

Федеральное государственное автономное
образовательное учреждение
высшего образования
«СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»
Юридический институт
Кафедра предпринимательского, конкурентного и финансового права

УТВЕРЖДАЮ
И.о. зав. кафедрой
д.ю.н., проф.
_____ И.В. Шишко
подпись инициалы,
фамилия
« ____ » _____ 2020 г.

МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ

КОНЦЕПЦИЯ БЕНЕФИЦИАРНОГО СОБСТВЕННИКА: ОПЫТ РОССИИ И ЕВРОПЫ

40.04.01 Юриспруденция

40.04.01.08 Российское и немецкое право/ Deutsches und Russisches Recht

Научный руководитель _____ проф.кафедры, д.ю.н. А.В. Демин
подпись, дата должность, ученая степень инициалы,
фамилия

Выпускник _____ В.В.Деркач
подпись, дата номер группы, зачетной книжки инициалы,
фамилия

Рецензент _____ А. С. Малинина
подпись, дата должность, ученая степень инициалы,
фамилия

Красноярск 2020

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
Глава 1. Концепция бенефициарного собственника: в контексте МК ОЭСР	13
§ 1.1. Общие положения и история развития концепции бенефициарного собственника дохода в международном налоговом праве	13
§ 1.2. Основные теоретические проблемы, возникающие при применении концепции бенефициарного собственника в международном налоговом праве	23
Глава 2. Сравнительный анализ концепции бенефициарного собственника дохода в российском и немецком налоговом праве	35
§1. Концепция бенефициарного собственника дохода в немецком налоговом праве	35
§ 2.2. Концепция бенефициарного собственника дохода в праве Европейского союза, а также имплементация в немецком правовом порядке	60
§ 2.3. Концепция бенефициарного собственника дохода в российском налоговом праве	65
§ 2.4. Сравнение концепции бенефициарного собственника дохода в России и в Германии	78
Глава 3. Важнейшие судебные решения, касающиеся концепции бенефициарного собственника	80
§ 3.1. Важнейшие судебные решения, касающиеся концепции бенефициарного собственника в Германии	80
§ 3.2. Важнейшие судебные решения, касающиеся концепции бенефициарного собственника в ЕС	85
§ 3.3. Важнейшие судебные решения, касающиеся концепции бенефициарного собственника в России	89
Описание ситуации	105
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	109
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	113
ПРИЛОЖЕНИЕ	114
Приложение 1. Пример подтверждения фактического права собственности на доход иностранной компании	115

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Многие государства предусматривают право государства-источника дохода на налогообложение процентов, дивидендов и роялти¹, полученных в этом государстве. Положениями Модельной конвенции Организации экономического развития и сотрудничества², а также двухсторонних соглашений об избежании двойного налогообложения³, заключенных между государствами на основании МК ОЭСР, в статьях 10, 11, 12 («Проценты», «Дивиденды», «Роялти») предусматривается возможность применения налоговых льгот⁴. Однако, такие **налоговые льготы могут быть применены только** в том случае, если получатель пассивных доходов является их **бенефициарным собственником**.

В связи с развитием международной экономики и трансграничного характера деятельности компаний, усилением трансграничного движения денежных средств, массовым развитием холдинговых структур и повышением пассивных доходов, можно наблюдать тенденцию компаний к уклонению от уплаты налогов и усилению злоупотреблений положениями СОИДН. Данный эффект как правило достигается путем **создания искусственной многоуровневой цепочки компаний и корпоративных структур**, в результате использования которых становится возможным вывести прибыль из-под налогообложения в государстве резидентства в низконалоговые юрисдикции, а также получить налоговые льготы, предусмотренные СОИДН, тем лицам которые право на их применение не имеют.

В качестве наиболее распространенного примера искусственной цепочки компаний можно рассмотреть следующий:

¹Далее по тексту также может использоваться- пассивный доход.

²Далее- МК ОЭСР.

³Далее- СОИДН.

⁴Например, применение пониженной налоговой ставки или освобождение от налогообложения в государстве-источнике.

Компания В (базовая компания) планирует получать пассивный доход в виде дивидендов, процентов и роялти от компании Б, однако между государством- резидентства компании В и государством-источником компании Б не заключено СОИДН, то есть применение налоговой льготы в данном случае невозможно. Чтобы минимизировать налоговые платежи, компания В создает компанию А (промежуточную компанию) в государстве А. СОИДН между государством Б и А заключено. Компания Б выплачивает доход компании А, при этом применяется налоговая льгота. Компания А в свою очередь переправляет полученный доход компании В. В данной ситуации возникает вопрос является ли компания А бенефициарным собственником дохода и имеет ли она право на применение налоговой льготы или в данном случае компания В является бенефициарным собственником и , в силу отсутствия между государством резидентства компании В и государством резидентства компании Б СОИДН, не имеет права на применение налоговой льготы.

Для наибольшей наглядности ниже представлена схема данного злоупотребления (рисунок 1).

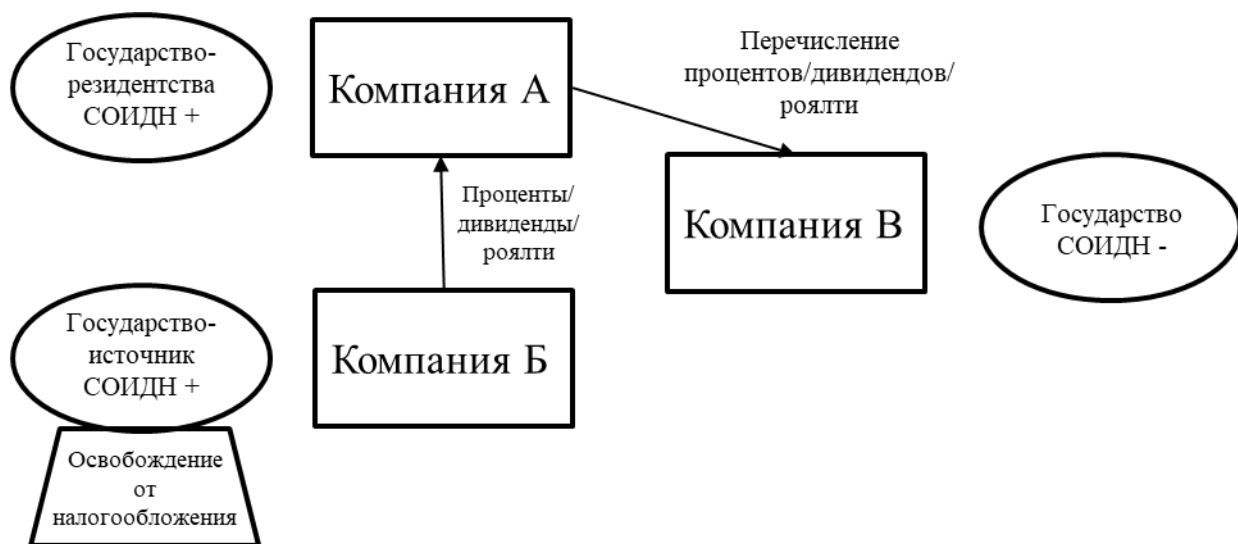


Рисунок 1

Данную многоуровневую схему неправомерного использования налоговых льгот, предусмотренных СОИДН, принято называть «treaty shopping»⁵. **Концепция бенефициарного собственника дохода** является самой распространенной нормой в международном налоговом праве, направленной на **противодействие неправомерному применению СОИДН**. Смысл концепции бенефициарного собственника заключается в том, что **одним из необходимых условий применения налоговой льготы**, предусмотренной СОИДН, при налогообложении пассивного дохода (дивидендов, процентов и роялти) **является наличие бенефициарной собственности** в отношении такого дохода.

Несмотря на то, что понятие «бенефициарного собственника дохода» было введено еще в 1977 году МК ОЭСР, а затем было перенято в большинство СОИДН, **официально закрепленного определения данного понятия** в самой МК ОЭСР до сих пор **не содержится**. Интерпретация концепции бенефициарного собственника дохода осуществлялась в Комментариях к МК ОЭСР, которые выступают в качестве источника «мягкого права» и не имеют обязательной юридической силы⁶. В то же время вопрос применения Комментариев к МК ОЭСР⁷ в России является дискуссионным, поскольку Россия не является членом ОЭСР⁸.

Определение понятия бенефициарного собственника дохода также отсутствует в большинстве СОИДН. Некоторые государства пытаются устранить пробел в виде отсутствия легально закрепленного понятия бенефициарного собственника на уровне национального законодательства, однако, вопрос о том, вправе ли национальное законодательство государства давать определение понятий, закрепленных в МК ОЭСР, является

⁵Далее по тексту- treaty shopping или неправомерное применение положений СОИДН.

⁶Демин А. В. Феномен «мягкого права» в регламентации трансграничного налогообложения // Государство и право. 2013. № 2. С. 64.

⁷Далее- Комментарии ОЭСР.

⁸Балакина З.В. Налогово-правовые аспекты применения концепции бенефициарного собственника («beneficial owner») дохода в Российской Федерации: проблемы и решения: дисс... канд. юрид. наук, Екатеринбург, 2018, с.8.

дискуссионным. Так, например, Россия предприняла попытку устранения данного пробела путем закрепления в статье 7 Налогового Кодекса Российской Федерации⁹ определения бенефициарного собственника дохода, однако на практике закрепление данной дефиниции в налоговом праве России породило еще больше вопросов. Как следствие у налогоплательщиков и налоговых органов возникают вопросы, связанные с применением концепции бенефициарного собственника дохода, на которые реагирует Министерство финансов и Федеральная налоговая служба путем предоставления разъяснений. Анализ российской правоприменительной и судебной практики позволяет сделать вывод о том, что количество споров между налогоплательщиками и налоговыми органами, касающихся концепции бенефициарного собственника, растет, в тоже время судебная практика по данным вопросам является противоречивой в связи с отсутствием единого выработанного подхода к концепции бенефициарного собственник.

В Германии концепция бенефициарного собственника не закреплена в национальном законодательстве, поэтому в литературе вопрос о том, что следует понимать под бенефициарным собственником и какой эквивалент в немецком правовом порядке существует является дискуссионным. Кроме того, Германия, как государство-участник Европейского союза¹⁰ имплементировала в свое национальное законодательство положение Директив Европейского союза «О процентах и роялти» и «Материнских и дочерних компаниях», в которых также содержится требование о бенефициарном собственнике дохода. Анализ немецкой судебной практики, позволяет сделать вывод о том, что вопрос о бенефициарном собственнике дохода возникает достаточно редко, поскольку имеется лишь несколько судебных дел, затрагивающих данный вопрос.

Treaty shopping являются проблемой ни одного государства, а практически всех государств, именно поэтому все государства вовлечены в ее решение. В рамках данной работы будет проведен анализ того, каким образом

⁹Далее- НК РФ.

¹⁰Далее-ЕС.

решается проблема treaty shopping в Российской Федерации и Федеративной Республике Германии. Выбор этих стран в первую очередь обусловлен тем, что на протяжении многих лет Россия и Германия являются надежными партнерами для инвестиций. Анализ статистических данных за последние два года позволяет сделать вывод о том, что несмотря на слабую конъюнктуру в России, а также санкции ЕС и США, немецкий бизнес продолжает активно инвестировать в Россию¹¹; так и российский бизнес делает инвестиции в Германию. На практике часто можно столкнуться с ситуацией, что при выплате пассивного дохода немецким материнским компаниям российский налоговый агент запрашивает документ, подтверждающий бенефициарного собственника дохода, для применения налоговой льготы. Однако в большинстве случаев немецкий инвестор не понимает, о чем идет речь, поскольку аналогичных требований в Германии не предъявляется. Это позволяет сделать вывод о том, что понятие бенефициарного собственника в России и Германии понимается по-разному, в связи с чем видится необходимым изучить особенности понимания концепции бенефициарного собственника дохода с точки зрения российского и немецкого правопорядка.

Как видно из вышеописанного, концепция бенефициарного собственника дохода выполняет важную задачу- выступает в качестве противоуклонительного инструмента, ограничивающего неправомерное применение положений СОИДН. Несмотря на высокую значимость данной концепции до сих пор отсутствует легально закрепленное определение понятия бенефициарного собственника, отсутствуют четкие критерии, которым должно соответствовать лицо, получающее доход для признания его бенефициарным собственником; судебная и правоприменительная практика также характеризуются неоднозначностью и противоречивостью подходов,

¹¹ Германские инвестиции в Россию растут // Российско-германская внешнеторговая палата: пресс-релиз от 15 апреля 2019. URL: https://russland.ahk.de/fileadmin/AHK_Russland/Newsroom/2019/04/15_Direktinvestitionen/2019-04-15_PM_Dt_Direktinvestitionen_in_Russland_ziehen_an_RU.pdf (дата обращения: 24.03.2020); Немецкий бизнес продолжает активно инвестировать в Россию // Российско-германская внешнеторговая палата: пресс-релиз от 12 марта 2020. URL: <https://russland.ahk.de/ru/mediacentr/novosti/detail/nemeckii-biznes-prodolzhaet-aktivno-investirovat-v-rossiju> (дата обращения: 24.03.2020).

применяемых к данному понятию. Кроме того, в национальных правовых порядках разных государств по-разному раскрывается смысл данной концепции и предъявляются разные критерии к ней. Именно поэтому концепция бенефициарной собственности на сегодняшний день является самым дискуссионным вопросом в сфере международного налогообложения, а также предметом не только научных дискуссий, но и серьезных споров в правоприменительной практике, включая административную и судебную практику государств. Отсутствие четкого понятия бенефициарного собственника, однозначного толкования, ясных критериев определения данного понятия и наличие неразрешимых противоречий в толковании только усугубляют положение налогоплательщиков, ведущих международную экономическую деятельность. Все это объясняет научную и практическую актуальность данного исследования.

Степень разработанности темы исследования. Концепция бенефициарного собственника дохода является одной из самых обсуждаемых тем в сфере международного налогообложения, данной теме посвящено большое количество документов, научных трудов и публикаций. Особое место занимают Комментарии ОЭСР и доклады ОЭСР.

В немецкой научной литературе проблемам интерпретации и применения концепции бенефициарного собственника дохода уделяли особое внимание следующие специалисты: Франц Вассермайер, Клаус Фогель, Морис Ленер, Ангелика Майндл-Ринглер.

В российской научной литературе проблемам интерпретации и применения концепции бенефициарного собственника дохода уделяли внимание следующие специалисты: А.В. Демин, Б.Я. Брук, В.А. Гидирим, И.А. Хаванова, З.В. Балакина.

Но имеющиеся научные исследования в сфере международного налогообложения российских и зарубежных авторов на момент написания данной работы касаются вопросов общего понимания концепции

бенефициарного собственника дохода, развитие концепции бенефициарного собственника, и не охватывают сравнительного анализа того, как понимается концепция бенефициарного собственника в России и в Германии.

Таким образом, данная магистерская работа является одним из первых комплексных специализированных исследований, посвященных сравнительному анализу понимания концепции бенефициарного собственника в России и в Германии с учетом сформировавшихся подходов к концепции в международных документах, зарубежной литературы и судебной практике.

Цель. Целью данного исследования является проведение сравнительно-правового анализа понимания концепции бенефициарного собственника дохода в России и Германии, а также формирование критериев, позволяющих идентифицировать бенефициарного собственника в России и Германии.

Соответственно для достижения данной цели ставятся следующие задачи:

-изучение и анализ международно-правовых положений, касающихся концепции бенефициарного собственника дохода;

-изучение и анализ накопленного научного материала, посвященного концепции бенефициарного собственника дохода;

-изучение и анализ нормативно-правовой базы России и Германии, определяющей концепцию бенефициарного собственника дохода, выявление недостатков и противоречий;

-систематизация российской и зарубежной практики применения концепции бенефициарного собственника дохода;

-изучение понимания бенефициарного собственника в российском и немецком правовом порядке;

-отграничение концепции бенефициарного собственника от иных противоположных инструментов;

-разработка критериев, позволяющих идентифицировать бенефициарного собственника в российском и немецком правопорядке.

Объект исследования. Объектом исследования выступают трансграничные налоговые отношения, возникающие в процессе получения иностранными лицами пассивных доходов (дивидендов, процентов, роялти) из государств – источников дохода, а также отношения, связанные с использованием ими налоговых льгот из налоговых соглашений и с применением процедуры определения бенефициарного собственника в целях налогообложения.

Предмет исследования. Предметом исследования являются положения МК ОЭСР, СОИДН, законодательство о налогах и сборах России и Германии, а также теоретические и практические проблемы интерпретации концепции бенефициарного собственника.

Методология и методика исследования. Методологическую основу диссертационного исследования составляют общенаучные и частно-научные методы и приемы: диалектический, формально-логический, сравнительный, структурно-системный, методы анализа, синтеза и другие.

Путем применения указанных методов теоретический анализ соединен в исследовании с решением задач практического характера, имеющих существенное значение для интерпретации и практики применения концепции бенефициарного собственника дохода.

Структура исследования. Структура обусловлена предметом, целью и задачами исследования. Работа состоит из введения, трех глав, которые разделены на параграфы, заключения, списка использованных источников, а также приложений.

Во введении обосновывается актуальность исследования, формулируются цель, задачи, объект и предмет, эмпирическая, теоретическая и методологическая основы исследования, раскрывается структура работы.

В первой главе будут исследованы теоретические аспекты концепции бенефициарного собственника дохода в контексте МК ОЭСР и Комментариев к ней, будут обозначены основные дискуссионные проблемы, связанные с концепцией бенефициарного собственника, а также названы критерии по которым в следующей главе будет сравниваться понимание концепции бенефициарного собственника в России и Германии.

Во второй главе раскрываются особенности понимания и применения концепции бенефициарного собственника в национальном правопорядке России и Германии в качестве инструментария противодействия неправомерному использованию налоговых льгот СОИДН, будет исследовано толкование концепции бенефициарного собственника для целей СОИДН, будет рассмотрена концепция бенефициарного собственника дохода в контексте Директив Европейского союза и то, как данная концепция имплементирована в национальное законодательство Германии.

В третьей главе делается акцент на развитие судебной практики по вопросам применения концепции бенефициарного собственника в России, Германии и в ЕС.

В Российской Федерации концепция бенефициарного собственника является относительно новой, поскольку была введена в статье 7 Налогового кодекса Российской Федерации только в 2015 году. Особую актуальность проблема бенефициарной собственности приобрела в Российской Федерации в последнее время в контексте государственных инициатив по "деоффшоризации" и попытке ограничить злоупотребительные практики использования международных налоговых соглашений. Следует отметить, что на данный момент судебная практика по вопросам бенефициарного собственника не является однозначной и очень противоречива, а также не является стабильной, именно поэтому видится необходимым проанализировать вопросы применения концепции бенефициарного собственника с точки зрения российской науки и российской практики правоприменения, а также

попытаться обобщить основные критерии, которым должно соответствовать лицо, для признания его бенефициарным собственником.

В данной работе также будет анализироваться понимание бенефициарного собственника в национальном законодательстве Федеративной Республики Германии, а также понимание данной концепции в правоприменительной практике. Поскольку Германия является государством Европейского союза, то видится необходимым также проанализировать данную концепцию на уровне Европейского союза. В праве Европейского союза концепция бенефициарного собственника приведена в нескольких Директивах, которые будут изучены в рамках данной работы, кроме того будет рассмотрена наиболее значимая судебная практика Европейского союза по вопросам применения концепции бенефициарного собственника, в результате будет сделана попытка сформировать основное понимание данной концепции и обобщить основные требования, предъявляемые к бенефициарному собственнику.

В заключении подводятся итоги исследования, формируются окончательные выводы по рассматриваемой теме.

Новизна данной работы заключается в том, что магистрантом впервые в отечественной налоговой литературе делается попытка сравнительного анализа наиболее распространенных подходов к рассмотрению концепции бенефициарного собственника на опыте Российской Федерации и Европейского союза, с особым акцентом на понимании данной концепции в законодательстве и правоприменительной практике Российской Федерации и Федеративной Республики Германии.

Глава 1. Концепция бенефициарного собственника: в контексте МК ОЭСР

§ 1.1. Общие положения и история развития концепции бенефициарного собственника дохода в международном налоговом праве

Концепция «бенефициарного собственника» на сегодняшний день играет важную роль в международном налоговом праве, однако в то же время данная концепция уже на протяжении нескольких десятилетий является наиболее спорной и дискуссионной категорией как в науке, так и на практике.

В науке международного налогового права выделяется несколько видов концепции бенефициарного собственника, которые следует друг от друга отграничивать. Так, например, В.А. Гидирим выделяет концепцию бенефициарного собственника, которая изначально появилась в трастовом праве Великобритании, а в последствии была заимствована в международное налоговое право, а также концепцию бенефициарного собственника в административном и финансовом праве, связанную с вопросами раскрытия имени конечного бенефициара корпоративной структуры¹². Также И.А. Хаванова отмечает, что подходы к аспектам концепции бенефициарного собственника, используемые в разных отраслях права, не являются идентичными¹³.

В рамках данной работы будет рассматриваться концепция бенефициарной собственности с точки зрения налогового права. Данную

¹² Гидирим В.А. Концепция "бенефициарной собственности" в международном налогообложении // Журн. междунар. права. 2014. N 34; URL: http://enotabene.ru/wl/article_10812.html (дата обращения: 20.01.2020).

¹³ Хаванова И.А. [К вопросу о понятии](#) "фактическое право на доход" в налоговом праве // Финансовое право. 2014. N 11.

концепцию следует отличать от концепции бенефициарного собственника имущества (активов) и бенефициарного собственника компании¹⁴.

Значение концепции бенефициарного собственника дохода. Как упоминалось во введении в статьях 10 («Дивиденды»), 11 («Проценты»), 12 («Роялти») МК ОЭСР, а также в этих же статьях СОИДН, заключенных на основании МК ОЭСР, содержится требование о том, что получатель дохода вправе применить налоговую льготу только в том случае, если такое лицо признается бенефициарным собственником такого дохода. В данном случае концепция бенефициарного собственника выступает в качестве инструмента, ограничивающего действие СОИДН по кругу лиц при применении налоговых льгот при налогообложении пассивных доходов¹⁵, а также играет важную роль при определении лица, имеющего право на применение налоговой льготы, и при соотношении налоговых прав договаривающихся государств¹⁶.

Истоки понятия бенефициарного собственника дохода. Сам термин бенефициарный собственник изначально был заимствован из общего права Великобритании, где он изначально применялся в рамках трастового права. Изначально понятие бенефициарного собственника противопоставлялось понятию правового собственника. В трастовом праве Великобритании доверительный управляющий является правовым собственником трастового имущества, который владеет и распоряжается таким имуществом в интересах бенефициарного собственника. Доверительный управляющий имеет фидуциарные обязательства перед бенефициарным собственником, который в свою очередь не имеет права собственности на имущество, но обладает правами на это имущество¹⁷. Таким образом в английском трастовом праве разграничивается лицо, формально осуществляющее доверительное управление

¹⁴ Балакина З.В. Правовые проблемы интерпретации концепции бенефициарного собственника дохода в российском налоговом праве. С. 4

¹⁵ Гидирим В.А. Концепция «бенефициарной собственности» в международном налогообложении, URL: http://e-notabene.ru/wl/article_10812.html (дата обращения: 02.02.2019).

¹⁶ Там же.

¹⁷ VANN, Beneficial Ownership, p. 271.

каким-либо имуществом, и лицо, фактически получающее экономическую выгоду от данного имущества или доход, получаемый от этого имущества¹⁸.

В 1940х годах концепция бенефициарного собственника начинает использоваться в соглашениях между США и Канадой, США и Великобританией, Великобританией и Канадой. Начиная с 1960х годов условие о бенефициарном собственнике начинает активно включаться в СОИДН стран общего права.

Развитие концепции бенефициарного собственника через ОЭСР. В 1977 году концепция бенефициарного собственника была впервые внедрена в МК ОЭСР, на основе которой в дальнейшем были заключены тысячи СОИДН между государствами. При этом ни в самой МК ОЭСР, ни в Комментариях к ней не приводилось понятие бенефициарного собственника, а упоминалось лишь то, кто не может являться бенефициарным собственником - агенты и номинальные держатели.

В 1986 году был опубликован доклад ОЭСР «Конвенции об избежании двойного налогообложения и использование промежуточных (конduitных) компаний»¹⁹ (далее - Доклад ОЭСР о conduitных компаниях). В данном Докладе был расширен перечень лиц, не подпадающих под понятие «бенефициарный собственник», а именно в данный перечень были включены также conduitные компании, которые по факту действуют в интересах определенных лиц-акционеров conduitной компании. В рамках Доклада ОЭСР о conduitных компаниях рассматривался запрет на применение налоговой льготы, если такая льгота выгодна лицу, не имеющему право на ее применение, которое создало искусственную схему компаний путем внедрения conduitной компании, которая играет роль посредника между этим лицом и лицом, выплачивающим пассивный доход.

¹⁸ См.: *Garner* B.A. Black's Law Dictionary. St. Paul, 1979. P. 142.

¹⁹ Double taxation conventions and the use of conduit companies, adopted by the OECD Council on 27 November 1986. URL: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010/r-6-double-taxation-conventions-and-the-use-of-conduit-companies_9789264175181-99-en#page1 (дата обращения: 04.03.2020).

В 2003 году положения о кондуитных компаниях были внесены в Комментарии к МК ОЭСР. Кондуитная не признается бенефициарным собственником, если является лишь формальным получателем дохода, имеет узкие полномочия в отношении такого дохода и действует в интересах третьих лиц²⁰. В тоже время делается оговорка о том, что не всем кондуитным компаниям следует отказывать в применении налоговой льготы, лишь тот факт, что основной функцией кондуитной компании является владение вкладами и правами, не свидетельствует о том, что такая компания является посредником²¹. Кроме того, указывается на то, что концепцию бенефициарного собственника не следует рассматривать в общем техническом смысле, но следует понимать в контексте и значении объекта и цели МК ОЭСР²². Агенты, номинальные держатели и кондуитные компании имеют общую черту: они обладают очень ограниченными полномочиями и контролем над получаемым доходом²³.

15 июля 2014 года были утверждены изменения МК ОЭСР и Комментариев к ней²⁴. В новой редакции концепция бенефициарного собственника была значительно сужена. Был введен новый принцип „substance over form“ (преимущество содержания над формой), который предполагает оценивать в первую очередь экономическую составляющую и только потом правовую. Концепция бенефициарного собственника направлена лишь против *определенных* кондуитных компаний. В применении льготной ставки должно быть отказано, если лицо, получившее доход, имеет обязанность перечислить такой доход, наличие данной обязанности может быть оценено при помощи принципа „substance over form“. Также указывается, что при толковании понятия бенефициарного собственника дохода не следует прибегать к

²⁰ Там же.

