]. Насколько бы спорной ни была такая точка зрения, она не решает ключевой проблемы, поставленной в настоящей статье.

По смыслу ст. 7 НК РФ для применения налоговых льгот фактический получатель дохода должен быть известен налоговому агенту. В совокупности с подходом, предложенным ОЭСР, налоговому агенту должны быть известны корпоративная структура партнерства, резидентство партнеров, размер доли, а, следовательно, и размер инвестиционных обязательств.

Однако в настоящее время обязанность (а значит, и право) налоговых агентов запрашивать данные о бенефициарах партнерства российским законодательством не установлена. Очевидно, что иное бы входило в противоречие с положениями о конфиденциальности, включаемыми в подобного рода договоры, и ограничивало бы свободу договора.

#### 4. Заключение

Исполнение обязанности налогового агента при выплате дохода иностранным партнерствам — своего рода «маятник» принципа однократности налогообложения. Его колебание в одну сторону может привести к тому, что доход, выплачиваемый из Российской Федерации за рубеж, не будет облагаться налогом вообще, колебание в другую сторону может привести

к двойному налогообложению: в государстве происхождения дохода и в государстве его конечного получателя.

Представляется, что в настоящее время единственный способ минимизации рисков налоговых агентов — своевременное уведомление налоговых органов о каждой фактической выплате дохода партнерствам за рубеж.

#### Литература

1. *Рейтинг* ведущих стран мира по затратам на науку. НИУ ВШЭ. [Электронный ресурс]. URL: <https://issek.hse.ru/mirror/pubs/share/221869863> (дата обращения: 25.01.2019).
2. *Об утверждении* Стратегии развития отрасли информационных технологий в Российской Федерации на 2014–2020 годы и на перспективу до 2025 года: распоряжение Правительства РФ от 1 ноября 2013 г. № 2036-р. [Электронный ресурс]. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_154161/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_154161/) (дата обращения: 25.01.2019).
3. Marian O. Y. *The Other Eighty Percent: Private Investment Funds, International Tax Avoidance, and Tax-Exempt Investors* // *Brigham Young University Law Review*. 2016. No. 6.
4. Янковский Р. М. Организационно-правовые формы венчурного инвестирования (часть 1): структуры венчурных фондов // *Право и экономика*. 2017. № 6 (352). С. 52–59.
5. *The Exempted Limited Partnership Law, 2014* // *Cayman Islands Gazette*. Extraordinary. 2014. July.
6. *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*. OECD, 1999. No. 6. 132 p.
7. Meindl-Ringler A. *Beneficial Ownership in International Tax Law*. Alphen Aan Den Rijn: Wolters Kluwer, 2016. 456 p.

#### References

1. *Rating of the world's leading countries for expenditures on science*. National Research University Higher School of Economics. Available at: <https://issek.hse.ru/mirror/pubs/share/221869863>. Accessed 25.01.2019. (in Russ.).
2. *On approval of the Strategy for the development of the information technology industry in the Russian Federation for 2014-2020 and for the future until 2025. Order of the Government of the Russian Federation of November 1, 2013 No. 2036-r*. Available at: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_154161/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_154161/). Accessed 25.01.2019. (in Russ.).
3. Marian O.Y. *The other eighty percent: Private investment funds, international tax avoidance, and tax-exempt investors*. *Brigham Young University Law Review*, 2016, no. 6. Available at: <https://digitalcommons.law.byu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3077&context=lawreview>.
4. Yankovskiy R. M. *Organizatsionno-pravovyye formy venchurnogo investirovaniya (chast' 1): struktury venchurnykh fondov* [Organizational and legal forms of venture investment (Part 1): Structures of venture funds]. *Pravo i ekonomika*, 2017, no. 6 (352), pp. 52–59.
5. *The exempted limited partnership law*. *Cayman Islands Gazette*, 2 July, 2014, Extraordinary No. 48.
6. *The application of the OECD model tax convention to partnerships*. Paris: OECD, 1999. 132 p. (*Issues in International Taxation*. No. 6).
7. Meindl-Ringler A. *Beneficial ownership in international tax law*. Alphen Aan Den Rijn: Wolters Kluwer, 2016. 456 p. (*Series on International Taxation*. Book 58).