²¹ OECD, Conduit Companies Report of 1987, p. 8, URL: [http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=CTPA/CFA\(2012\)63&docLanguage=En](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=CTPA/CFA(2012)63&docLanguage=En) (дата обращения: 02.02.2019).

²² Комментарий к статье 10, 11, 12, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version, OECD, 2003, URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2003_mtc_cond-2003-en#page1 (дата обращения: 02.02.2019).

²³ MEINDL-RINGLER, Beneficial Ownership, p. 52.

²⁴ См.: Model Tax Convention on Income and on Capital 2014: Full Version, OECD, 2015, URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en#page1 (дата обращения: 02.02.2019).

национальному налоговому законодательству государства, применяющего СОИДН, это возможно в контексте абзаца 2 статьи 3 МК ОЭСР только в крайнем случае, когда толкование данного понятия исходя из СОИДН является не возможным. В первую очередь это связано с тем, что понятие бенефициарного собственника дохода, исходя из принципов СОИДН, не всегда соответствует понятию бенефициарного собственника дохода, принятого в национальном законодательстве государств²⁵. Стоит отметить, что аналогичная позиция высказывалась и ранее в немецкой научной литературе²⁶.

В 2017 году были внесены очередные изменения в МК ОЭСР, в частности каждое СОИДН дополняется преамбулой гласящей, что целью СОИДН помимо избежания двойного налогообложения, также является противодействие уклонению от налогообложения. Также были внесены изменения в статью 1 МК ОЭСР, предусматривающую круг лиц, на которых распространяется действие МК ОЭСР. Круг лиц, на которых распространяется действие МК ОЭСР, был расширен, в частности СОИДН также будет распространяться на гибридные структуры, которые в одном договариваемся государстве рассматриваются прозрачными для налогообложения (например, как немецкое партнерство, которое не платит налоги на уровне самого партнерства, а только на уровне его участников), а в другом Договариваемся государстве, как непрозрачное для целей налогообложения (например, как ООО). Такие гибридные структуры ранее не рассматривались в качестве резидентов договаривающихся государств и соответственно не имели права на применение налоговой льготы, предусмотренной в СОИДН. Однако теперь, прозрачные для целей налогообложения структуры признаются лицами, в отношении которых действуют СОИДН. Кроме того, была также введена так называемая „saving clause“, которая гарантирует, что ни одно государство, применяющее СОИДН,

²⁵ Anger Chr., Wagemann Th. Zusätzliche begriffliche Definitionen und andere praxisrelevante Änderungen // IWB Nr. 21 vom 14.11.2014, s. 787.

²⁶ Vogel K., Lehner M., DBA, Kommentar, 5. Aufl., C.H. Beck, 2008, vor Art. 10–12, Rn. 15, URL: https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fkomm%2FVogelLehnerKoDBA_5%2FOECD_MUSTERABK%2Fcont%2FVogelLehnerKoDBA.OECD_MUSTERABK.A13.T0.htm (дата обращения: 02.02.2019).

не будет ограничено взимать налог со своих резидентов, кроме случаев, когда СОИДН предусматривает освобождение. Право на налогообложение государства резидентства могут быть ограничены только в том объеме, который необходим для избежания двойного налогообложения²⁷.

В Глоссарии налоговых терминов ОЭСР бенефициарный собственник определяется как «лицо, которое пользуется фактическими преимуществами собственника, даже если право собственности принадлежит другому лицу»²⁸, далее уточняется, что эта концепция «часто важна для СОИДН, поскольку резиденту Договаривающегося государства может быть отказано в определенных налоговых льготах в государстве источнике, если бенефициарный собственник дивидендов и т.д. является резидентом третьей страны»²⁹.

При определении понятия бенефициарного собственника дохода, можно выделить два основополагающих принципа:

1. принцип «преимущество существа над формой» (substance-over-form). При определении бенефициарного собственника часто используется принцип «преимущества существа над формой». Данный принцип оценивает фактические обстоятельства и актуальные факты сделки (достаточно часто также характеристику получателя) и фокусируется на экономической составляющей³⁰. Принцип «преимущества существа над формой» может служить различным целям, например, при интерпретации налогового статуса в общем или для противоиуклонительных правил. При интерпретации налогового статуса данный принцип имеет значение, например, когда проверяется, имеется ли фактическое обязательство перенаправлять доход, кто фактически получает пользу от дохода, кто осуществляет фактический контроль над доходом. При

²⁷ Kofler G., Die Sperrwirkung des Art. 9 OECD-MA // TP 2017, 70 (75), URL: https://www.jku.at/fileadmin/gruppen/150/Team/Georg_Kofler/Aufsaeetze_in_Fachzeitschriften/tpi-2017-02_0070-0077_196.pdf (дата обращения: 20.03.2020).

²⁸ OECD, Glossary of Tax Terms, URL: <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#B> (дата обращения: 20.03.2020).

²⁹ Там же.

³⁰ Zimmer F., Form und substance in tax law, IFA Cahiers, Vol. 87A, General Report, s. 19, 24.

антиуклонительных правилах часто проверяется, имеет ли место посредник экономическую составляющую (например, офис, сотрудников, активы), ведет ли посредник активную предпринимательскую деятельность или только был введен из экономических соображений³¹.

Правовые подходы к пониманию бенефициарного собственника дохода, с другой стороны, предполагают лишь правовые обстоятельства, и не проверяют, получает ли фактически такое лицо пользу от доходов. Соответственно, в этом случае в первую очередь фокус делается на правовые обязанности перечислить доход, законные права в отношении дохода или принадлежит ли доход такому лицу в налоговых целях в соответствии с национальным законодательством, а только затем проверяется кому фактически принадлежит доход в соответствии с национальным законодательством, в данном случае можно применить принцип «преимущество существа над формой», если национальное право предусматривает определение фактической ситуации при определении кому принадлежит доход³².

2. правила о распределении дохода. Иногда концепцию бенефициарного собственника рассматривают как концепцию, которая позволяет соотнести доход и лицо, которое его получает с точки зрения правового подхода. Обычно в правилах распределения дохода необходимо определять, кто несет обязанность по уплате в отношении полученного дохода (*liability to tax*) или подлежит ли лицо, которое получило такой доход, налогообложению (*subject-to-tax*). В данном случае важно различать наличие обязанности по уплате налога и наличие объекта налогообложения. Лицо имеет обязанность по уплате налога в отношении полученного дохода, то есть такой доход подлежит налогообложению у лица, которое его получает, по факту такой доход может не налогооблагаться (например, применяется налоговая льгота или вычитаемые расходы). Лицо подлежит налогообложению, в данном случае оценивается налоговый режим полученного дохода. Лицо обычно

³¹ *Meindl-Ringler A., Beneficial Ownership in International Tax Law, Wolters Kluwer, 2016, p. 10*

³² *Meindl-Ringler A., Beneficial Ownership in International Tax Law, Wolters Kluwer, 2016, p. 11*

подлежит налогообложению в отношении дохода, если государство резидентства налогооблагает такой доход по определенной налоговой ставке. Таким образом, если доход освобождается от налогообложения, то лицо, получающее его, не подлежит налогообложению. Таким образом, в первую очередь проверяется обязанность уплатить налог, а затем подлежит ли лицо, получающее доход, налогообложению. Оба условия гарантируют, что только лица, которые фактически столкнулись с реальной возможностью двойного налогообложения, могут претендовать на применение налоговой льготы СОИДН, в то время как оговорка *subject-to-tax* указывает на более высокую опасность возникновения двойного налогообложения, чем оговорка об обязанности уплатить налог³³.

Условие о налоговом освобождении организации в соответствии с оговоркой о налоговой обязанности зависит от того, какой именно доход причисляется лицу и только на следующем этапе проверяется является ли лицо, получающее доход субъектом налогового права с самого начала.

На основании вышеизложенного можно сделать вывод о том, что хотя отсутствует легальное определение понятия бенефициарного собственника дохода в МК ОЭСР и Комментариях к ней, однако перечислены ситуации, в которых лицо не будет являться бенефициарным собственником, то есть имеется негативное определение понятия бенефициарного собственника. Отсутствие легально закрепленного международно-правового понятия «бенефициарного собственника» приводит к тому, что государства пытаются закрепить такое понятие на уровне своего законодательства (далее будет более подробно рассмотрено на примере России) или включить определение данного понятия в текст СОИДН (далее будет более подробно рассмотрено на примере Германии), однако такие меры не позволяют восполнить отсутствия международно-правового понятия и его единообразной интерпретации. Все это приводит к тому, что на практике становится достаточно проблематично

³³*Meindl-Ringler A., Beneficial Ownership in International Tax Law, Wolters Kluwer, 2016, p. 11*

решать вопрос о том, является ли лицо бенефициарным собственником и имеет ли такое лицо право на применение налоговой льготы.

Промежуточные выводы. На основании вышеизложенного обобщим классическое понимание «бенефициарного собственника» дохода, исходя из МК ОЭСР и Комментариев к ней:

1. Лицо не признается бенефициарным собственником, если
 - a. лицо состоит в явных *доверительных (фидуциарных) отношениях* с другим лицом по поводу получаемого им дохода (является *агентом, комиссионером, номинальным держателем*) и не учитывает полученный доход как свой;
 - b. не имея явных фидуциарных отношений с кем-либо по поводу получаемого дохода, фактически *получает доход в интересах третьих лиц*, действуя в качестве доверенного лица или управляющего для этих лиц и за их счет (выступает в качестве *кондуитной компании*).
2. Если компания отвечает следующим признакам, то ее следует признать кондуитной:
 - a. Компания заявляет право на применение положений СОИДН между государством резидентства и государством-источником дохода;
 - b. Компания заявляет право на применение положений СОИДН от своего имени;
 - c. Фактически экономическую выгоду от дохода и применения СОИДН получает третье лицо;
 - d. Третье лицо не могло бы напрямую получить налоговую льготу СОИДН, поскольку между государством резидентства такой компании и государством -источником дохода не заключен СОИДН, или налоговая выгода от использования СОИДН, заключенный между государством резидентства третьего лица и государства источника меньше, чем от использования налоговой льготы, на которую заявляет свое право компания;

е. Таким образом, для признания компании кондуитной необходимо установить, кто является действительным получателем дохода, а также факт того, что действительный получатель дохода могло рассчитывать на сопоставимый уровень преференций. Если лицо, являющееся действительным получателем дохода не установлено, невозможно проверить, могло бы оно получить такой же уровень преференций, если бы действовало напрямую, а, значит, не установлена вся полнота признаков «кондуитной компании».

3. Комментарии к МК ОЭСР признают, что концепция бенефициарного собственника направлена на борьбу только с определенными случаями использования кондуитных компаний, остальные случаи должны использоваться в рамках иных охранительных мер. Наличие у компании признаков кондуитной компании не означает, что такая компания не является бенефициарным собственником, если у нее отсутствуют правовые основания по перечислению полученного дохода третьим лицам.

4. При определении бенефициарного собственника ключевым является объем прав формального получателя дохода (*наличие или отсутствие у формального получателя дохода договорных обязательств по передаче дохода третьему лицу; наличие или отсутствие у формального получателя дохода иных правовых обязательств по передаче дохода третьему лицу*). Данную информацию о наличии или отсутствии обязательств по передаче дохода третьему лицу можно получить из юридических документов (договоры, в том числе акционерные соглашения, трастовые договоры, уставные документы, судебные акты, правоприменительные акты иных органов, документы о залоге и иных обременениях); положений законодательства; фактических обстоятельств, свидетельствующих о наличии правовых обязательств формального получателя дохода перед третьим лицом и ограничение прав формального получателя дохода на его использование и распоряжение им (например, если установление обременения или сделки, связанной с передачей дохода, не требует письменной формы).

5. Понятие бенефициарного собственника характеризует отношение лица к конкретному полученному им доходу, а не деятельность данного лица в целом.

6. Использование формальным получателем полученного им дохода для выполнения своих текущих обязательств не рассматривается, как свидетельство отсутствия у него фактического права на доход, если возникновение данных обязательств не поставлено в зависимость от факта получения дохода.

7. Понятие бенефициарного собственника для целей применения СОИДН имеет автономный характер и не может определяться законодательством какого-либо одного государства или иной областью международного законодательства.

8. Концепция бенефициарного собственника дохода в классическом понимании не предполагает анализа судьбы дохода, а также функционального анализа функций, рисков, активов, компаний- получателей дохода.

§ 1.2. Основные теоретические проблемы, возникающие при применении концепции бенефициарного собственника в международном налоговом праве

В качестве основных открытых фундаментальных вопросов применения концепции бенефициарного собственника можно привести следующие:

Соотношение концепции бенефициарного собственника с другими охранительными нормами национального законодательства (GAAR, ТЦ, КИК) и международных договоров (MLI, LOB, PPT). Вопрос об охранительных нормах на уровне национального законодательства будет рассмотрен во второй главе.

Что касается охранительных норм международных договоров, то в первую очередь следует назвать такие инструменты, разработанные в рамках проекта BEPS как MLI, LOB и PPT.

MLI является соглашением между странами, которое направлено на унификацию положений существующих соглашений об избежании двойного налогообложения (СИДН) без необходимости индивидуального пересмотра/пересогласования самих соглашений странами в двустороннем порядке.

В соответствии с LOB налоговые льготы будут применяться в отношении «квалифицированных лиц», соответствующим условиям и не будет применяться, если лицо не имеет достаточного присутствия в стране резидентства.

Согласно PPT, налоговые льготы не будут применяться в случае, если принимая во внимание все соответствующие факты и обстоятельства, есть основания полагать, что получение таких льгот являлось одной из основных целей соглашения или сделки.

Данные охранительные нормы не относятся к концепции бенефициарного собственника. Соотношение данных охранительных норм ставится в зависимость от того, каким образом понимается концепция бенефициарного собственника. Более того, согласно отчету BEPS к Действию 6, промежуточные компании должны оцениваться либо по правилу PPT, либо по специальному правилу против кондуитных компаний³⁴. Эта интерпретация подтверждается поправкой к Комментарию ОЭСР 2017 года, в которой упоминается, что правило PPT «ограничивает налоговые права Договаривающихся государств в отношении дивидендов, процентов или роялти, возникающих в этом государстве и выплачиваемых резиденту другого

³⁴ DANON/SALOMÉ, The BEPS Multilateral Instrument, p. 239.

государства (который является бенефициарным собственником) в соответствии со Статьями 10, 11 или 12»³⁵.

Высказывается мнение, что широко трактуемая концепция бенефициарного собственника может противоречить правилу PPT. Так, в случае с кондуитной компанией, требование о бенефициарном собственнике является конкретным положением о злоупотреблении условиями договора, в то время как правило PPT является GAAR, поэтому, согласно доктрине *lex specialis derogat legi generali*, критерий бенефициарной собственности заменяет правило PPT³⁶.

Как уже отмечалось выше, концепция бенефициарного собственника в классическом понимании не является общим противозлоупотребительным правилом, а направлена лишь на ограничение получения налоговой льготы определенными кондуитными компаниями. В связи с этим следует *разграничивать сферу применения* концепции бенефициарного собственника и иных правил против злоупотреблений СОИДН, таким образом следует разграничивать общее и специальное регулирование. Возможно субсидиарно и солидарно применять разные концепции, если имеются основания для такого применения.

Нужна ли в принципе концепция бенефициарного собственника или ее можно заменить более общими положениями?

Если рассматривать концепцию бенефициарного собственника, в качестве противозлоупотребительного инструмента в отношении кондуитных компаний, то концепция бенефициарного собственника в данном контексте не видится необходимой, поскольку в результате развития действия 6 BEPS (в частности, LOB, PPT) были внедрены более эффективные инструменты против данного злоупотребления. Поскольку в действие 6 BEPS отсутствует указание о бенефициарном собственнике, можно сделать вывод о том, что ОЭСР также

³⁵ OECD Commentary 2017, para. 175 *ad art.* 29.

³⁶ Malek 88

придерживается позиции, согласно которой концепция бенефициарного собственника не является обязательной при противодействии злоупотреблений СОИДН посредством кондуитных компаний.

Если же рассматривать концепцию бенефициарного собственника, как инструмент, препятствующий предоставлению налоговой льготы лицу, которое получает налоговую льготу, при этом полученный доход у *такого лица не облагается налогом* в государстве резидентства. Такой подход касается в первую очередь: агентов, определенных трастов, номинальных держателей, некоторых компаний, которые освобождены от налоговой обязанности, которые не владеют доходом и прозрачных для целей налогообложения компаний. Поскольку в результате изменений МК ОЭСР в 2017 году прозрачные для целей налогообложения компании признаются резидентами Договаривающихся государств и имеют право на применение налоговой льготы.

Таким образом, агенты, номинальные владельцы, трасты, а также прозрачные для целей налогообложения компании являются резидентами Договаривающихся государств и имеют право на применение налоговой льготы, в тоже время у таких лиц может отсутствовать обязанность по уплате налога в отношении такого дохода. Поскольку меры, предусмотренные действие 6 BEPS не направлены на агентов, номинальных держателей и трастов, видится, что в данной ситуации концепция бенефициарного собственника остается необходимой, за исключением случаев, которые подпадают под меры, предусмотренные в действии 6 BEPS³⁷.

Таким образом, несмотря на то, что концепция бенефициарного собственника является устаревшей и неэффективной по сравнению с более новыми инструментами против *antitreaty shopping*, данная концепция все же остается наиболее распространенным антиуклонительным правилом. Во многих СОИДН все еще ссылаются на правило бенефициарного собственника и

³⁷ MEINDL-RINGLER, *Beneficial Ownership*, p. 379 et seq.

будут продолжать то делать несмотря на вступление в силу МЛІ. Кроме того, многие СОИДН остаются незатронутыми МЛІ³⁸.

Правомерность регулирования концепции бенефициарного собственника на уровне национального законодательства государств.

Неопределенность при определении понятия бенефициарного собственника дохода в связи с отсутствием легально закрепленного понятия в международно-правовых документах можно попытаться преодолеть путем надлежащего толкования текста МК ОЭСР и СОИДН.

Общие и дополнительные правила толкования международных договоров содержатся в Венской Конвенции о праве международных договоров³⁹ (далее – Венская конвенция). В статье 31 Венской конвенции перечислены общие правила толкования международно-правовых договоров:

1. Договор должен толковаться добросовестно в соответствии с обычным значением, которое следует придать терминам договора в их контексте, а также в свете объекта и целей договора (пункт 1);

2. Для целей толкования договора контекст охватывает, кроме текста, включая преамбулу и приложения: а) любое соглашение, относящееся к договору, которое было достигнуто между всеми участниками в связи с заключением договора; б) любой документ, составленный одним или несколькими участниками в связи с заключением договора и принятый другими участниками в качестве документа, относящегося к договору (пункт 2);

3. Наряду с контекстом учитываются: а) любое последующее соглашение между участниками относительно толкования договора или применения его положений; б) последующая практика применения договора, которая устанавливает соглашение участников относительно его толкования; с)

³⁸ Malek B., The Concept of Beneficial ownership in Tax Treaty Practise, master thesis, Lausanne, 10 Januar 2018, с.

³⁹ Венская Конвенция о праве международных договоров: договор ООН от 23 мая 1969 г. // Ведомости ВС СССР. 1986. № 37. Ст. 772.

любые соответствующие нормы международного права, применяемые в отношениях между участниками (пункт 3);

4. Специальное значение придается термину в том случае, если установлено, что участники имели такое намерение (пункт 4).

Статья 32 Венской конвенции предусматривает, что возможно обращение к дополнительным средствам толкования, в том числе к подготовленным материалам и к обстоятельствам заключения договора, чтобы подтвердить значение, вытекающее из применения статьи 31, или определить значение, когда толкование в соответствии со статьей 31: а) оставляет значение двусмысленным или неясным; или б) приводит к результатам, которые являются явно абсурдными или неразумными.

Однако, в МК ОЭСР также содержатся правила толкования, которые являются *lex specialis* по отношению к правилам, изложенным в Венской Конвенции. Так, в соответствии с пунктом 2 статьи 3 МК ОЭСР в случае, если какое-либо понятие не определено в СОИДН, то его следует толковать исходя из значения, придаваемого данному понятию в национальном законодательстве договаривающегося государства (которое применяет положения СОИДН), «если из контекста иное не предусмотрено контекстом СОИДН...».

С одной стороны, можно сделать вывод о том, что государство, применяющее СОИДН, вправе *толковать* понятие бенефициарного собственника *на основании своего национального законодательства*. Однако, с другой стороны возникает вопрос, а не относится ли понятие бенефициарного собственника как раз к той категории, для которой контекст СОИДН требует другого, и следует ли из этого, что понятие бенефициарного собственника дохода *следует толковать исходя исключительно из контекста СОИДН и МК ОЭСР*.

Данное уточнение в науке и практике вызывает широкую дискуссию, возможно ли толковать понятие «бенефициарного собственника» исходя из того, как данное понятие понимается в национальном законодательстве

договаривающегося государства или толкование данного понятия относится к случаю, когда контекст налогового соглашения требует иного, то есть установления универсального международного значения. До сих пор однозначный ответ на данный вопрос на уровне международного и российского сообщества не был дан, а также не был сформулирован в правоприменительной практике⁴⁰.

В научной литературе можно выделить следующие подходы к решению данного вопроса:

1. Понятие бенефициарного собственника дохода установлено на уровне СОИДН и МК ОЭСР и должно на этом же уровне толковаться, поскольку национальным правовым порядкам за исключением англо-американской правовой семье не знакомо понятие бенефициарного собственника, следовательно невозможно толковать данное понятие на основании национального законодательства и абзаца 2 статьи 3 МК ОЭСР⁴¹;

2. понятию бенефициарного собственника дохода необходимо придавать универсальное международное значение, единое для всех государств⁴²;

3. понятие бенефициарного собственника следует интерпретировать исходя из национального законодательства договаривающегося государства.

⁴⁰ Балакина З.В. Налогово-правовые аспекты применения концепции бенефициарного собственника („beneficial owner“) дохода в Российской Федерации: проблемы и решения: дисс...канд. юрид. наук, Екатеринбург, 2018, с. 23.

⁴¹ FS Wassermeyer | 40. Beneficial Ownership und das Problem der Basisgesellschaften Rn. 4 - beck-online; MA Art. 10 Rz. 68, Art. 11Rz. 57, Art. 12 Rz. 33; Vogel in V/L 5, DBA, vor Art. 10–12 Rz. 15; a. A. US-Treasury zu Art. 10.

par. 2, Art. 11 par. 1 u. Art. 12 par. 1).

⁴² См. De Broe L., International Tax Planning and Prevention of Abuse: A Study Under Domestic Tax Law, Tax Treaties, and EC Law in Relation to Conduit and Base Companies, IBFD, 2007, par. 69, p. 295, 671, URL: <https://books.google.ru/books?id=JlQd6Yk4390C&printsec=frontcover&hl=ru#v=onepage&q&f=false> (дата обращения: 02.03.2020); Гидирим В.А. Применение Венской конвенции о праве международных договоров для

толкования налоговых соглашений, 26.10.2015, URL: <http://отрасли-права.рф/article/13127> (дата обращения: 02.03.2020); Винницкий Д.В. Международное налоговое право: проблемы теории и практики. – М.: Статут, 2017. – стр. 347; Хаванова И.А. Проценты и дивиденды: конфликт квалификаций при налогообложении // Налоговый вестник. 2013. № 6. С. 45 - 51; № 7. С. 39 - 46; № 8. С. 53 - 61; Мачехин В.А. Проблемы применения и толкования налоговых договоров РФ в целях налогового планирования // Юрист. 2011. № 7. С. 17 - 25.; Токарева К.К. Правовой статус комментариёв организации экономического содействия и развития к модели конвенции по налогу на доход и капитал в странах ОЭСР // Актуальные проблемы Российского права. № 3. 2010, С. 350-362.

Так, например, в Российской Федерации определение понятия бенефициарного собственника с 2014 года (действует с 2015 года) содержится в Налоговом Кодексе (далее- НК РФ). В национальном налоговом праве Германии понятие бенефициарного собственника отсутствует. Данные аспекты более подробно будут рассмотрены во второй главы данной магистерской работы;

4. Понятие бенефициарного собственника дохода должно соответствовать целям налоговых соглашений и намерениям договаривающихся государств противодействовать уклонению от уплаты налогов при трансграничных сделках путем неправомерного использования льгот, предусмотренных СОИДН. Регулировать концепцию бенефициарного собственника следует комплексно как на международном, так и на национальном уровне. При этом регулирование концепции бенефициарного собственника на государственном уровне не должно выходить за пределы допустимых значений, установленных на международном уровне, в противном случае есть риск правовой неопределенности СОИДН. По мнению З.В. Балакиной, в случае, если концепция бенефициарного собственника вводится на уровне государства, необходимо выполнение следующих условий:

- a) Концепция должна соответствовать смыслу(контексту) СОИДН;
- b) Концепция должна соответствовать целям, объекту, намерениям договаривающегося государства;
- c) Концепция должна быть введена в национальное законодательство для целей противодействия неправомерного использования СОИДН;
- d) Значение концепции соответствует допустимым требованиям, предъявляемым к концепции на международном уровне⁴³.

Целесообразность распространения в рамках СОИДН требований о бенефициарном собственнике на все виды дохода, к которым применяется СОИДН

⁴³ Балакина З.В. Налогово-правовые аспекты применения концепции бенефициарного собственника („beneficial owner“) дохода в Российской Федерации: проблемы и решения: дисс...канд. юрид. наук, Екатеринбург, 2018, с. 43-51.

Как уже отмечалось выше, требования о бенефициарном собственнике дохода содержится в статьях 10, 11, 12 МК ОЭСР и заключенных на ее основе СОИДН, как одно из необходимых условий применения налоговых льгот, предусмотренных в СОИДН при налогообложении пассивного дохода. Однако в науке и практике рассматривается вопрос о том, может ли требование о бенефициарном собственнике дохода быть применимым при налогообложении других доходов, то есть является ли концепция бенефициарного собственника универсальной.

С одной стороны вопрос о расширении действия концепции бенефициарного собственника и на другие статьи СОИДН или в целом на СОИДН возникал изначально при разработке концепции бенефициарного собственника, однако предложение о придании концепции бенефициарного собственника общего значения поддержано не было⁴⁴. Кроме того, в Комментариях к МК ОЭСР 2014 года указывается, что концепция бенефициарного собственника направлена на борьбу лишь с некоторыми формами ухода от налогообложения, а именно в отношении пассивных доходов (процентов, дивидендов и роялти)⁴⁵. В то же время следует обратить внимание, что договаривающиеся государства могут расширить применение данной концепции в отношении других доходов или придать ей универсальный характер путем согласования этого на международном уровне и путем включения данного положения в СОИДН⁴⁶. Таким образом, расширение концепции бенефициарного собственника дохода и установление требований о бенефициарном собственнике в отношении иных доходов (кроме дивидендов, процентов и роялти) возможно только в том случае, если об этом будет прямо указано в СОИДН.

⁴⁴ Балакина З.В. Налогово-правовые аспекты применения концепции бенефициарного собственника („beneficial owner“) дохода в Российской Федерации: проблемы и решения: дисс...канд. юрид. наук, Екатеринбург, 2018, с. 56.

⁴⁵ См. п. 12.5 к статье 10, п. 10.4 к статье 11, п. 4.4 к статье 12 Комментария к МК ОЭСР 2014 года.

⁴⁶ Балакина З.В. Налогово-правовые аспекты применения концепции бенефициарного собственника („beneficial owner“) дохода в Российской Федерации: проблемы и решения: дисс...канд. юрид. наук, Екатеринбург, 2018, с. 56.

Согласно Комментариям к МК ОЭСР 2015 года если статьи СОИДН не содержат требования о бенефициарном собственнике дохода, то в случае неправомерного применения СОИДН необходимо применять не концепцию бенефициарного собственника дохода, а иные подходы, например:

1. Общие противоиуклонительные нормы, ограничивающие доступ к применению налоговых льгот («limitation of benefits»), установленные в статье «Ограничение льгот» в СОИДН. Данная статья, как правило содержит «общее правило главной цели». Данное правило, как и концепция бенефициарного собственника направлено на ограничение неправомерного применения СОИДН, однако в отличие от концепции бенефициарного собственника дохода может применяться ко всем статьям СОИДН, а не только в случае налогообложения пассивных доходов. Правило главной цели является общим противоиуклонительным средством, в то время как концепция бенефициарного собственника дохода-специальным.

2. Противоиуклонительные правила, установленные на законодательном уровне договаривающегося государства. Например, принцип «приоритета существа над формой», доктрина деловой цели, доктрина фиктивных операций⁴⁷.

Возможность применения концепции бенефициарного собственника в тех случаях, когда прямого требования о бенефициарном собственнике в СОИДН не предусмотрено.

Кроме того, в некоторых СОИДН в статьях 10, 11, 12 отсутствует прямое указание на применение концепции бенефициарного собственника дохода, отсюда возникает вопрос, правомерно ли применение данной концепции в данном случае?

⁴⁷ Балакина З.В. Налогово-правовые аспекты применения концепции бенефициарного собственника („beneficial owner“) дохода в Российской Федерации: проблемы и решения: дисс...канд. юрид. наук, Екатеринбург, 2018, с. 62-66.

В качестве ответа на данный вопрос можно выделить два основных подхода в науке⁴⁸:

1. Формально-юридический подход. Сторонники данного подхода придерживаются мнения, что международно-правовые нормы следует толковать буквально. То есть, если в статьях 10, 11, 12 СОИДН нет прямого указания, что налоговая льгота предоставляется только бенефициарному собственнику, то данную льготу имеет право применить любое лицо.

Так, например, в немецкой науке Штефан ван Гегель высказывает мнение, что СОИДН должны исполняться, а налоговые нормы должны подлежать строгому толкованию⁴⁹. В российской науке международного налогового права К.Е. Викулова, Б.Я. Брук придерживаются мнения, что налоговую льготу имеет право применять лицо, являющееся резидентом договаривающегося государства, при этом если в статье 10, 11, 12 СОИДН не указано требование о бенефициарном собственнике дохода, то данный факт не надо доказывать для получения налоговой льготы⁵⁰.

2. Расширительный подход (данный подход преобладает в науке и практике международного налогообложения). Концепция бенефициарного собственника изначально подразумевается в статьях 10, 11, 12 СОИДН, поэтому налоговую льготу имеет право применять только бенефициарный собственник дохода вне зависимости от того, содержится ли такое требование непосредственно в указанных статьях СОИДН или нет.

Так, например, немецкий ученый Клаус Фогель считает, что «все СОИДН содержат скрытое требование о бенефициарном собственнике дохода, так как одни и те же результаты достигаются, когда схема с использованием

⁴⁸ Балакина З.В. Налогово-правовые аспекты применения концепции бенефициарного собственника („beneficial owner“) дохода в Российской Федерации: проблемы и решения: дисс...канд. юрид. наук, Екатеринбург, 2018, с. 69-72.

⁴⁹ Weeghel van S. The Improper Use of Tax Treaties: with Particular Referance to the Netherlands and the United States, Series on International Taxation, Kluwer Law International, 1998, p. 58, URL: http://books.google.ru/books?id=2BTfZURbHLkC&pg=PA3&hl=ru&source=gbs_tocr&cad=4#v=onepage&q&f=false (дата обращения: 02.03.2019).

⁵⁰ Викулов К.Е. Новые налоговые риски: концепция бенефициарного собственника // Финансовый директор, URL: <http://fd.ru/articles/37853-novye-nalogovye-riski-kontseptsiyabenefitsiarnogo-sobstvennika#ixzz3Bz3vp832> (дата обращения: 02.03.2019).

конduitных компаний проанализирована с помощью концепции бенефициарного собственника дохода либо путем применения общих противояклонительных принципов, направленных на борьбу с злоупотреблениями положений СОИДН⁵¹».

Статус Комментариев ОЭСР в России и Германии. В документах, определяющих статус ОЭСР не упоминается обязательность ее рекомендаций⁵².

Во введении к тексту Комментариев к МК ОЭСР обращается внимание на то, что они важны при применении и толковании СОИДН, иллюстрируют и толкуют положения МК ОЭСР, важны в развитии международного налогового права.

Россия. На сегодняшний день Россия не является участником ОЭСР, а является только «присоединяющейся страной»⁵³. В связи с этим в науке возникает вопрос об обязательности Комментариев к МК ОЭСР в России.

Анализ российской правоприменительной практики позволяет сделать вывод о том, что Министерство финансов РФ⁵⁴, а также Федеральная налоговая служба РФ⁵⁵ в практической работе ссылаются на Комментарии к МК ОЭСР при толковании СОИДН. Так, например, в Письме от 17.05.2017 N СА-4-7/9270@ ФНС РФ указывает на применение МК ОЭСР и Комментариев к ней в качестве дополнительного источника толкования СОИДН в зависимости от конкретного дела⁵⁶. Кроме того, Минфин РФ в своих разъяснениях использует

⁵¹ Vogel K. On Double Tax Conventions (Deventer/Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991). (Deventer/Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991); *Cervantes M.* Interpreting the concept of Beneficial Ownership, Masters of Law, Faculty of Law, University of Toronto, Copyright, 2009, с. 34, URL: https://tspace.library.utoronto.ca/bitstream/1807/18894/1/Cervantes_Laflamme_Marcos_200911_LLM_thesis.pdf (дата обращения: 02.02.2020).

⁵² В.А. Мачехин Комментарии ОЭСР к Модельной конвенции об избежании двойного налогообложения: правовой статус в РФ <http://nalogoved.ru/art/319.html>

⁵³ В марте 2014 года Россия объявила о приостановке попыток вступления в ОЭСР, а в марте 2020 года премьер -министр Михаил Мишустин поручил правительству подготовить план восстановления сотрудничества с ОЭСР.

⁵⁴ Далее- Минфин РФ.

⁵⁵ Далее- ФНС РФ.

⁵⁶ http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_217826/96c60c11ee5b73882df84a7de3c4fb18f1a01961/
дата обращения- 26.03.2020

следующие формулировки применительно к статусу Комментариев к МК ОЭСР:

1. позиция Минфина России не противоречит сложившейся международной налоговой практике и закреплена в Комментариях;
2. при применении налоговых соглашений компетентные органы руководствуются Комментариями;
3. Комментарии закрепляют международную практику, распространенную в странах ОЭСР;
4. целесообразно (возможно, необходимо) использовать Комментарии и др.

Применение Комментариев к МК ОЭСР в российской практике также осложняет тот факт, что нет их официального перевода на русский язык, а также то, что когда российские правоприменительные органы ссылаются на Комментарии к МК ОЭСР, не указывают, на какую именно редакцию они ссылаются⁵⁷.

Глава 2. Сравнительный анализ концепции бенефициарного собственника дохода в российском и немецком налоговом праве

§1. Концепция бенефициарного собственника дохода в немецком налоговом праве

В немецких СОИДН в статьях 10, 11, 12 вместо понятия «бенефициарного собственника дохода» используется понятие „Nutzungsberechtigter“, что в переводе на русский язык означает «лицо, имеющее право пользоваться». Легально закрепленное понятие

⁵⁷ <http://nalogoved.ru/art/319.html>

«бенефициарного собственника дохода» в немецком налоговом праве отсутствует.

В немецкой научной литературе высказывается мнение, что „wirtschaftlicher Eigentümer“ (экономический собственник), „wahrer Berechtigter“ (действительный управомоченный)⁵⁸, „Empfänger der Dividende“ (получатель дивидендов), „Anteilseigner“ (акционер)⁵⁹ являются синонимами „Nutzungsberechtigter“. Рассмотрим более подробно, какие применяются подходы к определению понятия «бенефициарный собственник дохода».

Щенфельд указывает на то, что понятие бенефициарного собственника дохода, исходя из Комментариев к МК ОЭСР, следует толковать не в узком техническом смысле, а согласно смыслу и целям СОИДН. В случаях, когда текст СОИДН содержит понятие бенефициарного собственника дохода, проблем возникать не должно; однако, в случаях, когда данное понятие не содержится в тексте СОИДН, возникает вопрос, что именно следует под ним понимать. При этом в первую очередь стоит исходить из того, что целью СОИДН является избежание двойного налогообложения, следовательно, необходимо определять бенефициарного собственника дохода исключительно как лицо, которому с налоговой точки зрения принадлежит доля в компании, выплачивающей дивиденды (проценты, роялти), поскольку в итоге именно такое лицо должно нести обязанность по уплате налога в отношении полученного дохода. При этом не имеет значение, кто имеет право требовать выплаты таких дивидендов (процентов, роялти). Исходя из данного определения понятия бенефициарного собственника дохода возникает вопрос, законодательство какого государства (государства-источника, государства резидентства получателя дохода или на основании законодательства обоих договаривающихся государств) необходимо использовать при определении налоговой обязанности получателя дохода в отношении полученного дохода. В качестве аргумента в пользу того, что необходимо применять законодательство

⁵⁸ FS Wassermeyer | 40. Beneficial Ownership und das Problem der Basisgesellschaften Rn. 1 beck-online

⁵⁹ Wassermeyer F. DBA OECD-MA 2017 Art. 10 Rn. 67-68.Beck online

государства-источника, можно привести абзац 2 статьи 3 МК ОЭСР. Однако с учетом того, что целью СОИДН является устранение двойного налогообложения, можно предположить, что данный подход является узким, поскольку в данном случае остается не ясным, облагается ли доход в государстве- резидентства получателя дохода, так, как только в данном случае, собственно говоря, возникает двойное налогообложение. Таким образом, можно выдвинуть предположение о том, что более логично и правильно было бы определять налоговую обязанность как в соответствии с законодательством государства-резидентства, так и в соответствии с законодательством государства-источника.

На основании вышеизложенного можно предложить следующее понятие бенефициарного собственника дохода- *лицо, которому принадлежит доля участия, в компании выплачивающей дивиденды (проценты, роялти), а также обязанность по уплате налога в отношении полученного дохода согласно законодательству государства-источника, а также согласно законодательству государства-резидентства.* Во всех иных случаях получателя дивидендов (процентов, роялти) не следует рассматривать в качестве бенефициарного собственника, а, соответственно, и лица, имеющего право на применение налоговой льготы, предусмотренной СОИДН⁶⁰.

Фротчер предлагает следующее определение бенефициарного собственника дохода- *лицо, которое получает доход в свою пользу (за свой счет) и не действует в интересах другого лица, как промежуточное звено (агент, номинальный держатель и представитель)*⁶¹.

Еще одно определение понятия бенефициарного собственника дохода, предложенное в науке: *лицо, которому доходы причисляются для целей налогообложения в соответствии с законодательством договаривающегося государства, поскольку такое лицо рассматривается как владелец дохода.* Если

⁶⁰ См. Schönfeld, in Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 10, s. 846-847.

⁶¹ Frotscher/Geurts, EStG § 50g Entlastung vom Steuerabzug ... / 5.1 Nutzungsberechtigter (§ 50g Abs. 3 Nr. 1 EStG) Rz. 40 https://www.haufe.de/finance/haufe-finance-office-premium/frotschergeurts-estg-50g-entlastung-vom-steuerabzug-51-nutzungsberechtigter-50g-abs3-nr1-estg_idesk_PI20354_HI1700798.html

гражданско-правовой получателей платежей не является физическим лицом, то такие платежи причисляются ему для целей налогообложения, если в соответствии с законодательством договаривающегося государства такое лицо является самостоятельным объектом налогообложения, в противном случае бенефициарным собственником является тот, кто стоит за получателем дохода и кому такой доход причисляется для целей налогообложения⁶².

Вассермайер придерживается иной позиции относительно понятия бенефициарного собственника дохода и считает, что данное понятие происходит из англо-американского права, и, следовательно, как правило чуждо романо-германской правовой системе, в налоговом праве государств, не принадлежащих к англо-американской системе, не используется данное понятие и концепция, в связи с этим данное понятие не может толковаться в соответствии с национальным законодательством государства. Понятие бенефициарного собственника дохода должно толковаться на основании МК ОЭСР⁶³. Данное понятие может рассматриваться как с гражданско-правовой точки зрения, так и с экономической точки зрения, а также как инструмент в борьбе против злоупотреблений налоговыми льготами СОИДН⁶⁴. Часто концепция бенефициарного собственника дохода рассматривается как средство борьбы против избежания двойного налогообложения, однако иногда рассматривается и отдельно от противозлоупотребительных норм⁶⁵.

В некоторых СОИДН, заключенных Германией, приводятся понятия бенефициарного собственника, данный вопрос будет более детально рассмотрен в последующих пунктах настоящей работы.

Эквивалент в немецком налоговом праве концепции бенефициарного собственника дохода. Поскольку в Германии отсутствует легальное определение понятие «бенефициарного собственника», в немецкой

⁶² Begriff und Identifizierung des Beneficial Owners im Zusammenhang mit den US-Quellensteuerregelungen ab 1. 1. 2001 (Teil I)

Rolfjosef Hamacher, Rechtsanwalt, FAStR, Bachem IStR 2002, 227 - beck-online

⁶³ MA Art. 10 Rz. 68, Art. 11 Rz. 57, Art. 12 Rz. 33; *Vogel* in V/L 5, DBA, vor Art. 10–12 Rz. 15; a. A. US-Treasury zu Art. 10 par. 2, Art. 11 par. 1 u. Art. 12 par. 1

⁶⁴ Wassermeyer FS | 40. Beneficial Ownership und das Problem der Basisgesellschaften Rn. 1-5 - beck-online

⁶⁵ *Arnold B. J.*, Tax Treaty Case Law News, 66 BIT 6 [2012]

научной литературе обсуждается вопрос о том, какая немецкая правовая категория могла бы рассматриваться в качестве эквивалента концепции бенефициарного собственника при применении СОИДН?

Так, например, высказывается мнение, что понятию „Nutzungsberechtigter“ соответствует с точки зрения национального немецкого законодательства понятие „Erzielens von Einkünften“ (в переводе на русский язык- «получатель дохода») в контексте § 2 Abs. 1 EstG (Закон о подоходном налоге)⁶⁶. Согласно иной позиции при толковании „Nutzungsberechtigter“ для целей СОИДН следует понимать „Anteilseigner“ (акционер) понятие которого закреплено в § 20 Abs. 5 EstG. Другие авторы соотносят понятие „Nutzungsberechtigte“ и понятие „wirtschaftlicher Eigentümer“, которое определено в §39 АО (Положение о порядке взимания налогов, сборов и пошлин). Также высказывается мнение, что поскольку концепция бенефициарного собственника является специальным правилом, направленным на противодействие злоупотреблениям налоговыми льготами СОИДН, то в качестве эквивалента данной концепции в немецком налоговом праве следует рассматривать противоположную норму, предусмотренную в §42 АО (антизлоупотребительная норма, предусмотренная в немецком налоговом законодательстве, фокусирующаяся на активной деятельности получателя дохода)⁶⁷. Данная позиция подтверждается судебной практикой.

В связи с этим возникает вопрос: кого следует понимать бенефициарным собственником дохода с точки зрения немецкого налогового законодательства?

„Wirtschaftlicher Eigentümer“ (экономический собственник) в соответствии с §39 АО – немецкий эквивалент „Nutzungsberechtigte“ в контексте СОИДН. В соответствии с §39 Abs. 2 АО устанавливать принадлежность экономического блага его владельцу в немецком налоговом праве следует в соответствии с принципами немецкого гражданского права.

⁶⁶ Wassermeyer IStR 2000, 505, 506.

⁶⁷ Wassermeyer, DBA | OECD-MA 2017 Art. 1 Rn. 71 - beck-online

Согласно §39 Abs. 2 AO для целей налогообложения следует исходить из того, что *актив принадлежит его экономическому собственнику, если экономический собственник и правовой собственник на основании принципов гражданского права не совпадают*. В данном случае, когда экономический и правовой собственники не совпадают, в первую очередь следует прибегнуть к принципу «substance-over-form» и, основываясь на данном принципе, проанализировать экономические связи (а не формальные связи) и определить, кто в данном случае несет налоговую обязанность в отношении полученного дохода⁶⁸. Следует отметить, что §39 Abs. 2 AO не предусматривает специальный вид налогового собственника в дополнение к гражданско-правовому собственнику, а скорее направлен на ситуации, в которых распределение активов осуществляется способом отклоняющимся от обычного⁶⁹.

Понятие экономического собственника. Экономический собственник должен осуществлять эффективный контроль над активом и не может быть отстранен от управления активом с точки зрения экономики. Другими словами, экономический собственник должен извлекать выгоду от актива и нести расходы в отношении актива, а также быть экономически защищенным (то есть, экономический собственник не может быть отстранен без его согласия от управления активом). Контроль актива с целью получения прибыли третьим лицом не является достаточным для признания такого лица экономическим собственником⁷⁰. Собственник не является отстраненным, если он только в некоторых отношениях лишен власти над активом⁷¹. Кроме того, чтобы собственник был признан отстраненным, необходимо, чтобы его доступ к управлению активами фактически был ограничен. Экономическая собственность, например, обычно не возникает в случае аренды⁷²; при передаче акций юридического лица экономическая собственность переходит к другому

⁶⁸Drüen, in Tipke/Kruse, AO, §39 mn.21a.

⁶⁹Drüen, in Tipke/Kruse, AO, §39 mn.21.

⁷⁰BFH vom 27.09.1988, VIII R 193/83.

⁷¹Drüen, in Tipke/Kruse, AO, §39 mn. 26.

⁷²BFH vom 2.11.1965, I 51/61 S.

лицу, если по согласию сторон новый владелец акций имеет право распоряжаться ими⁷³.

Однако, в науке отмечается, что §39 Abs. 2 АО скорее всего действует при определении **собственника активов** и не применяется при определении **собственника доходов**⁷⁴. В тоже время доходы принадлежат лицу, которое полностью соответствует требованиям, предусмотренным в законодательстве и необходимым для возникновения налоговой обязанности (§ 38 АО). Однако, в соответствии с § 20 Abs. 5 EStG доходы от капитала в понимании § 20 Abs. 1 Nr. 1,2 EStG принадлежат лицу, которое владеет долей участия в капитале⁷⁵. Владелец определяется в соответствии с §39 Abs. 2 АО и фокус делается не на экономическом собственнике дохода, а на экономическом собственнике вклада. Тем не менее в соответствии с § 20 Abs. 5 EStG **дивиденды принадлежат экономическому собственнику вклада**, на основании которого выплачиваются такие дивиденды⁷⁶. Однако, аналогичного условия при определении экономического собственника процентов (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG) или роялти (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1,2 EStG) на законодательном уровне не закреплено. Фишер, основываясь на судебных решениях, предположил, что экономическая собственность на доход следует за экономической собственностью на актив⁷⁷. Поскольку актив может принадлежать одновременно одному или нескольким лицам, то при определении собственника актива необходимо принимать во внимание все обстоятельства и факты в полном объеме.

Соотношение экономического и бенефициарного собственника. Как уже указывалось выше, Вассермайер считает, что понятию бенефициарный собственник доходу соответствуют понятия „wirtschaftlicher Eigentümer“ или „wahrer Eigentümer“⁷⁸. Так, например, высказывается позиция, что данные

⁷³BFH vom 12.12.2007, X R 17/05.

⁷⁴Ratschow, in: Klein, AO, §39 mn.8; BFH vom 20.3.2003, IV R 27/01.

⁷⁵Fischer, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, §39 mn. 68.

⁷⁶Kaeser/Wassermeyer, in Wassermeyer, DBA, Art. 10MA mn.68.

⁷⁷Fischer, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, §39 mn. 29.

⁷⁸FS Wassermeyer | 40. Beneficial Ownership und das Problem der Basisgesellschaften Rn. 1-5 - beck-online

понятия являются сопоставимыми за исключением того, что бенефициарный собственник пользуется большей защитой против третьих лиц (сопоставимо с уровнем защиты законного собственника). С немецкой точки зрения, бенефициарный собственник имеет абсолютное вещное право, в отличие от обязательственного права⁷⁹.

В тоже время Фогель и Фишер придерживаются мнения, что §39 АО и концепция бенефициарного собственника несопоставимы, поскольку §39 АО распространяет свое действие на активы, а не на доходы. Концепция бенефициарного собственника-автономная концепция СОИДН распределения доходов, основанная на понимании того, что в национальном законодательстве также существует концепция распределения доходов⁸⁰.

Следует отметить, что данные концепции преследуют разные цели в немецком налоговом праве, истинные обстоятельства являются решающими при определении налогового бремени. Концепция экономического собственника гарантирует налогообложение лица, которому действительно координирует обязанность уплатить налоги⁸¹ и в дальнейшем устранить некоторые специфичные возможности избежания и уклонения от налогообложения на национальном уровне. Концепция бенефициарного собственника в СОИДН направлена на поиск настоящего собственника для целей налогообложения, чтобы исполнить объект и цель соглашения, а именно противостоять избежанию и уклонению от налогообложения и устранить двойное налогообложение. В свою очередь §39 АО не преследует цель- избежание двойного налогообложения, фокус данной концепции направлен на соответствующее распределение активов согласно национальному праву. §39 АО также не направлена на борьбу против злоупотреблений, и направлен в большей степени на передачу активов истинному владельцу, а не лицам, находящимся в более выгодном налоговом положении. Как было ранее

⁷⁹ Vogel, in : Vogel/Lehner, DBA (5.Auflage), vor Art. 10-12 mn. 14.

⁸⁰ Fischer, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO. §39 mn. 49.

⁸¹ Seeliger, Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums im Steuerrecht (1962), 1 et seqq.; Seeliger, DStR 1962/1963, 645,647.

упомянуто, целью национальных противозлоупотребительных правил, а также правил распределения является противодействие переносу дохода в адрес лица с более низким налоговым бременем и недопущение использования посредников, находящихся в более благоприятном договорном положении⁸².

Несмотря на различные цели данных концепций, тем не менее не означает, что §39 АО не может выполняться в контексте СОИДН, если данная концепция будет интерпретироваться в рамках СОИДН. В любом случае, имеются признаки того, что данная концепция, однако, не предназначалась для приравнивания ее к концепции бенефициарного собственника дохода⁸³. В первую очередь §39 АО адресована скорее активам, чем доходам. Однако, §39 АО может применяться к дивидендам через §20(5) EStG, аналогичного правила в отношении процентов и роялти в национальном немецком законодательстве не существует. Положения о дивидендах основаны на том, что дивиденды следуют за основным активом, однако, когда речь идет о бенефициарном собственнике в контексте СОИДН это не всегда является так. Если необходимо приравнять концепцию §39 АО к концепции бенефициарного собственника дохода, необходимо применять данное положение по аналогии. В то же время применение в данном случае по аналогии представляется невозможным в соответствии с принципами немецкого законодательства, учитывая, что законодатель, очевидно, думал о распределении дохода, а не активов, что свидетельствует об отсутствии непреднамеренного пробела в законодательстве и делает невозможным его применение по аналогии⁸⁴.

В тоже время Щенфельд обращает внимание на то, что экономический собственник вклада в капитал (не права требования выплаты дивидендов!) является бенефициарным собственником.

Как уже упоминалась выше, в некоторых СОИДН, заключенных Германией, приводятся понятия бенефициарного собственника, которые будут более подробно рассмотрены далее, однако, сейчас можно сделать вывод о том,

⁸² Angelika Meindl-Ringler, *Beneficial Ownership in International Tax Law*, Wolters Kluwer, p. 173.

⁸³ Angelika Meindl-Ringler, *Beneficial Ownership in International Tax Law*, Wolters Kluwer, p. 173.

⁸⁴ Angelika Meindl-Ringler, *Beneficial Ownership in International Tax Law*, Wolters Kluwer, p. 173.

что концепция экономического собственника никогда не подразумевала под собой концепцию бенефициарного собственника дохода. Понятия, применяемые в СОИДН, никогда не используют два синонимичных термина, также следует отметить, что суды с точки зрения терминологии не смешивают понятия экономического и бенефициарного собственника. Следовательно, не является целесообразным приравнивать две данные концепции⁸⁵.

Концепция бенефициарного собственника в контексте немецких СОИДН. Как уже упоминалось выше в некоторых немецких СОИДН приводится определение бенефициарного собственника дохода:

1. СОИДН 1989 года с Италией⁸⁶; СОИДН 1993 года с Норвегией⁸⁷.

СОИДН 1989 года с Италией, а также СОИДН 1991 года с Норвегией содержат требование о бенефициарном собственнике дохода в статьях 10-12 применительно к процентам, дивидендам и роялти. Определение бенефициарного собственника дохода содержится в параграфе 9 Протокола к СОИДН с Италией и в параграфе 4 Протокола к СОИДН с Норвегией соответственно.

Параграф 9 Протокола к СОИДН с Италией:

Der Empfänger von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren ist Nutzungsberechtigter im Sinne der Artikel 10, 11 und 12, wenn ihm das diesen Zahlungen zugrundeliegende Recht zusteht und ihm die Einkünfte hieraus nach dem Steuerrecht beider Staaten zuzurechnen sind⁸⁸.

Перевод на русский язык⁸⁹:

⁸⁵ Angelika Meindl-Ringler, Beneficial Ownership in International Tax Law, Wolters Kluwer, p. 173.

⁸⁶ DBA Italien Protokoll i.d.F. 18.10.1989 https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/94995_an1/ (Дата обращения: 06.04.2020).

⁸⁷ Gesetz zu dem Protokoll vom 24. Juni 2013 zur Änderung des Abkommens vom 4. Oktober 1991 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Norwegen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und über gegenseitige Amtshilfe auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie des dazugehörigen Protokolls Vom 20. November 2014

https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Norwegen/2014-11-26-Norwegen-Abkommen-DBA-Gesetz-zum-Protokoll-240613.pdf?__blob=publicationFile&v=3 (Дата обращения: 06.04.2020).

⁸⁸ В параграфе 4 Протокола к СОИДН между Германией и Норвегией бенефициарный собственник определен аналогично.

⁸⁹ Перевод выполнен Деркач В.В.

Получатель дивидендов, процентов и роялти является бенефициарным собственником по смыслу статей 10, 11 и 12, если ему принадлежит право, лежащее в основе данных платежей, и получаемый доход причитается ему в соответствии с налоговым законодательством обоих государств.

Следует обратить внимание на то, что при определении бенефициарного собственника дохода особый фокус делается на праве собственности на активы, а также на распределение дохода для налоговых целей. Однако совершенно не ясно, чему адресованы последние слова („nach dem Steuerrecht beider Staaten“ - «в соответствии с налоговым правом обоих государств»): только при отнесении доходов или также при определении собственника активов необходимо ориентироваться на налоговое право обоих государств. В контексте итальянского Протокола, Крабе ссылается на §20 Abs. 2a EStG (в действующей редакции §20 Abs. 5 EStG), который идентифицирует получателя дивидендов и фокусируется на экономическом собственнике актива, лежащего в основе дохода⁹⁰. Однако, когда Протоколы к СОИДН с Италией, а также с Норвегией были подписаны, нынешний §20 Abs. 5 EStG еще не был введен в EStG⁹¹.

Из Протокола к СОИДН между Германией и Норвегией следует, что в случае партнерства, участники организации, а не сама организация, должны квалифицироваться в качестве бенефициарных собственников доходов, поскольку согласно национальному законодательству, как в Германии, так и в Норвегии, партнерства являются прозрачными для целей налогообложения и доходы партнерства распределяются между его участниками⁹².

Протоколы к СОИДН между Германией и Норвегией, а также между Германией и Италией свидетельствуют о том, что целью бенефициарного собственника в СОИДН является не найти того, кто является фактическим собственником дохода в соответствии с национальным законодательством, а гарантировать предоставление налоговых льгот только в тех случаях, когда распределение дохода происходит в соответствии с национальным

⁹⁰ Krabble, in: Wassermeyer, DBA, Art. 10 Italien mn. 23.

⁹¹ Angelika Meindl-Ringler, Beneficial Ownership in International Tax Law, p. 175.

⁹² Dörrfuß, in Wassermeyer, DBA, Art. 11 Norwegen mn. 13.

законодательством Договаривающегося государства, исключительным образом не допускать случаи потенциального юридического двойного налогообложения⁹³. В случае конфликта квалификации, когда происходит различное отнесение дохода, применение льготной налоговой льготы становится невозможным.

2. СОИДН 1992 года со Швецией⁹⁴.

В 1992 году в СОИДН между Германией и Швецией было введено требование о бенефициарном собственнике в отношении дивидендов, процентов и роялти. Абзац 3 статьи 43 СОИДН содержит определение понятия бенефициарного собственника:

Im Sinne der Artikel 10 bis 12 gilt eine in einem Vertragsstaat ansässige Person als Nutzungsberechtigter von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren, wenn sie nach der Gesetzgebung dieses Staates dieser Person steuerlich anzurechnen sind. Diese Person ist jedoch nicht Nutzungsberechtigter, wenn nach dem Recht des anderen Staates diese Einkünfte steuerlich anderen Personen zuzurechnen sind, denen die Nutzung für diese Einkünfte zusteht und die nicht in dem erstgenannten Staat ansässig sind.

Перевод на русский язык⁹⁵:

Для целей статей 10-12 лицо с постоянным местопребыванием в одном Договаривающемся государстве считается бенефициарным собственником дивидендов, процентов и роялти, если в соответствии с законодательством этого государства эти доходы причисляются этому для целей налогообложения. Однако это лицо не является бенефициаром, если в соответствии с законодательством другого Договаривающегося государства этот доход причисляется для целей налогообложения другим лицам, которые

⁹³ Angelika Meindl-Ringler, Beneficial ownership in International Tax Law, Wolters Kluwer, s. 175.

⁹⁴ Gesetz zu dem Abkommen vom 14. Juli 1992 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Schweden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie bei den Erbschaft- und Schenkungsteuern und zur Leistung gegenseitigen Beistands bei den Steuern (Deutsch-schwedisches Steuerabkommen) [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales Steuerrecht/Staatenbezogene Informationen/Laender A Z/Schweden/1994-06-14-Schweden-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&v=3](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales%20Steuerrecht/Staatenbezogene%20Informationen/Laender%20A%20Z/Schweden/1994-06-14-Schweden-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&v=3) (Дата обращения: 06.04.2020).

⁹⁵ Перевод выполнен Деркач В.В.

имеют право использовать этот доход и которые не являются резидентами первого государства.

Таким образом, бенефициарный собственник дохода в соответствии с СОИДН между Германией и Швецией зависит от национального законодательства обоих государств, причем фокус идет на то, каким образом распределяется доход в соответствии с законодательством государства-резидентства. Не является необходимым, чтобы распределение дохода было идентичным в обоих государствах, для того чтобы квалифицировать получателя дохода в качестве его бенефициарного собственника⁹⁶. В связи с тем, что при определении бенефициарного собственника учитывается право обоих договаривающихся государств, возможны случаи, когда бенефициарного собственника не существует вовсе⁹⁷.

Согласно дефиниции бенефициарного собственника в данном СОИДН, основное внимание обращается на распределение дохода в государстве-резидентстве, при этом стороны СОИДН предоставляют налоговую льготу только в том случае, если действительно существует определенный риск двойного налогообложения. Обычно, источник дохода в государстве А хочет избежать налога в государстве источника. При налогообложении дивидендов, процентов и роялти в государстве –источнике основной фокус обращается на то, в каком государстве бенефициарный собственник является резидентом, а не на том, какое именно лицо является резидентом. До тех пор, пока доход распределяется лицу, являющемуся резидентом в государстве Б, как с перспективы государства- источника А, так и с перспективы государства-резидентства Б речь идет о трансграничных сделках и имеет смысл применять СОИДН с целью избежания двойного налогообложения. Однако, если с перспективы государства- источника А доход распределяется лицу, являющемуся резидентом государства В, в данном случае трансграничная операция с государством-резидентства Б отсутствует, соответственно для

⁹⁶ Lüdicke, in Wassermeyer, DBA, Art. 1 Schweden Rn. 40.

⁹⁷ Lüdicke, in Wassermeyer, DBA, Art. 1 Schweden Rn. 43.

государства-источника А не имеет смысл применять СОИДН между А и Б. В данном случае необходимо рассматривать потенциальную возможность применения СОИДН с государством В.

Подводя итог вышесказанному можно сделать вывод о том, что определение бенефициарного собственника в СОИДН между Германией и Швецией ставит в зависимость возможность применения налоговых льгот, предусмотренных в СОИДН, от того каким образом распределяется доход в соответствии с национальным законодательством государства резидентства (если только государство-источник не распределяет доход лицу, являющемуся резидентом третьего государства). Однако фокус на национальном законодательстве государства-резидентства может быть проблематичным в случаях злоупотреблений при распределении дохода.

3. СОИДН 1989 года с США

СОИДН между Германией и США содержит требование о бенефициарном собственнике при применении налоговой льготы при налогообложении дивидендов, процентов и роялти.

Параграф 1 Протокола 1989 года к СОИДН между Германией и США предусматривает, что бенефициарным собственником является лицо, которому распределяются доходы согласно законодательству государства-источника.

Протокол 2006 года к СОИДН между Германией и США больше не содержит понятие бенефициарного собственника. Вместе с тем, в статье IV технических рекомендаций США к абзацу 2 статьи 1 СОИДН указывается на следующее:

Понятие бенефициарного собственника не определено в Конвенции и, таким образом следует понимать согласно национальному законодательству государства, облагающего налогом (то есть государства-источника). Бенефициарный собственник дивидендов для целей статьи 10- лицо, которому доход присваивается в соответствии с национальным законодательством государства-источника. Однако, при этом следует учитывать, что технические

рекомендации США носят односторонний характер и не имеют обязательной силы для Германии⁹⁸.

Данный вывод также подтверждается в судебной практике, так, например, суд постановил, что поскольку понятие бенефициарного собственника не определено в СОИДН, его следует толковать в соответствии с абзацем 2 статьи 2 СОИДН Германии и США в контексте национального законодательства применяющего государства, если контекст СОИДН не предусматривает ничего иного. В данном случае допустимо толкование на основе национального законодательства договаривающегося государства⁹⁹.

Антиуклонительные нормы в немецком налоговом праве. В немецком налоговом праве предусмотрены специальные противоуклонительные нормы, в частности §42 АО и в §50 d EStG. Изначально использовался лишь §42 АО, который направлен на борьбу со злоупотреблениями иностранными промежуточными компаниями, принадлежащими немецким налоговым резидентам, как реакция на тенденции в международной практике был введен §50 d EStG, который позволяет также препятствовать налоговым злоупотреблениям в виде установления промежуточной компании, принадлежащей иностранному лицу. В данной норме предусматривается критерий наличия собственной экономической деятельности в качестве основного критерия для определения бенефициарного собственника дохода. Таким образом, §42 АО является общей противоуклонительной нормой и в §50 d EStG является специальной противоуклонительной нормой.

§42 АО. Развитие судебной практики Федерального финансового суда Германии позволяет сделать вывод о том, что §42 АО направлена на противодействие таких злоупотреблений правом, когда создается промежуточная компания в государстве с низким налогообложением, при этом

⁹⁸ Meindl-Ringler A, Beneficial ownership in International Tax Law, Wolters Kluwer, s. 175.

⁹⁹ См. DSiRE 2013, 1444; BFHE 222, 509, BStBl II 2009, 234, DSiRE 2009, 152.

для создания такой компании отсутствует экономическое или иное существенное обоснование и такая компания не ведет самостоятельной экономической деятельности¹⁰⁰. Компания является промежуточной, если:

1. Иностранная компания, понимается с точки зрения немецкого налогового права как субъект налогообложения, и не расположена в Германии и не имеет места управления в Германии;

2. Промежуточная компания принадлежит немецкому субъекту, то есть налоговый резидент Германии (физическое или юридическое лицо) может непосредственно или посредством других лиц (например, через доверительного управляющего) управлять промежуточной компанией и использовать ее доходы;

3. Одним из намерений создания промежуточной компании является экономия на налоговых платежах;

4. Основной деятельностью промежуточной компании является управление долями участия.

Данная норма направлена на то, чтобы препятствовать созданию промежуточных компаний, которые не осуществляют экономических функций, в государстве с более низким налогообложением.

Анализ судебной практики позволяет выделить контуры, обозначающие бенефициарного собственника дохода:

1. Формальный юридический собственник не является бенефициарным собственником дохода, если он не обладает полными полномочиями в отношении дохода и не извлекает полную выгоду от использования дохода (данный вывод основан на решении английского суда по делу Infofood). Соответственно, при определении бенефициарного собственника дохода необходимо исходить из того, кто обладает правом принимать решения об использовании дохода: каким образом выплачивается доход? Какое влияние оказывают денежные потоки на экономическую

¹⁰⁰ BFH Urteil vom 29.01.1975 I R 135/70, BStBl 1975 II S. 553; Urteil vom 29.07.1976 VIII R 142/73, BStBl 1977 II S. 263; Urteil vom 09.12.1980 VII R 11/17, BStBl 1981 II S. 339; Urteil vom 05.03.1986 I R 201/82, BStBl 1986 II S. 496; Urteil vom 15.10.1998, III 75/97, BStBl 1999 II S.119.

кредитоспособность промежуточной компании? В этой взаимосвязи необходимо выяснить, выполняет ли такая компания роль кондуита. Компания будет являться кондуитом, если:

- a. Управление компанией осуществляется третьими лицами;
- b. Фактически у компании не остается дохода;
- c. Деятельность компании ограничена лишь функциями по управлению доходами;
- d. Компания не получает экономической выгоды от сделок;
- e. Компания не получает и не распоряжается доходом.

2. Формальный юридический собственник не несет рисков (данный вывод основан на решении французского суда по делу Royal Bank of Scotland). Необходимо применять принцип „substance over form“. В какой степени имеющиеся факты, выходящие за рамки формальной структуры, не приводят к возникновению других форм дохода, например, переквалификация узуфрукта в займ, если доход в самом начале полностью определен или гарантирован и невыполнение платежного обязательства одним или другим лицом не влияет на его размер.

3. Формальный юридический собственник не имеет «сущности» (данный вывод основан на решении французского суда по делу Prevest Car Inc). Необходимо проверить кондуитность :

- a. Наличие офиса, офисного оборудования, деятельности, сотрудников;
- b. Принадлежит ли офисное оборудование только одной компании;
- c. Выплачиваются ли все доходы общества исключительно участникам общества;
- d. Имеется ли иное основание (помимо налоговой выгоды) образование общества.

§50 d Abs. 3 EStG. Данная норма ориентирована на компании, которые на основании СОИДН или на основании §43b EStG, заявляют о своем праве на применение налоговой льготы.

В соответствии с §50 d Abs. 3 EStG налоговая норма не будет гарантироваться, если:

а. в иностранной компании участвуют лица, которые не имели бы права на применение налоговой льготы, если бы такие лица получали доходы непосредственно от источника в Германии (то есть участвующее лицо является резидентом государства, с которым Германия не заключила СОИДН или имеется заключенный СОИДН, но налоговая льгота по такому СОИДН меньше¹⁰¹, или участвующее лицо является резидентом Германии¹⁰²). Обязательно должно быть „Treaty shopping“;

б. для создания иностранной компании отсутствует экономическое или иное обоснование (функций управляющего холдинга должно быть достаточно, однако владение и управление отдельными частями компании, с ограниченными правами, не является достаточным);

Экономическое обоснование имеется, когда достигается конкретная польза или преимущество. Польза может выражаться в увеличении прибыли, преимущество может проявляться в том, что сокращаются расходы, при этом экономия на налоговых платежах не может рассматриваться в качестве преимущества¹⁰³.

Анализ судебной практики Федерального финансового суда Германии позволяет выделить следующие характерные черты, которые будут свидетельствовать о наличии «экономического основания» образования промежуточной компании:

- а. руководящая компания всемирного концерна¹⁰⁴;
- б. для финансового обогащения дочерних компаний¹⁰⁵;
- с. для приобретения долей участия с некоторыми признаками¹⁰⁶;

¹⁰¹ Blümlich/ Krabbe, EstG, 15. Auflage, §50 d EstG Rz. 72.

¹⁰² См. Höppner in W. Haarmann Finanzierungen, Ausschüttungen und Nutzungsüberlassungen im Internationalen Steuerrecht, s. 138.

¹⁰³ См. Höppner in W. Haarmann Finanzierungen, Ausschüttungen und Nutzungsüberlassungen im Internationalen Steuerrecht, s. 141.

¹⁰⁴ BFH, Urt. v. 29.7.1976- VIII R 41/74, BFHE 120, 448= BStBl. II 1977, 261= St.RK DBA – Schweiz Abk. 1931/ 1959 Art. 3 R. 24.

¹⁰⁵ BFH, Urt. v. 23.10.1991- I R 40/89, BFHE 166, 323= BStBl. II 1992, 1026 AstG § 8 R. 4.

Следующие признаки не признавались в качестве достаточных:

- a. единственная цель- налоговая экономия¹⁰⁷;
- b. ограничения на владение долей участия без осуществления какой-либо другой деятельности¹⁰⁸;
- c. без управляющих функций¹⁰⁹;
- d. с целью владения долей участия немецкой компании и финансирование этого общества посредством предоставления займа¹¹⁰.

c. иностранная компания не осуществляет самостоятельной экономической деятельности (самостоятельная экономическая деятельность требует участия в экономическом обороте, необходимо намерение на получение прибыли в результате повторяющегося участия в оказании услуг или в обмене товарами. Важно, чтобы экономическая деятельность осуществлялась в момент получения доходов, также такая деятельность должна быть связана с получаемым доходом)¹¹¹. В пользу «самостоятельной экономической деятельности» будут свидетельствовать следующие факторы:

a. наличие необходимого для осуществления деятельности аппарата (наличие адреса и почтового ящика не является достаточным). Необходимо офисное оборудование, которое соответствовало бы выполняемым функциям. В первую очередь, необходим персонал, а также офисные помещения.

b. Экономическая деятельность должна осуществляться посредством конкретных действий. Такие действия должны осуществляться в государстве, в котором промежуточная компания является резидентом. Недостаточно, если такие действия осуществляются постоянным

¹⁰⁶ BFH, Urt. v. 29.7.1976- VIII R 41/74, BFHE 120, 448= BStBl. II 1977, 261= St.RK DBA – Schweiz Abk. 1931/ 1959 Art. 3 R. 21.

¹⁰⁷ BFH, Urt. v. 29.7.1976- VIII R 41/74, BFHE 120, 448= BStBl. II 1977, 261= St.RK DBA – Schweiz Abk. 1931/ 1959 Art. 3 R. 21.

¹⁰⁸ BFH, Urt. v. 29.7.1976- VIII R 41/74, BFHE 120, 448= BStBl. II 1977, 261= St.RK DBA – Schweiz Abk. 1931/ 1959 Art. 3 R. 24.

¹⁰⁹ BFH, Urt. v. 24.2.1976- VIII R 155/71, BStBl. II 1977, 265= St.RK DBA – Schweiz Abk. 1931/ 1959 Art. 3 R. 20.

¹¹⁰ BFH, Urt. v. 9.12.1980- VIII R 11/17, BFHE 132, 198= BStBl. II 1981, 339= St.RK DBA – Schweiz Abk. 1931/ 1959 Art. 3 R. 27.

¹¹¹ См. Höppner in W. Haarmann Finanzierungen, Ausschüttungen und Nutzungsüberlassungen im Internationalen Steuerrecht, s. 144.

представительством промежуточной компании, которое находится в другом государстве¹¹².

Следует отметить, что данные критерии не являются однозначными, в частности, что понимается под «экономическое основание», а что понимается под «экономическая деятельность»¹¹³. В литературе высказывается мнение, что такой признак как «экономическое основание» не исчерпывается лишь субъективной целью образования иностранной компании, также необходимо учитывать реальную экономическую составляющую такой компании¹¹⁴. Так например, Федеральный финансовый суд Германии указал, что отсутствие «экономического основания» может следовать из отсутствия собственного аппарата предприятия (например, при отсутствии сотрудников, офисного помещения)¹¹⁵.

Также такой признак, как «самостоятельная экономическая деятельность», не должен пониматься абстрактно. «Экономическая» при этом подразумевает, что действия должны предприниматься исходя из предпринимательского концепта, исходя из предпринимательских целей¹¹⁶.

Таким образом, такие критерии, как «экономическое основание» и «экономическая деятельность» являются взаимосвязанными друг с другом, и должны пониматься, как сложный юридический состав.

То есть иностранная компания вправе применять налоговую льготу, предусмотренную в СОИДН, если иностранная компания отвечает одному из следующих тестов:

¹¹² См. Höppner in W. Haarmann Finanzierungen, Ausschüttungen und Nutzungsüberlassungen im Internationalen Steuerrecht, s. 144-145.

¹¹³ См. Höppner in W. Haarmann Finanzierungen, Ausschüttungen und Nutzungsüberlassungen im Internationalen Steuerrecht, s. 130.

¹¹⁴ См. Höppner in W. Haarmann Finanzierungen, Ausschüttungen und Nutzungsüberlassungen im Internationalen Steuerrecht, s. 131-132.

¹¹⁵ BFH, Urt. v. 10.6.1992- I R 105/89, BFHE 168, 279= BStBl. II 1992, 1029, 1030= StRK AStG § 8 R.5.

¹¹⁶ См. BFH, Urt. v. 9.12.1980 VIII R 11/77, BFHE 132, 198= BStBl. II 1981, 339, 342= StRK DBA -Schweiz Abk. 1931/1959 Art. 3 R. 27.

1. тест участника: лицо, участвующее в иностранной компании, при прямом получении дохода от немецкого источника имело бы право на применение налоговой льготы;
2. тест мотивации: образование промежуточной компании имеет экономическое или иное обоснование;
3. тест деятельности: иностранная компания осуществляет самостоятельную экономическую деятельность.

Возможность применения национальных противоуклонительных правил. Вопрос о том, возможно ли применение данных противоуклонительных норм в международном налоговом праве является спорным. По существу спор заключается в следующем, каким образом возможно было бы избежать злоупотребления права. Так, например, высказывается мнение, что национальные противоуклонительные нормы могут применяться в общем¹¹⁷. Противники данной позиции ссылаются на то, что только такие противоуклонительные нормы могут применяться, которые были непосредственно выражены в СОИДН, внутригосударственное регулирование, таким образом, не допускается¹¹⁸. Таким образом, положение против злоупотребления положениями СОИДН является специальным и, следовательно, имеет преимущественное действие по сравнению с правовым регулированием, предусмотренным в национальном законодательстве государства. В то же время непосредственно в самом СОИДН может содержаться положение о том, что противозлоупотребительные требования национального законодательства могут применяться, в данном случае национальные противоуклонительные нормы будут применяться наравне с соответствующим регулированием, предусмотренным в СОИДН. Если СОИДН не предусматривает противоуклонительного положения, которое имело бы преобладающее действие, возникает вопрос, можно ли рассматривать национальное регулирование как Treaty Override. С одной стороны,

¹¹⁷ См. Höppner in W. Haarmann Finanzierungen, Ausschüttungen und Nutzungsüberlassungen im Internationalen Steuerrecht, s. 130.

¹¹⁸ Michael Lang, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Rdn. 133.

предписания, определяющие управомоченного на применение налоговой льготы в государстве-источнике будет ограничено, что в итоге приведет к тому, что налоговые льготы не будут предоставляться. С другой стороны, налоговая льгота, предусмотренная в статьях 10, 12 МК ОЭСР может применяться только бенефициарным собственником этого дохода, при этом само определение бенефициарного собственника дохода, как известно, в МК ОЭСР и большинстве СОИДН не содержится, систематический анализ других предписаний СОИДН также не позволяет определить понятие бенефициарного собственника дохода. В соответствии с абзацем 2 статьи 3 МК ОЭСР возможно применение национального законодательства при толковании понятий. Таким образом, антиуклонительные правила можно рассматривать как положения, закрепляющие понятие «бенефициарного собственника дохода». § 50d Abs. 3 EStG как специальное противозлоупотребительное положение не выходит за пределы содержания «бенефициарного собственника дохода» в контексте СОИДН.

Хёппнер придерживается мнения, что национальные противоуклонительные нормы не нарушают СОИДН, а также Директиву ЕС¹¹⁹. До тех пор, пока СОИДН или Директивы ЕС не содержат специального антиуклонительного правила (например, как СОИДН со Швецией и США), следовательно применение национальных антиуклонительных правил возможно. В случае, если такие правила предусмотрены в СОИДН, то их следует применять кумулятивно с национальными противоуклонительными правилами.

Немецкий ученый Клаус Фогель придерживается мнения, что необходимо специальное международно-правовое основание, для случаев, когда национальное противоуклонительное правило приводит к неприменению

¹¹⁹ См. Höppner in W. Haarmann Finanzierungen, Ausschüttungen und Nutzungsüberlassungen im Internationalen Steuerrecht, s. 147; Blümlic/Krabbe, EstG. 15. Aufl., Rz. 68.

нормы СОИДН, которая в свою очередь является международно-правовой нормой¹²⁰.

Соотношение § 50d EStG и § 42 AO. Кроме того, возникает вопрос, можно ли наравне с § 50d Abs. 3 EStG применять § 42 AO. До 2007 г. включительно специальное положение против злоупотреблений, такое как § 50d Abs. 3 EStG, было в пределах сферы применения § 42 AO. § 50d Abs. 3 EStG являлся таким образом специальным положением, которое полностью вытесняло применение § 42 AO. Это связано в первую очередь с тем, что если выполнялись все необходимые условия § 50d Abs. 3 EStG и злоупотребление имело место быть, то выполнялись, как правило, и условия § 42 AO и также злоупотребление имело место. Если состав, определенный в § 50d Abs. 3 EStG, не полностью выполняется, то согласно законодательному определению злоупотребление не является противозаконным и, следовательно, не может подпадать под действие § 42 AO. Одновременное применение обоих правил привело бы к сложно разрешаемой конкуренции в области правовых последствий (правовое последствие § 42 AO: Изменение принадлежности дохода; правовое последствие § 50d Abs. 3 EStG: Отказ от применения налоговой льготы, при этом изменение принадлежности дохода не происходит).

Начиная с 2008 года действует новая редакция § 42 AO. Начиная с данного периода, в первую очередь следует применять специальное положение, предусмотренное в § 50d Abs. 3 EStG, если все требования данной нормы выполняются, то проверять § 42 AO не нужно. Если же все требования § 50d Abs. 3 EStG не выполняются, то необходимо применять § 42 AO (в частности § 42 Abs. 1 S. 3 AO). Таким образом исключается конфликт данных норм¹²¹.

Практическое значение концепции бенефициарного собственника в Германии. Как уже говорилось ранее понятие бенефициарного собственника

¹²⁰ Vogel, DBA Art. 1 Rdn. 88.

Vogel, Klaus Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 3. Auflage., München 1996.

¹²¹ Frotzcher/Geurts, EStG § 50d Besonderheiten im Fall von ... / 2.4.1.3 Verhältnis zu DBA und § 42 AO Rz64-65

дохода может по-разному пониматься в Договаривающихся государствах, следует различать два случая¹²²:

1. В обоих договаривающихся государствах согласно их национальному законодательству вопрос о том, кто в каждом конкретном случае получает доходы, разрешается по-разному. В этом случае к концепции бенефициарного собственника дохода не прибегают. Государство-источник будет отклонять заявления на возмещение налога лицу, которое в соответствии с национальным законодательством государства-источника не получает налогооблагаемый доход, при этом государство-источник не интересуется вопросом о том является ли такое лицо бенефициарным собственником дохода или нет.

2. Вопрос о бенефициарном собственнике дохода может быть релевантным, если лицо, которое в соответствии с внутренним законодательством государства-источника получает доходы, но в тоже время не является их бенефициарным собственником. Например, взять, к примеру иностранное OHG (товарищество, являющееся прозрачным для целей налогообложения), которое всем своим общим имуществом владеет немецким GmbH (ООО). Немецкое GmbH выплачивает дивиденды иностранному OHG. С одной стороны, такие дивиденды в соответствии с национальным законодательством Германии выплачиваются участникам OHG. Однако, общность имущества OHG свидетельствует о том, что только OHG может рассматриваться в качестве бенефициарного собственника. Требование OHG о возмещении налога, Германия может отклонить по тому основанию, что OHG является прозрачным для целей налогообложения и его доходы не облагаются налогом на уровне OHG. Немецкий налог на доход от капитала взимается на уровне участников OHG, которым также будет отказано в возмещении налога, поскольку они не являются бенефициарными собственниками дохода. В качестве правовых последствий в этом случае можно назвать следующие:

¹²² Seminar D: Missbräuchliche Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen
Prof. Dr. Franz Wassermeyer, Vors. Richter am BFH, München
Nachfolgend wird das Thema des Seminars D des Kongresses erörtert. IStR 2000, 505 - beck-online

государство- резидентства участников ОНГ должны будут в полном объеме зачесть немецкий налог на доход от капитала. В результате данного правового регулирования государство-источник дохода получает пользу от СОИДН, в то время как государство-резидентство теряет возможные поступления в казну. Данное регулирование распространяется на случаи, которые в соответствии с национальным правом Германии не будут признаваться злоупотреблениями. Отсюда возникает вопрос, имеет ли смысл установления положений против злоупотреблений на уровне СОИДН, если злоупотребление правом происходит на уровне национального права договаривающегося государства. Чтобы избежать таких трудностей, можно наблюдать тенденцию в правоприменительной практике понимать под бенефициарным собственником дохода лицо, которое получает доход с точки зрения налогового права. Однако, это означает что использование термина «бенефициарный собственник дохода» в СОИДН является излишним.

Промежуточные выводы. Анализ того, как понимается понятие бенефициарного собственника в немецких СОИДН показывает, что при определении бенефициарного собственника основное внимание обращается на то, каким образом распределяется доход, на основании этого можно сделать вывод о том, что под концепцией бенефициарного собственника в Германии понимается правило распределения дохода. Перспектива, лежащая в основе при определении бенефициарного собственника, тем не менее является различной. Так, например, в СОИДН между Германией и Норвегией, а также между Германией и Италией устанавливается, что при определении бенефициарного собственника дохода необходимо учитывать национальное законодательство обоих Договаривающихся государств в то время, как СОИДН между Германией и США ориентируется на перспективу государства-источника. Согласно СОИДН со Швецией законодательство государства- резидентства является релевантным с перспективы государства-источника, кроме случаев, когда бенефициарный собственник является резидентом третьего государства. В

частности, с перспективы государства-резидентства трудности могут возникать в случаях применения гибридных инструментов налоговой минимизации, если другие требования предъявляются со стороны государства-источника.

Сравнительный анализ концепции бенефициарного собственника дохода и концепции экономического собственника (абзац 2 статьи 39 АО) позволяет сделать вывод, что данные концепции не являются равнозначными и сопоставимыми, поскольку имеют различные цели и задачи. Кроме того, в судебной практике концепция экономического собственника ни разу не применялась в рамках вопросов о бенефициарной собственности.

В немецком налоговом праве имеются специальные противоуклонительные правила, препятствующие злоупотреблениям налоговым льготам, достаточно часто посредством данных правил происходит проверка того, является ли получатель дохода их бенефициарным собственником.

На основании вышеизложенного видится возможным сформулировать следующие определения понятия бенефициарного собственника:

Бенефициарный собственник дохода- лицо, которому принадлежит доля участия, в компании выплачивающей дивиденды (проценты, роялти), а также обязанность по уплате налога в отношении данного дохода.

§ 2.2. Концепция бенефициарного собственника дохода в праве Европейского союза, а также имплементация в немецком правовом порядке

В юридической науке высказывается мнение, что концепция бенефициарного собственника регулируется на уровне вторичного права ЕС,

в частности, в Директиве ЕС «О процентах и роялти»¹²³ и в Директиве ЕС «О материнских и дочерних компаниях»¹²⁴.

Директива ЕС «О процентах и роялти». Директива ЕС о процентах и роялти освобождает проценты и роялти, возникающие в государстве ЕС между ассоциированными компаниями или их постоянными представительствами, от налогообложения в государстве-источнике, если получатель дохода является их бенефициарным собственником. В соответствии со статьей 1 Директивы ЕС «О процентах и роялти» целью Директивы является приравнять трансграничные сделки и национальные сделки, путем избежания двойного налогообложения и сокращения административных процедур, в то же время гарантировать налогообложение таких платежей единожды.

Целью требования бенефициарного собственника в Директиве «О процентах и роялти» заключается в том, чтобы освобождение от налогообложения не осуществлялось в случае искусственного включения посредника с целью получения налоговой выгоды.

При этом в Директиве о процентах и роялти бенефициарный собственник компании и постоянного представительства понимается по - разному.

Бенефициарный собственник компании должен:

1. Получать доход в свою пользу
2. Не быть посредником, таким как агент, трастовый фонд или представитель в интересах какого-то другого лица.

При этом то, что понимается под выражением «таким как» не является исчерпывающим¹²⁵. Комиссия ЕС обращает внимание на то, что концепция

¹²³ RICHTLINIE 2003/49/EG DES RATES vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32003L0049:de:HTML> (Дата обращения: 06.04.2020).

¹²⁴ RICHTLINIE 2011/96/EU DES RATES vom 30. November 2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:345:0008:0016:DE:PDF> (Дата обращения: 06.04.2020).

бенефициарного собственника была специально разработана для того, чтобы решать проблему, связанную с кондуитными компаниями¹²⁶.

Бенефициарный собственник постоянного представительства зависит от того:

1. Связан ли лежащий в основе актив с постоянным представительством и
2. Является ли постоянное представительство субъектом налогообложения такого дохода в государстве ЕС.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что когда речь идет о бенефициарном собственнике постоянного представительства, не имеет значения используется ли получаемый доход в пользу представительства или нет. Это связано в первую очередь с тем, что постоянное представительство не является самостоятельной компанией и таким образом само не может извлекать выгоду из таких платежей¹²⁷. Если постоянное представительство квалифицируется в качестве бенефициарного собственника, никакая другая часть компании не может являться таковой согласно статье 1 абзаца 6 Директивы «О процентах и роялти». Вместе тем, концепция бенефициарного собственника постоянного представительства учитывает, имеет ли эффективную связь актив, лежащий в основании дохода или права с постоянным представительством. В общем, для того чтобы квалифицировать в качестве бенефициарного собственника необходимо, чтобы была связь между получателем и платежом, показывающая, что платеж действительно принадлежит этому лицу. В случае самостоятельной компании это может быть осуществлено, если доход осуществляется в пользу компании. В случае с

¹²⁵ De Broe, *International Tax Planning and Prevention of Abuse* (2008), Part 3 mn. 457.

¹²⁶ См. Commission of the European Union, COM (1998) 67 final (4.3.1998), 7.

¹²⁷ Lopez Rodriguez, Kofler, in: Lang/Pistone/Schuch et. al. (eds), *Beneficial Ownership: Recent Trends* (2013), 215, 246.

постоянным представительством при эффективной связи между платежом и постоянным представительством¹²⁸.

Также следует добавить, что налоговая льгота предоставляется только в том случае, когда есть реальная угроза двойного налогообложения.

Соотношение положений Директив ЕС и положений СОИДН. Однако возникает вопрос о взаимодействии концепции бенефициарного собственника в Директиве ЕС «О процентах и роялти» и концепции бенефициарного собственника в СОИДН. Несмотря на то, что нормы СОИДН имеют более высокое положение по сравнению с действием Директивы ЕС «О процентах и роялти», высказывается мнение, что концепция бенефициарного собственника в понимании Директивы ЕС «О процентах и роялти» может выполнять вспомогательную функцию при определении бенефициарного собственника в контексте СОИДН. В соответствии подпунктом с абзаца 3 статьи 31 Венской конвенции, право ЕС, включая Директивы, является допустимыми правилами международного налогообложения и могут применяться в контексте СОИДН, если контекст СОИДН не предусматривает ничего иного. По крайней мере это действует в отношении СОИДН, заключенных между государствами членами ЕС¹²⁹.

Имплементация Директивы ЕС «О процентах и роялти» в Германии. В Германии Директива ЕС о процентах и роялти была имплементирована в §50g EStG. Так, в соответствии с данной статьей бенефициарным собственником дохода является лицо, которое получает доходы в виде процентов и роялти по смыслу §2 абзац 1 EStG: Доходы учитываются у того, кто самостоятельно соответствует всем требованиям для наличия налоговой обязанности, установленной налоговым законодательством. Собственно говоря, бенефициарный собственник- это лицо, которому доходы приписываются для целей налогообложения в Германии.

¹²⁸ Lopez Rodriguez, Kofler, in: Lang/Pistone/Schuch et. al. (eds), Beneficial Ownership: Recent Trends (2013), 215, 246.

¹²⁹ Hinnekens, 9 EC Tax Review 1 (2000), 43 et seqq.

Постоянное представительство квалифицируется в качестве бенефициарного собственника дохода, если лежащее в основании полученного дохода требование, а также право фактически принадлежит постоянному представительству и проценты и роялти учитываются в составе налоговой базы в государстве, в котором такое постоянное представительство расположено и подлежит налогообложению одним из перечисленных налогов.

При этом понимание бенефициарного собственника в Германии отличается от того, что понимается под бенефициарным собственником в Директиве ЕС «О процентах и роялти», но поскольку согласно Директиве ЕС «О процентах и роялти» доход должен получаться для собственной выгоды, а не в пользу посредников, немецкое понимание бенефициарного собственника не противоречит данной Директиве¹³⁰. Кроме того, бенефициарный собственник для целей Директивы «О процентах и роялти» в Германии зависит от распределения дохода согласно национальному праву, которое соответствует немецкому подходу к бенефициарному собственнику в контексте СОИДН¹³¹.

Директива ЕС «О материнских и дочерних компаниях». Директива ЕС о материнских и дочерних компаниях обязывает государства-участников ЕС выплаты со стороны дочерних компаний их материнским компаниям, которые являются резидентами ЕС освободить от налогообложения у источника. Одновременно с этим государство-резидентства материнской компании обязано данные выплаты также освободить от налогообложения или корпоративный налог дочерней компании с таких выплат зачесть у материнской компании

Имплементация Директивы ЕС «О материнских и дочерних компаниях» в Германии. Директива ЕС о материнских и дочерних компаниях имплементирована в немецкое законодательство в §43b EstG во взаимосвязи с § 50d EStG.

¹³⁰ Wagner, in: Blümlich, EStG, §50g EStG mn. 48.

¹³¹ Hahn, in: Kirchhof/Söhn, EStG, §50g EStG mn. D 34.

§ 2.3. Концепция бенефициарного собственника дохода в российском налоговом праве

Обращаясь к истокам правового закрепления понятия бенефициарного собственника в российском национальном законодательстве, следует отметить, что впервые концепция бенефициарного собственника упоминается в Инструкции Государственной налоговой службы РФ от 16 июня 1995 г. N 34¹³², а первая попытка сформулировать определение понятия «бенефициарный собственник» была предпринята Министерством по налогам и сборам РФ в 1995 года, так при предоставлении налоговых льгот должно быть установлено, что «получатель доходов имеет фактическое право на них в течение налогового периода, к которому относятся эти доходы, и является в этом же периоде лицом с постоянным местопребыванием в государстве, с которым заключено соглашение об избежании двойного налогообложения»¹³³. Затем концепция бенефициарного собственника использовалась в Методических рекомендациях по налогу на прибыль организаций 2002 года, где определено, что при применении СОИДН в отношении определенных доходов, такое лицо должно иметь фактическое право на получение данного вида дохода, например, заключение договора с иностранной компанией¹³⁴. В 2006 году Министерство финансов РФ высказалось о том, что понятие бенефициарного собственника уже разработано в международном налоговом праве, а также конвенциях ООН и ОЭСР, лицо может признаваться бенефициарным собственником, если обладает соответствующими основаниями (например, имеется договор), а

¹³² [Инструкция](http://docs.cntd.ru/document/9012316) Государственной налоговой службы России от 16 июня 1995 г. N 34 "О налогообложении прибыли и доходов иностранных юридических лиц". URL: <http://docs.cntd.ru/document/9012316> (дата обращения: 15.05.2017).

¹³³ [Письмо](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_8706/) Государственной налоговой службы России от 20 декабря 1995 г. N НП-6-06/652 "Методические рекомендации по применению отдельных положений инструкции Госналогслужбы России от 16 июня 1995 г. N 34 "О налогообложении прибыли и доходов иностранных юридических лиц". URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_8706/ (дата обращения: 15.05.2017).

¹³⁴ [Приказ](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_40189/) Министерства финансов России от 20 декабря 2002 г. N БГ-3-02/729 "Об утверждении Методических рекомендаций по применению главы 25 "Налог на прибыль организаций" части второй Налогового кодекса России". URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_40189/ (дата обращения: 15.05.2017).

также лицо должно быть непосредственным выгодоприобретателем, который вправе самостоятельно распоряжаться полученным доходом, данное понятие не следует понимать в узком смысле, а следует толковать исходя из целей и задач СОИДН¹³⁵.

Эквивалент концепции бенефициарного собственника СОИДН в российском праве. До 2014 года концепция бенефициарного собственника отсутствовала в НК РФ, проверка на возможность применения налоговых льгот осуществлялась формально.

В 2014 году вышло первое Письмо Министерства финансов¹³⁶, в котором разъяснялось понятие фактического права на доход, после чего начала формироваться первая судебная практика по данному вопросу.

В ноябре 2014 года в НК РФ были внесены поправки в ст. 7 и 312 НК РФ, посвященные правовому регулированию концепции бенефициарного собственника, которые вступили в силу с 1 января 2015 года¹³⁷. В пункте 2 статьи 7 НК РФ дано определение **лица, имеющего фактическое право на доходы**, понимается лицо:

1. которое в силу прямого или косвенного участия в организации, контроля над организацией либо в силу иных обстоятельств
2. имеет право самостоятельно пользоваться и (или) распоряжаться доходом, полученным этой организацией,
3. а также лицо, в интересах которого иное лицо правомочно распоряжаться доходом, полученным организацией или непосредственно таким иным лицом.

При определении бенефициарного собственника следует учитывать выполняемые функции и принимаемые риски лица.

¹³⁵ Письмо Министерства финансов России от 21 апреля 2006 г. N 03-08-02 "О разъяснении понятия "фактическое право на доход", содержащегося в международных договорах об избежании двойного налогообложения". URL: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/12046924/> (дата обращения: 15.05.2017).

¹³⁶ Письмо Министерства финансов от 9 апреля 2014 г. N 03-00-РЗ/1623

¹³⁷ О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса РФ (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций): Федеральный закон от 24 ноября 2014 г. N 376-ФЗ // СЗ РФ. 2014. N 48. Ст. 6657.

В первую очередь следует обратить внимание на то, что изначально, когда концепция «лица, имеющего фактическое право на доход» была введена в НК РФ как «для целей НК РФ», так и «для целей применения налоговых соглашений». В 2016 году были вновь внесены изменения в пункт 2 статьи 7 НК РФ, которые ограничили действие данной нормы «только для целей НК РФ»¹³⁸. Если буквально толковать пункт 2 статьи 7 в действующей редакции НК РФ, то можно сделать вывод о том, что понятие бенефициарного собственника дохода не применимо для целей толкования налоговых соглашений, однако анализ пояснительной записки к законопроекту позволяет сделать вывод о том, что законодатель вовсе не хотел исключать применение определения «лица, имеющего фактическое право на доход» к налоговым соглашениям, а наоборот законопроект направлен на «уточнение порядка применения СОИДН», в связи с чем «расширяется и уточняется определение лица, имеющего фактическое право на доход»¹³⁹.

Как уже упоминалось в первой главе, если понятие бенефициарного собственника дохода вводится на национальном случае, такое понятие не должно выходить за пределы, установленные на международном уровне. Анализ пункта 2 статьи 7 НК РФ позволяет сделать вывод о том, что закрепленное **понятие «лица, имеющего фактическое право на доход»** выходит за допустимые пределы, не соответствует контексту, объекту и цели СОИДН, а следовательно, данное понятие **не применимо для целей СОИДН**¹⁴⁰.

В соответствии с пунктом 3 статьи 7 НК РФ лицом, не имеющим фактическое право на доход, признается лицо, которое:

1. Обладает ограниченными полномочиями в отношении распоряжения доходами;

¹³⁸ ФЗ от 15.02.2016г. № 32-ФЗ.

¹³⁹ Пояснительная записка к проекту Федерального закону «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса РФ и в ФЗ от 24.11.2014 № 376-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса РФ (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)».

¹⁴⁰ Балакина З.В. Правовые проблемы интерпретации концепции бенефициарного собственника дохода в российском налоговом праве. С. 53

2. Осуществляет в отношении доходов посреднические функции в интересах иного лица, не выполняя никаких иных функций и не принимая на себя никаких рисков;

3. прямо или косвенно выплачивает такие доходы (полностью или частично) этому иному лицу, которое при прямом получении таких доходов от источников в РФ не имело бы права на применение льготных налоговых ставок, установленных соответствующими положениями соглашения об избежании двойного налогообложения.

В пункте 3 статьи 7 НК РФ также указывается, что негативное **понятие «лица, не имеющего фактическое право на доход»** введено с целью применения СОИДН. Данное понятие по правилам пункта 2 статьи 7 российских СОИДН **можно признать национальным значением понятия бенефициарного собственника дохода для целей применения СОИДН**, поскольку данная дефиниция не выходит за пределы значений, принятых на международном уровне, однако данное понятие не является достаточно определенным и нуждается в доработке¹⁴¹.

Однако, на практике суды отказывают в применении налоговой льготы ссылаясь на отсутствие у лица фактического права на доход, при этом применяется концепция «лица, имеющего фактическое право на доход», а ФНС в своих разъяснениях отождествляет «концепцию бенефициарного собственника» и «концепцию лица, имеющего фактическое право на доход».

Концепция бенефициарного собственника дохода в России понимается, как универсальное противоположительное правило.

Сквозной подход к концепции бенефициарного собственника дохода. НК РФ позволяет применять положения налоговых соглашений не только в отношении получателя дохода, но также в отношении лица, имеющего фактическое право на доход- налогообложение такого дохода осуществляется без учета компаний-посредников, как если бы доход выплачивался на прямую. Если фактический получатель дохода находится в стране, с которой у России

¹⁴¹ Балакина 53

имеется СОИДН, льготы, предусмотренные данным соглашением, будут применяться (при соблюдении условий, предусмотренных данным соглашением). Правомерность применения льготных налоговых ставок по налоговым соглашениям, согласно позиции Верховного суда России, подлежит оценке с учетом анализа подлинного экономического содержания операций¹⁴². Обязательным условием применения «сквозного подхода» является раскрытие информации о лице, имеющем фактическое право на доход.

Однако на практике возникает вопрос о доле участия для применения сквозного подхода: выполняет ли косвенный участник российской компании, являющийся ее фактическим получателем дохода, условие о минимальном размере доли владения, которое присутствует во многих российских СОИДН.

Исходя из консервативной позиции налоговых органов, применение 5% ставки налога при сквозном подходе невозможно в отсутствие прямого вложения (если такое условие содержится в соответствующих СОИДН по аналогии с кипрским), и следует применять ставку 10%, также предусмотренную СОИДН (либо, при его отсутствии, стандартную ставку налога в размере 15% согласно НК РФ).¹⁴³ Таким образом, применение пониженной ставки налога у источника в ситуации, когда фактический получатель дохода не осуществлял прямое вложение средств в российский бизнес (если этого требует СОИДН), может быть сопряжено со значительными налоговыми рисками.

Подтверждение бенефициарной собственности на доход. В соответствии со статьей 312 НК РФ до даты выплаты налога иностранная компания должна предоставить российскому налоговому агенту, выплачивающему такой доход, подтверждение резидентства в государстве, с которым заключено СОИДН, а также подтверждение того, что иностранная компания является бенефициарным собственником дохода. Как правило, справка о резидентстве не вызывает вопросов, поскольку, как в России, так и в

¹⁴² Определение ВС РФ от 15 января 2018 № 304-КГ17- 8961 по делу № А27-25564/2015

¹⁴³ Письмо от 10 июля 2017 г. № СД-4- 3/13329@

Германии существует автоматизированный механизм получения таких справок. Однако, что касается подтверждения фактического права на доход, законодательно установленной формы такого подтверждения нет, также нет перечня документов, которые необходимо прикладывать к подтверждению. Министерство финансов указывает, что в подтверждении должна быть указана следующая информация¹⁴⁴:

1) документы (информация), подтверждающие (опровергающие) наличие у получателя дохода права усмотрения в отношении распоряжения и использования полученными дивидендами, в том числе:

документы, подтверждающие (опровергающие) наличие договорных или иных юридических обязательств перед третьими лицами (местом резидентства или регистрации которых является государство (территория), с которым Российской Федерацией не заключен международный договор об избежании двойного налогообложения), ограничивающих права получателя дохода при использовании полученных дивидендов в целях извлечения выгоды от альтернативного использования;

документы, подтверждающие (опровергающие) predeterminedность последующей передачи получателем дохода денежных средств третьим лицам (местом резидентства или регистрации которых является государство (территория), с которым Российской Федерацией не заключен международный договор об избежании двойного налогообложения);

2) документы (информация), подтверждающие возникновение у получателя дохода, местом регистрации или резидентства которого является государство (территория), с которым Российской Федерацией заключен международный договор об избежании двойного налогообложения, налоговых обязательств, подлежащих уплате, наличие которых подтверждает отсутствие экономии на налоге у источника в Российской Федерации при последующей

¹⁴⁴ Письмо Министерства финансов РФ от 19 декабря 2018 г. N 03-08-05/92537.

передаче полученных денежных средств третьим лицам (местом резидентства или регистрации которых является государство (территория), с которым Российской Федерацией не заключен международный договор об избежании двойного налогообложения);

3) документы (информация), подтверждающие осуществление получателем дохода в государстве (территории), местом регистрации или резидентства которого является государство (территория), с которым Российской Федерацией заключен международный договор об избежании двойного налогообложения, фактической предпринимательской деятельности.

4. Письма, подписанные директорами иностранной компании.

В подтверждении фактического права на доход иностранная компания может:

1. Подтвердить фактическое право на доход;
2. Подтвердить отсутствие посреднических функций;
3. Описать свою деятельность, функции, активы и риски, показать осуществление компанией разнообразной деятельности;
4. Показать наличие различных источников дохода;
5. Описать цели дальнейшего распоряжения и использования полученного дохода;
6. Указать количество сотрудников, работающих в компании, и их должностные обязанности;
7. Указать виды уплачиваемых компанией налогов на доходы;
8. Описать деловую цель компании и структуры;
9. Подтвердить наличие налогового резидентства.

Отсутствие в Кодексе упоминания о конкретных документах, необходимых для определения фактического получателя дохода, свидетельствует о том, что законодатель не ограничивает налоговых агентов

каким-либо перечнем, отдавая предпочтение содержательной части полученной налоговым агентом информации.

Примерный перечень документов:

Исходя из опыта, а также актуальной судебной практики дополнительно к подтверждению о фактическом праве на доход рекомендуется предоставлять следующие документы:

1. годовая финансовая отчетность;
2. налоговые декларации (об уплате налога на территории иностранного государства);
3. справка о деятельности компании, перечень контрагентов, копии договоров,
4. копия договора на аренду офиса;
5. заключение независимого аудитора, позволяющее сделать вывод о том, что компания не перечисляет полученные доходы третьим лицам, а также, что полученный доход не носит транзитный характер, то есть в течение нескольких дней после получения не переводится третьим лицам
6. учредительные документы.

Кроме того, следует учитывать, что судебная практика последнего времени исходит из того, что при оспаривании применения пониженных ставок, налоговый орган формирует свою доказательственную базу на основании анализа аудиторских заключений, годовой финансовой отчетности, банковской отчетности, иной общедоступной информации, в том числе с сайта иностранной компании (например, Решение АС Владимирской области от 17 ноября 2017 года по делу № А11-9880/2016, Решении Арбитражного суда г. Москвы по делу №А40-442/15-39-2 от 11 июля 2016 г., оставленное в силе Определением Верховного Суда РФ от 25.07.2017 N 305-КГ17-4926). Пример того, как может выглядеть подтверждение фактического права на доход есть в приложении.

Развитие концепции бенефициарного собственника дохода в российской правоприменительной практике. В мае 2017 было дано первое

разъяснение ФНС¹⁴⁵ применительно к концепции бенефициарного собственника, которым должны руководствоваться все нижестоящие налоговые органы.

В данном письме дается указание на то, что:

1. При толковании норм СОИДН можно руководствоваться документами ОЭСР

2. Концепция бенефициарного собственника применяется не только к процентам, дивидендам, роялти, но и к другим видам дохода (поскольку НК РФ данная концепция не ограничена лишь перечисленными видами дохода. Например, дело «Северсталь»¹⁴⁶, дело «Владимирэнергосбыт»¹⁴⁷).

3. Критерии для определения лица, имеющего фактическое право на доход

a. иметь экономическое присутствие в стране

b. обладать широкими полномочиями по распоряжению доходами

c. использовать доход в предпринимательской деятельности

d. самостоятельно принимать решения через своих должностных лиц

e. иметь признаки осуществления хозяйственной деятельности

(наличие офиса, персонала, общехозяйских затрат)

f. получение экономической выгоды от дохода

g. самостоятельное несение рисков в отношении активов

h. отсутствуют юридические и фактические обстоятельства по перечислению дохода третьим лицам

¹⁴⁵ <Письмо> ФНС России от 17.05.2017 N СА-4-7/9270@ (ред. от 31.05.2017) "О практике рассмотрения споров по вопросу неправомерного применения налоговыми агентами льготных условий налогообложения при взимании налога на прибыль с доходов иностранных организаций"

¹⁴⁶ Решение АС г. Москвы от 31.10.2016 по делу № А40-113217/16-107-982 ПАО «Северсталь».

¹⁴⁷ Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 07.08.2017 по делу № А11-6602/2016, оставленное без изменения Определением Верховного Суда РФ от 14.12.2017, Р

В своем письме 2018 год¹⁴⁸, основанном на судебной практике, обязательном для территориальных органов ФНС, ФНС указала, что концепция бенефициарного собственника применяется не только к дивидендам, процентам и роялти, но распространяется и на любые другие виды доходов: арендные платежи, доходы от продажи недвижимости и прочие. ФНС подтвердила, что концепция бенефициарного собственника является универсальным инструментом для борьбы со злоупотреблениями СОИДН. Также ФНС расширила критерии, необходимые для признания иностранной компании бенефициарным собственником дохода, в частности, оценке самостоятельной предпринимательской деятельности за рубежом на основании экономического центра прибыли компании в иностранной юрисдикции, компания должна получать активный доход и ее деятельность не должна быть направлена на «создание видимости». Если основной доход и активы компании связаны с Россией и компания не осуществляет экономической деятельности, то у такой компании отсутствует экономический центр прибыли за границей.

В 2019 году ФНС¹⁴⁹ скорректировала требования для признания иностранных компаний холдинговых компаний бенефициарными собственниками и возможности применения ими налоговой льготы. Для того, чтобы применять налоговую льготу холдингам достаточно подтвердить отсутствие признаков искусственной деятельности, при этом нет обязанности подтверждать активную предпринимательскую деятельность холдингов. В рамках нового подхода ФНС необходимо делать акцент на признаки искусственности и отсутствие самостоятельности при принятии решений в отношении активов и доходов. Данный подход фактически подтверждает применимость налоговых льгот по международным договорам в структурах,

¹⁴⁸ <Письмо> ФНС России от 28.04.2018 N СА-4-9/8285 "О практике рассмотрения споров по применению концепции лица, имеющего фактическое право на доход (бенефициарного собственника)"

¹⁴⁹ <Письмо> ФНС России от 08.08.2019 N ЕД-4-13/15696@ "О фактическом праве холдинговых компаний на доход от источников в Российской Федерации"

где отсутствуют номинальные компании (участие которых невозможно объяснить коммерчески) и уклонение от налогообложения и больше соответствует международно-правовому пониманию концепции бенефициарного собственника.

Область применения концепции бенефициарного собственника на доход в России. Как уже говорилось выше общепринято, что концепция бенефициарного собственника может применяться только при налогообложении пассивных доходов. Однако договаривающиеся государства вправе расширить область применения данной концепции в результате взаимного согласия о расширении ее действия и включении данного положения в текст СОИДН. Так, например, в статье 21 СОИДН, заключенного между Российской Федерацией и Великобританией, концепция бенефициарного собственника также применяется при налогообложении «прочих доходов», аналогичное правило установлено в СОИДН Российской Федерации и Северной Ирландии.

Однако, на практике достаточно часто российские правоприменительные органы расширяют действие концепции бенефициарного собственника, в результате чего концепция бенефициарного собственника выходит за пределы ее применения, установленные на международном уровне. Так, например, широкий подход к пониманию концепции бенефициарного собственника дохода был применен Министерством финансов Российской Федерации при разработке законопроекта, положенного в основу первых поправок статьи 7 НК РФ¹⁵⁰ и изложен в письменных разъяснениях¹⁵¹. То есть концепция бенефициарного собственника дохода, введенная в действие в 2015 году, предусматривала обязанность налогового агента проверять является ли получатель дохода его бенефициарным собственником даже в тех случаях,

¹⁵⁰ Проект Федерального закона РФ от 27.05.2014 «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» (подготовлен Минфином России), URL: http://www.minfin.ru/common/upload/library/2014/05/main/zakonoproekt_izm_NK_RF_nalogoobl_pribyli_kont_in_kom.pdf (дата обращения: 20.02.2020).

¹⁵¹ Письмо Министерства финансов РФ от 09.04.2014 г. № 03-00-П3/16236.

когда такое требование не предусматривалось в СОИДН. После того, как в 2016 году пункт 2 статьи 7 был изменен и концепция «лица, имеющего фактическое право на доход» после изменений по тексту НК РФ применяется только «для целей НК РФ»¹⁵². Однако, как следует из пояснительной записки к законопроекту¹⁵³ концепция из пункта 2 статьи 7 НК РФ по-прежнему служит цели определения, имеет ли право лицо, получающее доход, применять налоговую льготу предусмотренную СОИДН. При этом пункт 3 статьи 7 НК РФ не был изменен, ранее в данной работе рассматривалось, что концепция «лица, не имеющего право на доход» сопоставима с концепцией бенефициарного собственника дохода, принятой на международном уровне. Таким образом, не остается понятным устранил ли таким образом законодатель существующее противоречие между пунктом 2 и 3 статьи 7 НК РФ¹⁵⁴.

Анализ российской судебной практики также позволяет сделать вывод о том, что концепции бенефициарного собственника в Российской Федерации придается расширенное значение, так концепция бенефициарного собственника применялась к следующим видам дохода:

1. другим доходам иностранных лиц в виде переданных им долей (акций) российских организаций (статья 21(22) СОИДН)¹⁵⁵;
2. «доходам от отчуждения имущества» (статья 13 СОИДН)¹⁵⁶.

Предполагается, что данный подход, примененный российскими судами недопустим, поскольку российские суды таким образом в одностороннем порядке изменяют положения СОИДН и устанавливают дополнительные, ограничительные условия применения налоговых льгот. В данных решениях

¹⁵² Федеральный закон от 15.02.2016 № 32-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в Федеральный закон «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)», URL: [http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/\(SpravkaNew\)?OpenAgent&RN=953192-6&02](http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/(SpravkaNew)?OpenAgent&RN=953192-6&02) (дата обращения: 20.02.2020).

¹⁵³ Пояснительная записка к проекту Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса РФ и в Федеральный закон от 24.11.2014 № 376-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)».

¹⁵⁴ Балакина 60

¹⁵⁵ Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 15.03.2016 г. по делу № А13-5820/2014; Определение Верховного суда РФ от 05.08.2016 по делу № А13-5820/2014.

¹⁵⁶ Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 07.08.2017 г. по делу № А11-6602/2016.

суды вместо использования национальных противоуклонительных правил (концепцию необоснованной налоговой выгоды, включающей в себя концепцию деловой цели, фиктивных сделок и превалирования существа над формой) применили международно-правовую концепцию бенефициарного собственника дохода. Тем самым превратив международно-правовую концепцию бенефициарного собственника дохода в концепцию необоснованной налоговой выгоды¹⁵⁷.

Статус документов ОЭСР в России. В соответствии с действующей Конституцией РФ международные договоры являются частью правовой системы РФ, поэтому можно говорить, что концепция фактического права на доход существует уже давно в контексте заключенных СОИДН, однако поскольку Россия не является членом ОЭСР, для нее статус Комментариев к МК ОЭСР остается актуальным. В последние годы российскими судами при определении статуса Комментариев к Модельной конвенции довольно часто используется терминология Венской конвенции, и Комментарии определяются в качестве дополнительного источника толкования¹⁵⁸. Кроме того, в некоторых СОИДН дается прямое указание на Комментарии к МК ОЭСР как источник толкования (например, СОИДН с Мексикой, Бельгией). Таким образом, несмотря на то, что МК ОЭСР и Комментарии к ней оказали значимое влияние на практику заключения СОИДН, однако в российской правоприменительной практики Комментарии не имеют обязательной силы и в зависимости от конкретного дела могут рассматриваться как источник дополнительного толкования в целях достижения идентичности толкования и понимания международного договора¹⁵⁹.

Федеральной налоговой службой РФ выработаны определенные подходы, которым следуют налоговые органы и суды при определении бенефициарного собственника.

¹⁵⁷ Балакина 61

¹⁵⁸ См. Аракелов С.А. Развитие концепции фактического права на доход: подходы ФНС России с учетом сформировавшейся судебной практики. С.6

¹⁵⁹ Там же.

В основе большинства СОИДН Российской Федерации лежит МК ОЭСР и официальные Комментарии к ней, поэтому положения о бенефициарном собственнике российские судебные и налоговые органы толкуют исходя из МК ОЭСР и Комментариев к ней¹⁶⁰. Данная позиция поддерживается также научным сообществом¹⁶¹. Видится, что при определении концепции бенефициарного собственника дохода допустимо использовать Комментарии МК ОЭСР, выпущенные после подписания СОИДН, если они не противоречат ранним Комментариям, а призваны их разъяснить¹⁶².

§ 2.4. Сравнение концепции бенефициарного собственника дохода в России и в Германии

Нормативное закрепление концепции бенефициарного собственника дохода. В немецком налоговом законодательстве отсутствует легально закрепленное определение понятие бенефициарного собственника дохода, в связи с этим в науке широко обсуждается вопрос о том, какой эквивалент имеется в национальном праве. Некоторые ученые проводят аналогию с § 39 АО (экономический собственник), другие ученые с § 42 АО. Кроме того, в результате имплементации Директивы ЕС в немецкое законодательство была имплементирована норма о бенефициарном собственнике дохода, которая в том числе применяется в отношении налоговых льгот СОИДН. В общем и целом, концепция бенефициарного собственника дохода в Германии понимается в узком смысле, как специальный инструмент,

¹⁶⁰ [Постановление](#) Президиума ВАС РФ от 15 ноября 2011 г. N 8654/11 по делу ОАО "Угольная компания "Северный Кузбасс"; Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 26 января 2015 г. по делу N А40-100177/13; письма Минфина РФ от 9 апреля 2014 г. [N 03-00-ПЗ/16236](#), от 26 сентября 2012 г. N 03-08-05, от 30 декабря 2011 г. [N 03-08-13/1](#), от 15 октября 2007 г. N 03-08-05, от 21 апреля 2006 г. [N 03-08-02](#).

¹⁶¹ Брук Б.Я. [Кодификация концепции бенефициарного собственника](#) в российском налоговом законодательстве: постановка проблемы // Закон. 2013. N 4. С. 54 - 62; Демин А.В. [Относительно-определенные средства](#) в системе налогово-правового регулирования: тенденции и перспективы // Финансовое право. 2012. N 1. С. 6 - 9; Мачехин В.А. [Проблемы применения и толкования](#) налоговых договоров РФ в целях налогового планирования // Юрист. 2011. N 7. С. 17 - 25; Хаванова И. Проценты и дивиденды: конфликт квалификаций при налогообложении // Налоговый вестн. 2013. N 6. С. 45 - 51; N 7. С. 39 - 46; N 8. С. 53 - 61

¹⁶² *Prevost Car Inc. v. Canada*, 2009 FCA 57 (CanLII). Paras. 12, 14 // URL: <http://www.americanbar.org/content/dam/aba/images/taxation/vienna12-3-0308165711-001.pdf>

направленный на противодействие против злоупотреблений определенными видами кондуитных компаний. Концепция бенефициарного собственника дохода применяется только в отношении дивидендов, процентов и роялти. Концепция бенефициарного собственника в Германии рассматривается, как правило распределения дохода (subject to tax), которое рассматривает, облагается ли доход налогом у получающего его лица. В правоприменительной практике вопросы, связанные с бенефициарной собственностью дохода, практически не рассматривались.

В российском налоговом законодательстве концепция бенефициарного собственника дохода закреплена в статье 7 НК РФ и раскрывается, в том числе через критерии контроля и владения¹⁶³. Формулировка бенефициарного собственника дохода, закрепленная в статье 7 НК РФ, не соответствует в полной мере контексту СОИДН, поскольку сводится к выявлению или раскрытию конечных бенефициаров – акционеров иностранных компаний, а не установлению того, обладает ли получатель дохода статусом бенефициарного собственника для целей применения налоговых соглашений. Концепция бенефициарного собственника дохода понимается как универсальный инструмент, направленный на ограничение злоупотреблений налоговыми льготами, которая применяется не только в отношении дивидендов, процентов и роялти, но также в отношении любого другого вида дохода. Для концепции бенефициарного собственника дохода характерен принцип преваляции существа над формой. Концепция бенефициарного собственника, кроме того также активно развивается в разъяснительных письмах ФНС и Министерства финансов.

¹⁶³ Балакина З.В. Правовые проблемы интерпретации концепции бенефициарного собственника дохода в российском налоговом праве. С. 5

Глава 3. Важнейшие судебные решения, касающиеся концепции бенефициарного собственника

§ 3.1. Важнейшие судебные решения, касающиеся концепции бенефициарного собственника в Германии

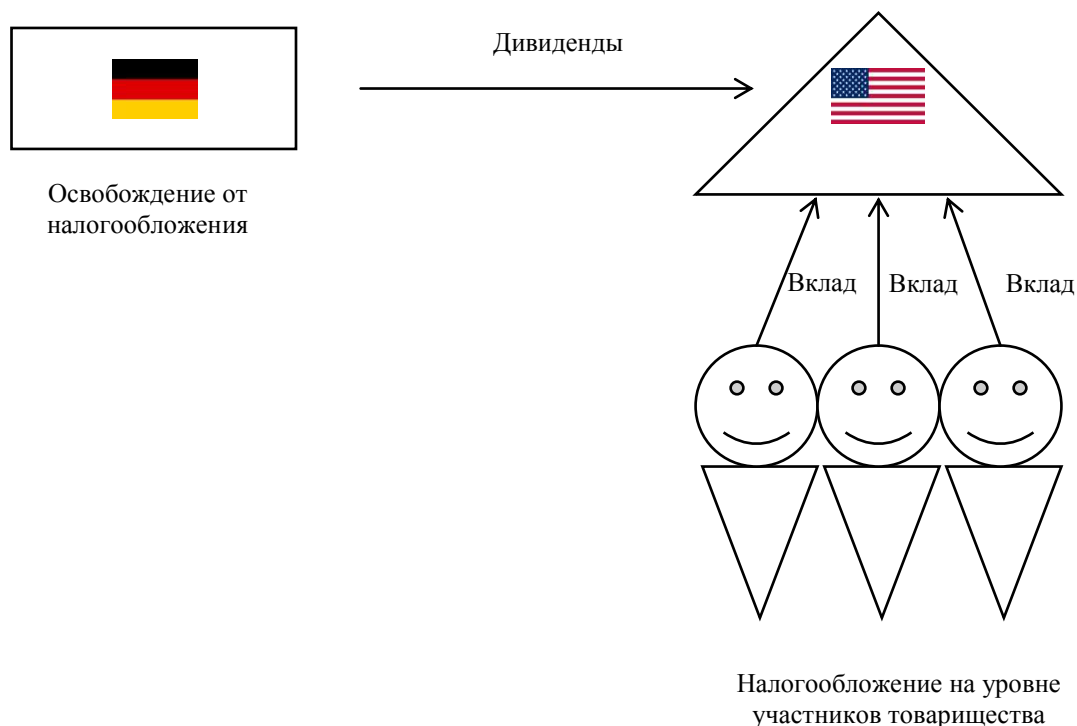
За исключением некоторых судебных решений проблема бенефициарного собственника практически не исследовалась немецкими судами. Кроме того, административные указания относительно применения налоговых льгот, предусмотренных СОИДН, также не содержат специальных указаний на бенефициарного собственника дохода.

В немецкой судебной практике вопрос бенефициарной собственности дохода не является достаточно раскрытым, в последние годы Высший суд по финансовым делам Германии только дважды рассматривал вопросы бенефициарной собственности. Оба дела касаются так называемой S-корпорации-компании, которая является прозрачной для налоговых целей в США, но при этом не признается прозрачной для налоговых целей в Германии. Одно из этих дел ссылается на редакцию Протокола 1989 года к СОИДН между Германией и США, другое дело ссылается на Протокол 2006 года к СОИДН между Германией и США.

1. BFH vom 20.08.2008, I R 39/07¹⁶⁴

¹⁶⁴ BFH vom 20.08.2008, I R 39/07, BStBl II 2009, 234, 235.

Фактические обстоятельства дела:



Компания А, имеющая постоянное местопребывание на территории США и признанная для целей налогообложения S-корпорацией, то есть компанией, которая не облагается налогом на уровне организации, а подлежит налогообложению на уровне ее участников. Компания А владеет 50% уставного капитала немецкого ООО (А-GmbH). В 2003 и 2004 году А-GmbH выплатила дивиденды компании А и удержала налог на доход с капитала в размере 25%¹⁶⁵.

Компания А не согласилась с примененной налоговой ставкой и, ссылаясь на пункт б предложения 1 абзаца 2 статьи 10 СОИДН, заключенного между Германией и США, в редакции от **29.08.1989** года, то есть до того, как вступил Протокол, изменяющий данный СОИДН от 1 июня 2006 года, потребовала применения пониженной налоговой ставки в размере **5%**.

Федеральное ведомство финансов частично удовлетворило требование Компании А, указав, что Компания А, как S-корпорация, имеет право на применение налоговой ставки в размере **15%** в соответствии с пунктом б предложения 1 абзаца 2 статьи 10 указанного выше СОИДН. Суд первой

¹⁶⁵ На основании § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.V.m. § 2 Nr. 1 und § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG)

инстанции поддержал Федеральное ведомство финансов¹⁶⁶. Федеральный суд Германии по финансовым спорам признал решение неправомерным и отменил его по следующим основаниям:

1. требования, предусмотренные в пункте а предложения 1 абзаца 2 статьи 10 указанного выше СОИДН, были выполнены, поскольку компания А владела 50% уставного капитала немецкого ООО:

а. В рассматриваемом случае применению подлежит немецкое национальное законодательство.

б. Организацию А следует рассматривать соответствии с пунктом е абзаца 1 статьи 3 СОИДН, который также применяется при толковании статьи 10 СОИДН¹⁶⁷ в качестве **компании** с точки зрения немецкого национального законодательства несмотря на то, что организация А признается прозрачной для целей налогообложения в США¹⁶⁸¹⁶⁹.

с. Организация А является бенефициарным собственником дивидендов, полученных от немецкой компании. В соответствии с пунктом 10 к статье 10, 11, 12 СОИДН Протокола к СОИДН 1989 года между Германией и США бенефициарным собственником дивидендов является **получатель** дивидендов, процентов и роялти, который является **резидентом** другого Договаривающегося государства, которому **такие доходы** в соответствии с национальным законодательством государства, применяющего СОИДН, с точки зрения налогового права **причисляются**. С точки зрения немецкого права организация А является бенефициарным собственником дивидендов.

d. Организация А в соответствии с национальным правом Германии признается обществом с ограниченной ответственностью и является непрозрачным для целей налогообложения.

¹⁶⁶ Urteil vom 20. April 2007 2 K 4034/05, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2007, 1056

¹⁶⁷ Tischbirek in Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl., Art. 10 Rz 18; anders Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 10 MA Rz 28

¹⁶⁸ Доходы организации А не облагаются налогом на налог организации, но облагаются НДФЛ на уровне ее учредителей.

¹⁶⁹ FG Köln, Urteil vom 16. Februar 2006 2 K 2100/03, EFG 2006, 746; Wolff in Debatin/Wassermeyer, a.a.O., Art. 3 USA Rz 22; Plewka/Renger, IStR 2006, 586, 587, m.w.N

е. В пункте б абзаца 1 статьи 4 СОИДН содержится условие о том, что для целей СОИДН понятие «резидент Договаривающегося государства» означает любое лицо, которое в соответствии с законодательством этого государства обязано уплачивать налог по причине его резидентства местонахождения, места управления, место инкорпорации или по иному другому аналогичному критерию.

В соответствии с данным положением становится возможным квалифицировать S-корпорацию в качестве резидента США несмотря на то, что дивиденды, полученные S-корпорацией, не облагаются на уровне организации, однако они облагаются на уровне участников товарищества.

На основании вышеизложенного, был сделан вывод о том, что организация А соответствует всем условиям, предъявляемым пунктом а предложения 1 абзаца 2 статьи 10 СОИДН и, соответственно, имеет право претендовать на применение льготной налоговой ставки в размере 5%.

Решение суда первой инстанции¹⁷⁰:

Суд первой инстанции также пришел к выводу о том, что все условия, содержащиеся в пункте а абзаца 2 статьи 1 СОИДН между Германией и США, полностью выполняются. Однако, основываясь на телеологическом толковании, суд отказал в применении налоговой льготы, поскольку смыслом и целью данного регулирования является избежание множественного налогообложения дивидендов на уровне налогообложения организации. Но в данном случае двойного налогообложения на данном уровне не осуществлялось, поскольку S-корпорация не являлась для целей налогообложения организацией, а рассматривалась прозрачной, то есть налогообложение осуществлялось только на уровне ее участников.

Федеральный суд Германии по финансовым спорам не применил в данном случае телеологическое толкование, посчитав его ограниченным¹⁷¹.

¹⁷⁰ FG Köln vom 20.04.2007, 2 K 4034/05, EFG 2007, 1056, 1058.

¹⁷¹ im Ergebnis ebenso Plewka/Renger, IStR 2007, 446; Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, a.a.O., Art. 10 MA Rz 68; anders Wolff, daselbst, Art. 10 USA Rz 71; Herlinghaus, EFG 2007, 1058, 1059

поскольку такое толкование не согласуется с формулировками СОИДН, а также с принципами Венской конвенции¹⁷².

2. BFH vom 26.06.2013, I R 48/12¹⁷³

Фактические обстоятельства дела:

Компания А, имеющая постоянное местопребывание на территории США и признанная для целей налогообложения S-корпорацией, то есть компанией, которая не облагается налогом на уровне организации, а подлежит налогообложению на уровне ее участников. Компания А владеет 50% уставного капитала немецкого ООО (А-GmbH). А-GmbH выплатила дивиденды компании А. Компания А обратилась в налоговые органы с требованием о применении льготной налоговой ставки в размере 5%, предусмотренной пунктом а предложения 1 абзаца 2 статьи 10 СОИДН, заключенного между Германией и США, в редакции от 1 июня 2006 года.

Федеральное ведомство финансов частично удовлетворило требование Компании А, указав, что Компания А, как S-корпорация, имеет право на применение налоговой ставки в размере 15% в соответствии с пунктом б предложения 1 абзаца 2 статьи 10 СОИДН между Германией и США в редакции от 2008 года. Суд первой инстанции поддержал Федеральное ведомство финансов¹⁷⁴. Федеральный суд Германии по финансовым спорам признал решение неправомерным и отменил его по следующим основаниям:

1. S-корпорация не является резидентом США, поскольку в новом СОИДН не содержится положение, которое являлось бы аналогичным положению пункта b абзаца 1 статьи 4 СОИДН 1989 года между Германией и США. В тоже время S-корпорация может рассматриваться в качестве резидента США на основании абзаца 7 статьи 1 СОИДН 2006 года между Германией и США.

¹⁷² BFH vom 20.08.2008, I R 39/07, BStBl II 2009, 234, 235.

¹⁷³ BFH vom 26.06.2013, I R 48/12, BStBl II 2014, 367 ff.

¹⁷⁴ Urteil vom 24. April 2012 2 K 3928/09

2. Хотя новый СОИДН больше не содержит понятие бенефициарного собственника, однако абзац 2 статьи 3 СОИДН подлежит применению. Поскольку контекст не предусматривает иного, национальное законодательство Германии является релевантным при определении бенефициарного собственника. Суд сослался на свое решение от 20.08.2008 - I R 39/07:

а. Хотя в данном решении рассматривался СОИДН между Германией и Америкой в редакции от 1989 года, регулирование данного вопроса несмотря на принятые изменения не изменилось, за исключением того, что теперь согласно абзацу 7 статьи 1 в случае различной квалификации лица, получающего доходы, в государстве-источнике и другом договариваемом государстве, государство-источник вправе применять налоговые льготы, если согласно его законодательству лицо, получающее доход является бенефициарным собственником. Федеральный суд по финансовым вопросам строго разграничивает определение лица, получившего доходы, и лица, которому эти доходы относятся (то есть бенефициарного собственника).

К такому же решению суд пришел при рассмотрении аналогичных фактических обстоятельств в 2013 году¹⁷⁵, что позволяет сделать вывод, что данная судебная практика устоялась.

§ 3.2. Важнейшие судебные решения, касающиеся концепции бенефициарного собственника в ЕС

1. Решения Европейского суда от 26.02.2019 C-116/16, C-117/16 und C-115/16, 118/16, 119/16, 299/16.

В данном решении суд пришел к общему выводу по объединенным делам C-116/16, C-117/16 (дела, касающиеся выплаты дивидендов) и C-115/16, C-118/16, C-119-16 и C-299/16 (дела, касающиеся выплаты процентов).

¹⁷⁵ BFH Urteil vom 26.06.2013 - I R 48/12 (veröffentlicht am 30.10.2013)

В общем в делах о процентах и дивидендах рассматривались аналогичные вопросы за исключением того, что вопрос о бенефициарном собственнике рассматривался только в делах о процентах, поскольку Директивой Европейского союза о процентах и роялти установлено, что получатель должен являться бенефициарным собственником, в то время как в Директиве о материнских и дочерних компаниях такого требования не предусмотрено.

В данных делах решался вопрос о том, подлежат ли проценты и дивиденды освобождению от налога у источника, в случае, если такие платежи производила датская компания другой компании-резиденту Европейского союза и такие платежи были полностью или частично перечислены материнской компании, являющейся резидентом третьего государства.

Фактические обстоятельства вышеназванных дел:

Материнские компании датской компании, осуществившей выплату процентов и дивидендов, располагаются в государствах, являющихся членами Европейского союза (Люксембург, Кипр, Швеция). Материнскими компаниями, расположенными в государствах Европейского союза, владели прямо или косвенно компании-резиденты третьих государств (компании, расположенные на Бермудских и Кайманских островах) или частные инвестиционные фонды, при этом резидентство инвесторов этих фондов было невозможно установить.

Датская компания выплачивала проценты и дивиденды материнским компаниям Европейского союза, используя при этом льготу предусмотренную в Директиве Европейского союза о процентах и роялти, а также в соответствии с Директивой Европейского союза о материнских и дочерних компаниях.

Налоговый орган Дании отказал в применении освобождения от налога у источника, на том основании, что получатели дохода не являются

бенефициарными собственниками такого дохода. Данный спор был рассмотрен Верховным судом Дании и был направлен на рассмотрение Европейского суда.

В делах C-115/16, 118/16, 119/16, 299/16 рассматривались различные комплексы фактических обстоятельств, при которых применялась налоговая льгота, предусмотренная Директивой ЕС «О процентах и роялти». В данных делах речь шла о построении системы, когда посредством ряда разных договоров займа между компаниями, которые являлись резидентами ЕС, осуществлялось back-to-back финансирование внутри ЕС, проценты были перечислены датской компании с целью применения льготной налоговой ставки. Промежуточные компании в одном случае получали небольшую маржу и несли низкие расходы на выплату заработной платы работникам, поскольку в таких компаниях было мало работников, которые работали не полный день . В другом случае компания, претендующая на применение налоговой льготы, вообще не получало никакой маржи от договоров займа . В еще одном случае, хотя шведская промежуточная компания вела небольшую коммерческую деятельность, однако, доход от договоров займа составлял преимущественную часть дохода такой компании . В четвертом деле была получена отрицательная маржа в результате пересылки займа .

В делах C-116/16, C-117/16 Европейский суд рассматривал применение холдингом, расположенным в ЕС, налоговой льготы, предусмотренной в Директиве ЕС «О материнских и дочерних компаниях». Холдинг получал дивиденды от датской дочерней компании, которые переправлялись через другие промежуточные компании в инвестиционный фонд, а затем были выплачены его участникам (перенаправлены).

Финансовое управление Дании отклонило снижение налога у источника, поскольку компании, запрашивающие применение такой налоговой льготы, не являлись бенефициарными собственниками таких доходов, а были

квалифицированы в качестве промежуточных компаний, то есть компаний злоупотребляющих правом.

Позиция Европейского суда:

В данных решениях Европейского суда анализируется понятие бенефициарного собственника в соответствии с национальным правом Дании.

Европейский суд рассмотрел, какие обстоятельства свидетельствуют о злоупотреблении и каким образом распределяется бремя доказательств.

Отсутствует ли реальная экономическая деятельность компании, должно определяться исходя из характеристик рассматриваемой деятельности. При этом следует учитывать следующие существенные признаки: управление компанией, бухгалтерский учет, структура расходов, фактические расходы, сотрудники, офисы и помещения, оборудование и оснащение предприятия. Признаками искусственно созданной организации могут быть: различные договоры между компаниями, участвующими в финансовых сделках, в результате которых происходят переводы денежных средств внутри группы компаний, а также договоренности о финансированию сделок, оценка собственного капитала промежуточных компаний и отсутствие у промежуточных компаний полномочий по распоряжению полученными дивидендами. Однако в этом отношении актуальным является не только договорное или юридическое обязательство материнской компании, получающей дивиденды, передать их третьему лицу, но и тот факт, что даже при отсутствии такого обязательства компания "по существу", как говорится в проектах решений, "не имеет права распоряжаться дивидендами".

Европейский суд также высказался и распределении бремени доказывания. По общему правилу, управление финансами должно доказать что компания не является бенефициарным собственником, чтобы отказать в применении налоговой льготы, предусмотренной директивой, в тоже время

управление финансов не должно находить и доказывать, кто является бенефициарным собственником дохода .

§ 3.3. Важнейшие судебные решения, касающиеся концепции бенефициарного собственника в России

В российской судебной практике тема бенефициарного собственника актуализировалась в 2016 году: несмотря на наличие нескольких более ранних кейсов, действительно "урожайным" оказался именно этот год.

Налогоплательщики довольно массово проигрывали дела из-за необоснованного применения тех или иных соглашений об избежании двойного налогообложения, поскольку фактическим получателем дохода в их сделках являлись вовсе не те лица, которых компании считали таковыми и в отношении которых применяли положения международных договоров, а своего рода "технические" компании или агенты в других, не столь благоприятных юрисдикциях. В этих делах бенефициары либо оставались неизвестными, либо находились в юрисдикциях, не имеющих налоговых договоров с Россией (БВО, например).

Дело ОАО «Сахарный завод «Ленинградский»

(Решение Арбитражного суда Краснодарского края от 12 сентября 2016 года, Постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 13 марта 2017 года, Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 19 мая 2017 г. по делу № А32-18982/2016)

Предметом рассмотрения данного дела был спор в отношении налога у источника по дивидендам, выплаченным налогоплательщиком в 2014 году в пользу своего единственного акционера – кипрской компании «Сонус Холдингс Лимитед».

Особенностью этого дела является то, что сначала дивиденды были перечислены филиалу кипрского акционера в России. Далее полученные денежные средства были направлены на счёт третьего лица – компании Hanford Consultants Limited, зарегистрированной на о. Мэн.

Позиция налогового органа:

Российская компания как налоговый агент необоснованно применила ставку 5% вместо 15% в отношении выплаченных дивидендов, поскольку льготную ставку нельзя применять к дивидендам, выплачиваемым постоянному представительству иностранной организации.

Позиция суда:

1. Из материалов дела не следует, что дивиденды были выплачены филиалу именно в связи с его предпринимательской деятельностью на территории России.

2. Суд указал, что факт оказания услуг филиалом обществу по заключенному договору свидетельствует лишь о получении филиалом доходов, непосредственно связанных с его собственной деятельностью на территории РФ, с которых был уплачен налог на прибыль самим филиалом.

3. Тем не менее, суд пришел к выводу, что нарушены основополагающие принципы применения СОИДН и получена «необоснованная налоговая выгода», поскольку:

4. Перечисление денежных средств носило транзитный характер:

5. Российский филиал перечислял денежные средства в адрес офшорной компании в полном объеме в течение нескольких дней на основании распоряжения кипрской компании

6. Подтверждение наличия основания для перечисления денежных средств в пользу офшорной компании (договор займа) предоставлено не было

7. У кипрской компании отсутствовало фактическое право на выплаченные дивиденды:

8. Фактическое перечисление денежных средств в адрес акционера на территорию республики Кипр не производилось

9. Российская компания не убедилась в том, что Сонус Холдингс Лимитед является бенефициарным собственником дохода

10. Применение иными сахарными заводами России аналогичной схемы выплаты дивидендов.

Таким образом, российское общество формально выплатило денежные средства в качестве дивидендов в пользу кипрской компании с целью получения необоснованной налоговой выгоды в виде применения пониженной ставки налога на прибыль. Конечным бенефициаром дивидендов является компания HANFORD CONSULTANTS LIMITED, зарегистрированная на о. Мэн, с которым у России отсутствует соглашение. В связи с этим спорные доходы должны облагаться по ставке 15%, а не по ставке 5 %.

Дело «Краснобродский Южный»

Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 02.08.2017 N Ф04-2635/2017 по делу N А27-20527/2015

Обстоятельства дела:

В конце 2012 года ООО «Краснобродский Южный» (Общество) выплатило дивиденды своей материнской компании – резиденту Кипра, удержав при этом налог по льготной ставке 5% в соответствии с пп. «а» п. 2 ст. 10 ДИДН между Россией и Кипром 3 .

В ходе выездной проверки налоговые органы проанализировали все факты и обстоятельства и квалифицировали получателей дохода на Кипре как промежуточные (кондуитные) компании, которые транзитом перечислили полученные дивиденды своим акционерам – компаниям на Британских Виргинских Островах, с которыми у России нет действующего ДИДН. Посчитав применение льгот по ДИДН с Кипром неправомерным, налоговые

органы доначислили налог у источника исходя из ставки 15% на сумму около 14 млн рублей.

Позиция суда:

1. Акции Общества были внесены ее предыдущим 100% владельцем, российским физическим лицом,

2. в капитал специально созданной кипрской компании;

3. Кипрская компания не вела коммерческую деятельность, не получала иных доходов, кроме дивидендов от Общества;

4. Размер полученных дивидендов от Общества в разы превышает вклад кипрской компании в уставный капитал Общества, осуществленный двумя месяцами ранее;

5. Дивиденды, полученные от Общества, были транзитом перечислены с Кипра участникам на БВО (за минусом незначительных административных расходов).

6. Часть полученных дивидендов была направлена кипрским получателем дохода на погашение долга по займу перед третьим лицом. При этом из отчета независимого аудитора следует, что эта кипрская компания зависит от постоянной финансовой помощи, без которой она не может нормально функционировать.

Стоит отметить, что в споре неоднократно упоминается бывший владелец Общества. Однако суд подчеркнул, что налоговые органы не представили доказательств, что он являлся конечным бенефициаром всей структуры в рассмотренный период. Отметим также, что данный факт не принимался во внимание налоговыми органами при расчете суммы налога к доплате.

Дело АО «ННК-Печоранефть»

Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 12 мая 2017 года по делу № А05-4077/2016

Предметом рассмотрения данного дела был спор в отношении налога у источника по процентам, выплаченным российским обществом в 2012 году в пользу кипрской компании O&G Credit Agency Limited.

Позиция налогового органа:

Фактическим получателем данного дохода была компания Alliance Oil Company Limited, зарегистрированная на Бермудских островах, в следствие чего российское общество должно было удержать налог на прибыль иностранной организации по ставке 20%.

Позиция Общества:

1. Договоры фактически были заключены российским обществом с O&G Credit Agency Limited и реально исполнялись сторонами
2. Фактов перечисления денежных средств бермудской компанией в пользу российской организации, равно как и перечисления российским обществом в пользу бермудской компании, не установлено
3. Юридическим получателем процентов по договорам займа является компания O&G Credit Agency Limited (налоговый резидент Кипра), поэтому на основании положений СОИДН между Россией и Кипром выплачиваемые проценты подлежат налогообложению только на Кипре
4. Спорные сделки не были признаны недействительными
5. Денежные средства от бермудской компании в пользу кипрской поступали на основании договоров займа, которые реально исполнялись сторонами.

Позиция суда:

1. Задолженность российской организации перед кипрской компанией являлась контролируемой ввиду следующего:

a. В проверяемом периоде компания Alliance Oil Company Limited косвенно владела более чем 20% уставного капитала российского общества

b. Также бермудской компании принадлежало 100% акций O&G Credit Agency Limited

c. Таким образом кипрская компания-займодавец являлась сестринской по отношению к российскому обществу-заемщику

2. Alliance Oil Company Limited использовала кипрскую компанию в качестве кондуитной для предоставления заемных денежных средств российской организации

3. Фактическим получателем процентов по договорам займа являлась бермудская компания

4. Следовательно, уплата процентов российской организацией в пользу кипрской компании означает выплату процентов в пользу бермудской компании.

На основании вышеописанных доводов суд принял решение о том, что суммы процентов, выплаченные российским обществом в пользу фактического займодавца (Alliance Oil Company Limited) за исключением сумм, признанных для целей налогообложения в качестве дивидендов, подлежат налогообложению по общим основаниям по ставке 20%.

Примечательным в данном деле является факт отсутствия доказывания со стороны налоговых органов факта транзитности выплачиваемых процентов как с точки зрения применения правил недостаточной капитализации, так и концепции фактического права на доход.

Дело «Уваровский сахарный завод»

Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 27.06.2017 N Ф10-1981/2017 по делу N А64-3695/2016

Обстоятельства дела:

Налоговый орган доначислил налог на прибыль, пени, штраф в связи с неправомерным применением обществом налоговой ставки 0 процентов к сумме дивидендов, выплаченных акционеру. При этом налоговой орган полагает, что фактическим получателем дивидендов является компания, зарегистрированная в оффшорной зоне, в связи с чем общество должно перечислить в бюджет РФ налог по ставке 15 процентов.

Позиция суда:

Спорные дивиденды были перечислены Обществом российскому филиалу Компании "Сонус Холдингс Лимитед" (свидетельство об аккредитации и внесении в государственный реестр филиалов иностранных юридических лиц, аккредитованных на территории Российской Федерации от 15.11.11 N 22846) платежными поручениями от 27.06.15 г. N 1690 и от 05.08.15 г. N 2166. Указанным филиалом полученные от Общества дивиденды были перечислены в счет погашения займов расположенной на острове Мэн компании HANFORD CONSULTANTS LIMITED, которая и явилось фактическим получателем спорных дивидендов. При этом поручения Компании "Сонус Холдингс Лимитед" о перечислении дивидендов в адрес компании HANFORD CONSULTANTS LIMITED были сделаны более чем за год до момента, когда данные дивиденды были перечислены Обществом на счета филиала - 20.06.14 г. и 01.08.14 г. соответственно (т. 3 л.д. 107 - 110).

Судебная практика в пользу налогоплательщика

НПО «Цифровые телевизионные системы»

Решение Арбитражного суда Калининградской области 2 августа 2017 по делу № А21-2521/2017).

В данном деле Общество смогло убедить суд в том, что кипрская компания является реально действующим хозяйствующим субъектом, основным направлением деятельности которой является предоставление

заемного финансирования. В свою очередь, налоговый орган не представил доказательств того, что проценты по заемным средствам перечислялись в адрес компании на о. Джерси.

Обстоятельства дела:

Общество привлекало заемное финансирование от компании, зарегистрированной в Гонконге, на основании нескольких договоров займа под 4% годовых. В 2012 году соглашением об уступке прав требования гонконгская компания уступила права требования в пользу кипрской компании. При этом процентная ставка по заемному финансированию была увеличена. Общество включало начисленные проценты в состав расходов по налогу на прибыль.

Позиция налогового органа:

Общество неправомерно учитывало проценты в составе расходов, так как задолженность является контролируемой. При этом фактическим получателем процентов по контролируемой задолженности является, по мнению налогового органа, компания, зарегистрированная на о. Джерси и являющаяся материнской по отношению к кипрской компании. Налоговый орган полагал, что компания на о. Джерси, являясь головной холдинговой компанией международной группы компаний, координирует действия компаний группы, принимает решения, несет риски и ответственность, в том числе, за обеспечение исполнения обязательств российских организаций. Поэтому, с экономической точки зрения, учитывая включение показателей отчетности Общества в состав консолидированной отчетности группы, перечисленные средства непосредственно относятся к средствам компании на о. Джерси.

Следовательно, по мнению налогового органа, налог подлежал удержанию Обществом у источника по налоговым ставкам 20% для процентов и 15% – для той части процентов, которая была переклассифицирована в дивиденды в соответствии с правилами недостаточной капитализации.

Позиция Общества:

Общество не оспаривало, что задолженность является контролируемой, однако, посчитало, что проценты причитались кипрской компании. Поэтому, по мнению Общества, подлежало применению российско-кипрское налоговое соглашение, предусматривающее возможность не удерживать российский налог на доходы иностранных организаций при выплате процентов, а в отношении процентов, переклассифицированных в дивиденды, позволяющее применять ставку налога 5% или 10%.

Позиция суда:

1. По данным документа, предоставленного аудиторской компанией, кипрская компания израсходовала полученные по займам проценты на свою текущую деятельность, при этом дивиденды в адрес головной холдинговой компании (на о. Джерси) не выплачивались.

2. В отношении начисленных процентов кипрская компания уплачивала налоги в соответствии с кипрским налоговым законодательством.

3. Из представленных в материалы дела документов следует, что с 2011 года кипрская компания начала развивать направление по предоставлению финансовых и инвестиционных средств для компаний по всему миру.

4. Кипрская компания имеет офис и достаточный штат сотрудников.

5. Налоговый орган не представил каких-либо доказательств того, что кипрская компания не могла самостоятельно пользоваться и распоряжаться полученными процентами.

6. Спорные договоры займа не содержат каких-либо ограничительных условий и не свидетельствуют о том, что кипрская компания действует на основании агентского договора, договора поручения, комиссии, либо доверительного управления.

7. Налоговый орган не представил доказательств того, что компания на о. Джерси принимает и несет риски, ответственность, в том числе за обеспечение исполнения обязательств Общества.

8. С учетом примеров кондуитных сделок, указанных в письме Минфина России от 09.04.2014 № 03-00-РЗ/16236, налоговый орган не представил доказательств того, что кипрская компания всю или почти всю сумму полученных процентов и дивидендов перечисляла в адрес материнской компании, зарегистрированной на о. Джерси.

9. Налоговый орган не представил доказательств того, что кипрская компания получила заемные средства от компании на о. Джерси.

10. В консолидированной отчетности джерсийской компании не указано, что кипрская компания является контролируемой и зависимой.

11. Сам по себе факт аффилированности компаний или их вхождения в одну группу компаний не является основанием для признания спорной задолженности контролируемой именно материнской компанией группы.

Дело ООО «АртПак»

(Решение Арбитражного суда Нижегородской области от 2 февраля 2017 г. по делу № А43-20134/2016)

В рамках данного дела рассматривался спор в отношении налога у источника по процентам, которые ООО «АртПак» выплатило в пользу кипрской компании Worldpage Limited.

Позиция налоговой:

Российская компания не имела права применять освобождение от налога у источника по российско-кипрскому налоговому соглашению, поскольку не были выполнены все необходимые для этого условия, а именно: у налогового агента не было сертификата резидентства иностранной компании, у этой иностранной компании было российское постоянное представительство и у неё и отсутствовало фактическое права на проценты.

В ходе камеральной проверки налоговой декларации за третий квартал 2015 года налоговая инспекция пришла к следующим выводам:

1. Договоры займа были подписаны лицами, не являющимися непосредственными руководителями Worldpage Limited
2. Директора кипрской компании являются директорами еще более чем в ста организациях⁴
3. Руководство Worldpage Limited осуществляет компания, оказывающая административные услуги, в частности услуги номинальных директоров и акционеров. В соответствии с кипрским законодательством юридические и физические лица, оказывающие подобные услуги, не являются выгодоприобретателями в отношении этих компаний
4. ООО «АртПак» направило письмо с запросом подтверждения лицу, не являющемуся руководителем кипрской компании
5. В сертификате налогового резидентства Worldpage Limited не указан срок его действия
6. ООО «АртПак» не представило доказательства об отсутствии у иностранной компании постоянного представительства в России
7. Российская компания не представила информацию о фактическом получателе доходов, выплаченных Worldpage Limited.

Позиция суда:

1. Налоговый орган не установил, кто является конечным получателем дохода, выплаченного Worldpage Limited
2. Налоговый орган неправомерно возложил на налогоплательщика обязанность по доказыванию отсутствия у кипрской компании постоянного представительства в России и представлению информации о фактическом получателе выплачиваемых доходов⁵
3. Налогоплательщик предпринял все разумные и достаточные меры для предоставления инспекции исчерпывающей информации относительно существования сделки, резидентства и статуса получателя дохода, а именно:

а. Должным образом заверенный сертификат налогового резидентства Worldpage Limited, предоставленный российской организации до момента выплаты процентов

б. Информация об уплате иностранной компанией налога на территории Кипра, предоставленная налогоплательщиком в ходе проверки

4. Доводы инспекции со ссылкой на иностранные сайты⁶ суд не может признать документально подтвержденными в виду отсутствия доказательств происхождения этой информации из официальных источников и отсутствия надлежащим образом заверенного перевода текстов на русский язык

5. Налоговый орган не учел, что предоставление административных услуг не свидетельствует о том, что лица, их оказывающие, являются выгодоприобретателями в отношении компаний, в которых они осуществляют указанные функции

6. Инспекцией необоснованно не принята во внимание информация, полученная от Worldpage Limited, в отношении использования процентного дохода, полученного от российской компании.

Дело ПАО «Челябэнергосбыт»

Решение Арбитражного суда Челябинской области от 3 мая 2017 года по делу № А76-20508/2016

В рамках данного дела рассматривалась правомерность применения пониженной ставки налога у источника по дивидендам, которые в 2012 году ПАО «Челябэнергосбыт» выплатило в пользу кипрской компании SV Property Management LIMITED.

Обстоятельства дела:

Кипрская компания приобрела пакет акций российского общества на вторичном рынке в 2011 года, общей стоимостью, превышающей 100 000 евро.

Тем не менее, инспекция по результатам налоговой проверки доначислила обществу налог у источника по ставке 10%, обосновав это отсутствием необходимого для применения ставки 5% прямого вложения иностранной компанией в капитал российского общества.

Позиция налогового органа:

1. Владельцем кипрской компании является гражданин России, входящий в одну группу лиц с российским обществом;

2. Средства, вложенные в капитал российского общества, имеют российское происхождение и получены кипрской компанией через взаимозависимых лиц в качестве займа:

а. Финансирование на приобретение акций было получено SV Property Management LIMITED в рамках договора займа от компании, зарегистрированной на Британских Виргинских островах

б. Оффшорная компания, в свою очередь, за несколько дней до перечисления займа кипрской компании получила возврат заемных денежных средств в сопоставимом размере от сторонней российской организации

3. Целью приобретения акций компанией SV Property Management LIMITED являлся перенос владения в оффшорную зону и применение льгот, установленных международным законодательством, при выплате дивидендов.

Позиция суда:

Суд встал на сторону налогоплательщика, решив, что поступившие по договору займа денежные средства являются собственностью заемщика, а приобретение акций на российском вторичном рынке на сумму, превышающую 100 000 евро, следует рассматривать как «прямое вложение в капитал» для целей применения СОИДН.

Дело «Северсталь»

Решение Арбитражного суда города Москвы по делу ПАО «Северсталь»
№ A40-113217/2016

Обстоятельства дела:

ПАО «Северсталь» в 2011 году выплатило около 7 млрд руб. своим мажоритарным акционерам – четырем кипрским компаниям. Налоговый орган установил номинальный характер деятельности этих компаний – по его мнению, они не были самостоятельны в вопросах владения акциями ПАО «Северсталь», распоряжения дивидендами, а сами полученные дивиденды практически в полном объеме сразу перечислялись аффилированным лицам (БВО) в виде дивидендов или возврата займа.

Собранные инспекцией доказательства убедили налоговый орган и суд в том, что кипрские компании, не имея «фактического права на дивиденды», не имели и права на применение льготных налоговых ставок из пункта 2 статьи 10 Соглашения об избежании двойного налогообложения от 05.12.1998 (в редакции Протокола от 07.10.2010).

Как следствие, к выплатам в виде дивидендов вместо 5% была применена общая налоговая ставка 15%, предусмотренная статьей 284 НК РФ, а ПАО «Северсталь» как налоговому агенту была вменена к уплате соответствующая сумма недоимки. Суд отклонил доводы налогоплательщика о формальном статусе акционеров у кипрских компаний, не приняв даже соответствующее письмо Главного Управления международного отдела налоговой службы Республики Кипр, в котором о них сообщалось именно как о лицах, имеющих право на доход.

Доводы налоговой:

1. полученные иностранными компаниями на Кипре дивиденды практически в полном объеме тем или иным образом (в том числе в виде погашения основной суммы долга) направлялись в адрес компаний, зарегистрированных на БВО;

2. уставы кипрских компаний являются практически идентичными;

3. кипрские компании существенно ограничены в правах распоряжения единственным финансовым активом – акциями ПАО «Северсталь», фактически не имели возможности реализовать акции стороннему лицу, не входящему в группу компаний;

4. они не обладают иным имуществом, помимо акций ПАО «Северсталь» или другими предпринимательскими активами;

5. они не вели иную предпринимательскую деятельность, за исключением выплаты дивидендов.

Решение суда:

кипрские компании не являются фактическими собственниками в отношении перечисляемого в их адрес дохода в виде дивидендов, а исполняют функции технического агента для перечисления денежных средств в адрес аффилированных с налогоплательщиком компаний на БВО. В отношении определения лица, имеющего фактическое право на дивиденды, суд подробно проанализировал возможность применения к делу Комментариев к Модельной конвенции ОЭСР, которые, в частности, подтверждают, что фактическим собственником дохода не может являться компания, исполняющая в отношении указанного дохода функции, связанные с техническим хранением или передачей его третьему лицу. Суд не принял во внимание доводы компании о соответствии «букве закона» (в 2011 г. российское налоговое законодательство не требовало определять бенефициарного собственника дохода, а содержащееся в ст. 10 ДИДН с Кипром требование о наличии у получателя дохода фактического права на распоряжение дивидендами в рассмотренной ситуации было выполнено). Суд поддержал претензии налоговых органов как связанные с пресечением злоупотреблений с ДИДН и подчеркнул, что выплачивающее дивиденды ПАО «Северсталь» не могло не знать, что кипрские компании являются «транзитными», и действия сторон были направлены на получение необоснованной налоговой выгоды.

Позиция налогоплательщика:

- одна из компаний направила полученные дивиденды на погашение займа, тем самым, самостоятельно распорядилась полученными дивидендами. Однако суд не принял этот аргумент, указав на то, что фактически налогоплательщик выплаченными дивидендами погасил ранее полученный заем на покупку акций, что равноценно переводу денежных средств в виде дивидендов через техническую компанию в офшорную юрисдикцию. Суд дополнительно отметил, что не имеет существенного значения форма перевода полученных от налогоплательщика денежных средств—в виде выплаты дивидендов аффилированным компаниям или погашения займа ранее выданного такой же аффилированной с налогоплательщиком компании с целью покупки акций налогоплательщика, поскольку и в том, и в другом случае денежные средства, полученные в виде дивидендов, переводятся компаниям под контролем этих иностранных организаций либо в соответствии с уставными документами, либо в соответствии с требованием договора.

Решение арбитражного суда Владимирской области от 17 января 2017 г. по делу № А11-6602/2016

Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 07.08.2017 N Ф01-3058/2017 по делу N А11-6602/2016 (кассация оставила решение суда первой инстанции в силе)

В данном решении суд применил концепцию бенефициарного собственника в отношении дохода от продажи доли в капитале.

Доводы налоговой, поддержанные судом:

русская компания, покупая у кипрской компании долю в другой русской компании, не имела права полагаться на нормы русско-кипрского налогового соглашения, поскольку кипрская компания не являлась фактическим получателем дохода от продажи. Следовательно, поскольку более 50% активов русской компании состояли из недвижимого имущества,

нужно было удержать налог у источника по ставке 20%. Суд первой инстанции поддержал этот вывод.

Описание ситуации

В мае 2011 года российская компания продала 100% в уставном капитале своей дочерней компании ООО «ЭнергоСервис», более 50% активов которой состояло из российской недвижимости, в пользу кипрской компании Mosslow Limited за 100 млн рублей.

В свою очередь, Mosslow Limited в сентябре того же года перепродала эту российскую компанию уже за 900 млн рублей в пользу ПАО «Владимирская энергосбытовая компания».

По результатам выездной налоговой проверки компании-покупателя инспекция доначислила ей налог у источника в связи с неисполнением обязанностей налогового агента. По мнению инспекции, освобождение доходов от продажи доли от налога у источника, предусмотренное российско-кипрским налоговым соглашением⁴, было неприменимо, поскольку кипрская компания не имела фактического права на эти доходы.

Инспекция в подтверждение своего вывода, поддержанного судом, привела следующие аргументы:

1. Все компании, участвовавшие в сделках купли-продажи доли, являются аффилированными лицами
2. Полученные средства кипрская компания перечислила в виде дивидендов своему единственному акционеру – компании Ronix Ltd., зарегистрированной на БВО
3. Обе сделки по купле-продаже доли совершены в непродолжительный период времени
4. Кипрская компания не вела иной деятельности помимо получения и перевода рассматриваемых доходов

5. С момента инкорпорации у кипрской компании отсутствовал персонал, а также, как следует из бухгалтерского баланса, какие-либо активы (кроме долей ООО «ЭнергоСервис»)

6. Из отчетов о движении денежных средств кипрской компании видно, что единственной доходной операцией являлась сделка с российской компанией

7. Как следует из отчетности кипрской компании, она не несла расходов на оплату труда

8. За период существования кипрской компании (2009 – 2012 гг.) у нее не возникало налоговых обязательств на Кипре

9. У кипрской компании был корпоративные директор и секретарь, представленные компанией Christabel Directors Ltd

10. Вышеназванные факты хозяйственной деятельности кипрской компании свидетельствуют о ее «техническом» (кондуитном) характере.

В защиту своей позиции налогоплательщик утверждал, что:

1. Комментарии к модельной конвенции ОЭСР не являются источником права

2. Российское налоговое законодательство, действовавшее в период совершения рассматриваемых транзакций, не предусматривало требования фактического права на доход при применении международных соглашений, заключенных РФ.

В данном споре налоговые органы провели масштабную работу по сбору и анализу доказательной базы, включая запрос в кипрские налоговые органы, что свидетельствует о постоянно растущем уровне компетенции проверяющих в области международного налогообложения.

Спорным, на наш взгляд, является вопрос применимости концепции фактического права на доход в отношении налогообложения дохода в виде прироста стоимости.

Стоит также отметить, что в данном споре, как и в более ранних судебных решениях, налогоплательщику не удалось оспорить возложение на налогового агента обязанности по исследованию критерия фактического права на доход в отношении периодов до вступления в силу «деофшоризационного» закона.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

На основании проведенного исследования можно сделать вывод о том, что концепция бенефициарного собственника дохода в российском и немецком правовом порядке понимается по-разному. Основные различия заключаются в следующем:

1. В немецком законодательстве отсутствует легально определенная дефиниция понятия бенефициарного собственника, в то время, как в России такое понятие закреплено в статье 7 НК РФ.

2. В немецкой научной литературе широко рассматривается вопрос о том, какой правовой эквивалент правовой категории бенефициарного собственника дохода ОЭСР имеется в национальном налоговом праве. Некоторые ученые сравнивают данную правовую категорию с концепцией экономического собственника дохода, другие, как антиуклонительный инструмент в рамках § 42 AO или § 50d EStG. Понимание концепции бенефициарного собственника дохода в Германии не нарушает пределы, установленные ОЭСР применительно к концепции бенефициарного собственника дохода.

В российской юридической науке концепция бенефициарного собственника ОЭСР рассматривается одними, как концепция «лица, имеющего фактическое право на доход», другими, как концепция «лица, не имеющего фактического права на доход». При этом концепция «лица, имеющего фактическое право на доход» значительно выходит за пределы, установленные ОЭСР в отношении бенефициарного собственника, в то время как концепция «лица, не имеющего фактического права на доход» такие пределы не нарушает. Российские правоприменительные органы отождествляют концепцию бенефициарного собственника дохода с концепцией «лица, имеющего фактическое право на доход».

3. Концепция бенефициарного собственника в Германии понимается, как общее правило, направленное против злоупотреблений налоговыми льготами посредством отдельных кондуитных компаний. В России концепция бенефициарного собственника дохода понимается как универсальное антиуклонительное правило, направленное против любых злоупотреблений, а также применяемое в отношении всех видов доходов.

4. Когда идет речь о бенефициарном собственнике дохода в Германии, особое значение уделяется правилу распределения дохода (subject to tax), то есть облагается ли полученный доход налогом у его получателем (особенно актуален данный вопрос, если получателем дохода является компания, признаваемая непрозрачной для целей налогообложения), в зависимости от этого налоговая льгота либо будет предоставляться, либо не будет вовсе.

В России же основной акцент делается на принципе преваляирования существа над формой (substance over form). При этом при решении вопроса о признании лица бенефициарным собственником и предоставления ему налоговой льготы будет приниматься на основании следующих факторов:

- наличие или отсутствие у формального получателя дохода формальных агентских или фидуциарных отношений с третьими лицами по поводу получаемого дохода;

- наличие у формального получателя дохода обязательств по его перечислению третьим лицам;

- учитывает ли формальный получатель полученный доход как свой;

- независимость органов формального получателя дохода при принятии решения об его использовании полученных доходов;

- наличие или отсутствие факта транзитного (в течение небольшого промежутка времени) перечисления дохода формальным получателем в пользу третьего лица или прямого перечисления дохода российской организацией третьему лицу по указанию формального получателя;

-использование полученного дохода для собственных нужд формального получателя (в частности, факт использования полученного дохода для получения иного дохода);

-принадлежит ли компания- формальный получатель дохода лицам, которые являются резидентами государств, с которыми у РФ нет СОИДН;

-какова эффективная ставка налогообложения полученного дохода по месту резидентства формального получателя дохода;

-наличие существенного присутствия формального получателя по месту своего резидентства: офисные помещения, квалифицированный персонал, существенные расходы, связанные с деятельностью (например, расходы на сторонних консультантов);

-использование «массовых» адресов регистрации и «массовых» директоров;

-наличие самостоятельной экономической функции у формального получателя дохода (зачем он нужен с точки зрения бизнеса?);

-наличие у формального получателя доходов деятельности/ активов, генерирующих иной доход;

-наличие ограничений по распоряжению долями/ акциями компаний, выплачивающих доход;

-однотипность корпоративных договоров;

-общность органов управления/ обслуживающих банков (если получателей дохода от российской компании несколько).

Только часть указанных критериев характеризует отношение компании – формального получателя дохода к самому доходу, большая часть признаков характеризует компанию в целом. Зачастую анализ для целей применения концепции «бенефициарного собственника» подменяется анализом на соответствие компании признакам «однодневок» для целей необоснованной налоговой выгоды.

Альтернативный подход: согласно данному подходу бенефициарный собственник определяется, исходя из единственного фактора- отсутствия СОИДН с государством резидентства компании, которую признают бенефициарным собственником.

5. Немецкие правоприменительные органы практически не затрагивали в своих разъяснениях вопросы, связанные с применением концепции бенефициарного собственника дохода. В то время как российские правоприменительные органы в своих разъяснениях развивают данную концепцию, обобщают признаки, которым должен соответствовать бенефициарный собственник, которые, в свою очередь, являются обязательными для применения нижестоящими налоговыми органами.

6. Немецкие суды практически не рассматривали концепцию бенефициарного собственника в своих решениях, в то время как российские суды довольно активно поднимают вопросы, связанные с концепцией бенефициарного собственника дохода в своих решениях.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

ПРИЛОЖЕНИЕ

Приложение 1. Пример подтверждения фактического права собственности на доход иностранной компании

ПОДТВЕРЖДЕНИЕ ФАКТИЧЕСКОГО ПРАВА СОБСТВЕННОСТИ НА ДОХОД *(эта форма должна быть заполнена директорами компании, подтверждающей фактическое право на получение дохода)*

Наименование и адрес компании *(пожалуйста, заполните)*

Настоящим мы подтверждаем, что компания _____ *(укажите, пожалуйста, наименование)* (в дальнейшем именуемая – Компания):

1. является резидентом государства _____ *(укажите, пожалуйста, наименование государства)* в смысле Соглашения об избежании двойного налогообложения (в дальнейшем - СОИДН) между Российской Федерацией и _____ *(укажите, пожалуйста, наименование государства)* *(приложите, пожалуйста, сертификат резидентства)*;
2. зарегистрирована в реестре юридических лиц номер ____ *(укажите, пожалуйста, точное наименование реестра и номер)* *(приложите, пожалуйста, выписку из реестра или иную форму в соответствии с положениями законодательства соответствующего государства)*;
3. осуществляет активную коммерческую деятельность на территории государства _____ *(укажите, пожалуйста, наименование государства)* *(приложите, пожалуйста, финансовую отчетность за год выплаты дохода или за год, предшествующий году выплаты дохода; данные о численности сотрудников компании; рекламные брошюры с информацией о деятельности компании; расшифровку доходов и т.д.)*;
4. уплачивает налог на прибыль корпораций и/или иные налоги по законодательству государства _____ *(укажите, пожалуйста, наименование государства и вид налогов, подлежащих уплате с суммы соответствующих доходов)* с суммы полученного дохода *(приложите,*

пожалуйста, финансовую отчетность и/или заключение аудитора/налогового консультанта, подтверждающий факт налогообложения полученных доходов компанией);

5. самостоятельно определяет экономическую судьбу полученного дохода и не имеет обязательств по перечислению всей суммы дохода или его части третьим лицам (*приложите, пожалуйста, заключение аудитора или налогового консультанта, подтверждающее отсутствие обязанности по перечислению дохода третьим лицам и или факта перечисления дохода*);

б. осуществляет следующие функции в отношении полученных доходов (*перечислите, пожалуйста, данные функции: например, для лицензий: является разработчиком программного продукта или собственником зарегистрированного товарного знака; для процентов: является собственником заемных средств, источником которых являются собственные оборотные активы или привлеченные заемные средства и т.д.*) (*приложите, пожалуйста, документы, подтверждающие указанные факты, например: свидетельства о регистрации товарных знаков, копии лицензионных договоров или договоров займа или соответствующие выписки из них и т.д.*).

СТРУКТУРА СОБСТВЕННОСТИ – ЮРИДИЧЕСКИЕ ЛИЦА

Мы подтверждаем, что Компания имеет следующих участников – юридических лиц:

Наименование компании-участника	Адрес офиса	Доля участия в Компании, %
<i>Пожалуйста, укажите, наименование</i>	<i>Пожалуйста, укажите, адрес</i>	<i>Пожалуйста, укажите, долю участия в %</i>

СТРУКТУРА СОБСТВЕННОСТИ – ФИЗИЧЕСКИЕ ЛИЦА

Фамилия и имя участника	Номер паспорта	Доля участия в Компании, %
<i>Пожалуйста, укажите, фамилию и имя</i>	<i>Пожалуйста, укажите, номер паспорта</i>	<i>Пожалуйста, укажите, долю участия в %</i>

Настоящим мы заверяем, что информация, указанная в настоящем документе, верна. В случае изменения указанных выше обстоятельств мы обязуемся уведомить Вас об этом в письменной форме.

Подписи уполномоченных лиц

Дата

DEKLARATION DES NUTZUNGSBERECHTIGTEN (*Diese Form ist von Direktoren der Gesellschaft auszufüllen, die das Recht zum Erhalt der Einkünfte nachweist*)

Name und Adresse der Gesellschaft (*bitte ausfüllen*)

Hiermit bestätigen wir, dass die Gesellschaft _____ (*bitte den Namen angeben*)
(nachstehend: - die Gesellschaft):

1. eine in dem Staat _____ (*bitte den Namen des Staates angeben*) im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens (nachstehend - DBA) zwischen der Russischen Föderation und _____ (*bitte den Namen des Staates angeben*) ansässig ist (*bitte die entsprechende Ansässigkeitsbescheinigung beilegen*);
2. im Register der juristischen Personen unter Nummer _____ (*bitte die Nummer angeben*) (*bitte die genaue Bezeichnung des Registers angeben*) registriert ist (*bitte den entsprechenden Registerauszug bzw. sonstige Form gemäß den lokalen gesetzlichen Anforderungen beilegen*);

3. aktive Geschäftstätigkeiten im dem Staat _____ (*bitte den Namen des Staates angeben*) ausübt (*bitte die Jahresabschlüsse für das Finanzjahr der Auszahlung der Einkünfte bzw. die vorangehenden Finanzjahre; Angaben bezüglich der Anzahl der Mitarbeiter; Werbungsbrochüre mit Informationen über Geschäftstätigkeiten; Aufstellung der Einkünfte nach Arten der Geschäftstätigkeit usw. beilegen*);
4. der Körperschaftssteuer bzw. mit den sonstigen von der lokalen Gesetzgebung des Staates _____ festgelegten Steuern auf Einkünfte (*bitte den Namen des Staates und entsprechende Steuerarten angeben*) unterliegt (*bitte den Jahresabschluss/Steuerklärungen, bzw. die Bestätigung eines Wirtschaftsprüfers/Steuerberaters, zum Nachweis der Besteuerung der Einkünfte beilegen*);
5. zur selbständigen Bestimmung des wirtschaftlichen Schicksals der Einkünfte berechtigt ist und keiner Pflicht zur Weiterleitung der Einkünfte (völlig oder anteilig) an Dritten unterliegt (*bitte die Bestätigung eines Wirtschaftsprüfers/Steuerberaters als Nachweis über das Nichtvorhandensein einer solchen Pflicht und/oder das tatsächliche Ausbleiben einer jeglichen Weiterleitung der Einkünfte beilegen*);
6. die Einkünfte auf folgende Art und Weise verwendet (*bitte die entsprechenden Verwendungen auflisten. Z. B., für Lizenzgebühren: Softwareentwicklung bzw. ein registriertes Warenzeichenrecht; für Zinsen: die Gesellschaft verfügt über Fremdkapital, auf den Erwerb von Produktionsmittel bzw. durch den Einsatz von externen Finanzierungsquellen beruht*) (*bitte die entsprechenden Unterlagen z. B. Warenzeichenurkunden, Kopien der Lizenz- bzw. Darlehensverträge usw.*).

EIGENTUMSSTRUKTUR – JURISTISCHE PERSONEN

Wir bestätigen hiermit, dass die Gesellschaft die folgenden Gesellschafter einschließlich juristische Personen hat:

Name der Gesellschafter-juristischer Person	Registrierungsadresse	Gesellschafteranteil, %
<i>Bitte den Namen angeben</i>	<i>Bitte die Adresse angeben</i>	<i>Bitte den Anteil in % angeben</i>

EIGENTUMSSTRUKTUR – NATÜRLICHE PERSONEN

Name und Vorname der Gesellschafter – natürlicher Person	Passnummer	Gesellschafteranteil, %
<i>Bitte den Namen angeben</i>	<i>Bitte die Passnummer angeben</i>	<i>Bitte den Anteil in % angeben</i>

Wir versichern hiermit, dass die in diesem Dokument angegebene Information, vertrauenswürdig ist. Sofern die oben angeführten Umstände sich ändern, werden wir Sie diesbezüglich schriftlich benachrichtigen.

Unterschriften der bevollmächtigten Personen

Datum

Приложение 2. Публикации магистранта по теме исследования

№ 02(41)
МАРТ 2020 г.

ОТЕЧЕСТВЕННАЯ
ЮРИСПРУДЕНЦИЯ

СЕРИЯ: SSJ № 00856
16 марта 2020 год

**ОТЕЧЕСТВЕННАЯ
ЮРИСПРУДЕНЦИЯ**

СЛУЖЕБНО-ПРАВОВОЕ АГЕНТСТВО ФЕДЕРАЛЬНОЙ СЛУЖБЫ ПО НАДЗОРУ В СФЕРЕ СВЯЗИ, ИНФОРМАЦИОННЫХ ТЕХНОЛОГИЙ И МАССОВЫХ
КОММУНИКАЦИЙ (РОСКОМНАДЗОР) ПИ № ФС 77 - 62020
МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТНЫЕ СЕРИЙНЫЕ НОМЕРА: ISSN PRINT 2412-8228, ISSN ONLINE 2541-7800

СЕРТИФИКАТ

О ПУБЛИКАЦИИ СТАТЬИ В ЖУРНАЛЕ

**ВОПРОСЫ ТОЛКОВАНИЯ ПРИНЦИПА ДЕЛОВОЙ ЦЕЛИ, ПРЕДУСМОТРЕННОГО МЛС,
С ТОЧКИ ЗРЕНИЯ НЕМЕЦКОГО НАЛОГОВОГО ПРАВА**

ОБЛАДАТЕЛЬ СЕРТИФИКАТА

Деркай Виктория Владимировна

студент магистратуры,
кафедры предпринимательского, конкурентного и финансового права, факультет юриспруденции,
Сибирский федеральный университет, г. Красноярск

РАСПОЛОЖЕНИЕ СТАТЬИ В АРХИВЕ ЖУРНАЛА:
<http://legalscience.ru/arkhiv-zhurnala-otechestvennaya-yurisprudentsiya.html>

ГЛАВНЫЙ РЕДАКТОР

 ВАЛЬЦЕВ С.В.

ИЗДАТЕЛЬСТВО «ПРОБЛЕМЫ ПРАВА»
[HTTP://SCIENCEPROBLEMS.RU](http://scienceproblems.ru)

ВОПРОСЫ ТОЛКОВАНИЯ ПРИНЦИПА ДЕЛОВОЙ ЦЕЛИ, ПРЕДУСМОТРЕННОГО MLI, С ТОЧКИ ЗРЕНИЯ НЕМЕЦКОГО НАЛОГОВОГО ПРАВА

Держач В. В.¹

¹Держач Виктория Владимировна- студентка магистратуры Сибирского федерального университета, г. Красноярск

Аннотация: в статье анализируются актуальные вопросы применения немецких соглашений об избежании двойного налогообложения, а также новый механизм предотвращения злоупотреблений налоговыми льготами, предусмотренными в соглашениях об избежании двойного налогообложения.

Ключевые слова: принцип деловой цели, международное налогообложение, Германия, налоговое право, соглашение об избежании двойного налогообложения, бенефициарный собственник

На сегодняшний день в немецком законодательстве в качестве основного инструмента против злоупотреблений положениями соглашений об избежании двойного налогообложения (далее- СОИДН) можно выделить § 50d Abs. 3 EStG (Закон о подоходном налоге), однако в литературе и судебной практики достаточно часто возникают споры относительно правомерности данного предписания: может ли национальное законодательство ограничивать нормы международного права, а также какое право следует применять: более раннее или более позднее (treaty override).

В результате внедрения положений MLI (Многосторонняя конвенция по выполнению мер, относящихся к налоговым договорам, в целях борьбы с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения от 24 ноября 2016 года) в национальное законодательство Германии будет введен новый механизм предотвращения злоупотреблениями СОИДН - принцип деловой цели (Principal Purpose Test, сокращено- PPT). Данный принцип характеризуется высокой степенью неопределенности, а также отсутствием ясности с точки зрения сферы применения данного принципа.

На сегодняшний день в некоторых немецких СОИДН уже содержится принцип деловой цели (например, ст. 23 Абз. 2 СОИДН с Австралией, ст.21 Абз. 8 СОИДН с Японией, ст. 22 Абзю 1 СОИДН с Мавританией), или тест на основную цель (Main Purpose Test) (Ст. 29 Абз. 1 СОИДН с Китаем, Ст. 26 Абз. 2 СОИДН с Израилем.). Ожидается, что в течение этого года принцип деловой

цели будет внедрен посредством MLI или переговоров, инициированных в целях MLI, в значительное число СОИДН, заключенных с другими государствами. Хотя принцип деловой цели еще не введен во многие СОИДН или введен, но еще не вступил в силу, и скорее всего будет иметь действие только после 2020 года [1], однако данной материи следует уделить внимание уже сейчас.

В тексте MLI принцип деловой цели сформулирован следующим образом: вне зависимости от положений СОИДН налоговые льготы, предусмотренные в СОИДН, не предоставляются в отношении конкретного дохода или актива, если с учетом всех соответствующих обстоятельств и фактов, можно сделать обоснованный вывод о том, что применение налоговой льготы было одной из главных целью осуществления схемы / сделки, которая прямо или косвенно привела к возможности использования данной налоговой льготы, если только не будет доказано, что при таких обстоятельствах применение налоговой льготы согласуется с целями и задачами СОИДН [2, Ст. 7 Абз. 1].

Германия не выбрала вариант, предусмотренный в ст. 7 Абз. 4 MLI-условие об усмотрении (*discretionary relief*), позволяющее ограничить чересчур масштабное действие принципа деловой цели, однако это все равно не означает, что широкая формулировка не может толковаться ограничительно с точки зрения смысла и цели данного положения.

Принцип деловой цели предполагает, что выгода от применения положений СОИДН в общем существует и следует проверить:

1. Все существенные факты и обстоятельства;

Это означает, что в рамках проверки всех фактов и обстоятельств необходимо выяснить, какие причины являлись решающими при выборе данной схемы. В основе анализа лежат внутренние связи налогоплательщика. Имеет значение также проверить, в какой степени посредством выбора данной схемы достигается выгода от СОИДН и существовала ли бы такая выгода без наличия такой схемы.

Следует отметить, что не конкретизировано, что именно понимается под «существенными»: могут ли быть существенными факты и обстоятельства, которые реализуются другой компанией/ группой компаний; могут ли быть существенные факты и обстоятельства, не связанные с рассматриваемым доходом.

2. Получение налоговой выгоды;

Под налоговой выгодой следует понимать любое ограничение права на налогообложение государства источника или государства резидентства [3, с. 589] [4, с. 56]. Представляется, что в данном случае сфера действия принципа деловой цели представляется широкой. Кроме того, представляется достаточно широким то, что принцип деловой цели охватывает любые действия, которые прямо или косвенно привели к возникновению налоговой выгоды.

Неясно при этом, что считается достаточным, чтобы сделать вывод о том, что выгода была достигнута посредством прямых или косвенных схем [3, с. 591] [4, с. 58].

3. Одну из основных целей;

Согласно тексту принципа деловой цели, достаточно чтобы одна из основных целей создания такой схемы была направлена на получение налоговой выгоды. Для того, чтобы определить, направлена ли основная цель схемы на получение налоговой выгоды, необходимо провести объективный анализ мотивов, участвующих лиц. ОЭСР не считает что основной целью предприятия является получение налоговой выгоды, если данная схема неразрывно связана с функционированием предприятия [4, с. 59-60]. Однако в Комментариях ОЭСР не указывается должна ли основная цель определяться на основе качественных или количественных критериев, следует также учитывать, что следует отличать основную цель от вторичной, а также достаточно часто налоговая выгода возникает при структурировании трансграничных операций.

Представляется, что рассматривать принцип деловой цели следует с точки зрения качественных показателей, однако размер налоговой экономии может быть важным количественным показателем.

4. Схему или сделку;

С точки зрения ОЭСР данные понятия подлежат широкому толкованию и следует рассматривать в том числе, создание, распределение, приобретение или передачу дохода или источника дохода лицу [3, с. 590] [4, с. 57].

5. Что прямо или косвенно привело к налоговой выгоде и привело ли вообще;

6. Соответствует ли предоставление налоговой льготы в данных обстоятельствах объекту и цели применения положений СОИДН.

Исключение, когда принцип деловой цели не применяется- предоставление налоговой льготы соответствует целям и задачам СОИДН. В качестве цели и задачи СОИДН ОЭСР называет- поощрение трансграничных инвестиций [3, с. 592] [4, с. 60]. Таким образом, осознанное и экономически

обоснованное решение об осуществлении инвестиции по той причине, что заключено СОИДН, не может являться единственной причиной отсутствия деловой цели [5]. Например, если юридическое лицо при выборе место для создания постоянного представительства выберет страну, с которой заключено СОИДН. Также по мнению ОЭСР предоставление налоговой льготы соответствует целям и задачам СОИДН, если используемая налогоплательщиком схема выполняет условия статей, предусматривающих применение налоговой льготы (например, условие о минимальной доле участия при выплате дивидендов). Спорным остается вопрос, что если такие условия выполняются только в течении короткого срока.

Кроме того, цели и задачи СОИДН (дальнейшее развитие экономических отношений, избежание двойного налогообложения, избежание двойного неналогообложения), также могут вытекать из преамбулы, так что в отдельных случаях, представляется возможным, обратиться к этим целям [6].

Если условия принципа деловой цели выполняются, то налоговая льгота в отношении определенного вида дохода не может применяться. Важно отметить, что принцип деловой цели направлен на определенные доходы, а не на налогоплательщика в целом. Неясным остается, в какой мере является достаточным непредоставление налоговой льготы.

При рассмотрении принципа деловой цели возникает много не ответченных вопросов, хотя Комментарии ОЭСР и выступают вспомогательным средством в толковании принципа деловой цели, однако неясность все равно остается. Для избежания таких неясностей необходимо дальнейшее развитие и толкование изложенного принципа со стороны ОЭСР.

Список литературы

1. *Michael Kiesewetter* Seminar A: Wirksamkeit von Missbrauchsvermeidungsvorschriften / IStR 2018 [Электронный ресурс] // Режим доступа: <https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fzeits%2Fistr%2F2018%2Fcont%2Fistr.2018.629.1.htm&anchor=Y-300-Z-ISTR-B-2018-S-629> (Дата обращения: 20.02.2020).
2. Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS 2016 [Электронный ресурс] // <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf> (Дата обращения: 20.02.2020).

3. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 [Электронный ресурс] // Режим доступа: https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/mtc_cond-2017-en.pdf?expires=1554742641&id=id&accname=oid016082&checksum=9460527D15D973FEC25355C2ABDFF102 (Дата обращения: 20.02.2020).

4. Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 –

2015 Final Report [Электронный ресурс] // Режим доступа: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances-action-6-2015-final-report_9789264241695-en#page59 (Дата обращения: 20.02.2020).

5. *Lennart Fischer und Michaela Pitzer* Das MLI und die neuen allgemeinen Missbrauchsregelungen / IStR 2017 [Электронный ресурс] // <https://online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fzeits%2Fistr%2F2017%2Fcont%2Fistr.2017.804.1.htm&pos=5&hlwords=on> (Дата обращения: 20.02.2020).

6. *Dr. Arne Schnitger, Dr. Ronald Gebhardt und Judy Taing* Auslegungsfragen zum „Principal Purpose Test“ (PPT) – DBA-Missbrauchsverhinderung 4.0 / IStR 2018 [Электронный ресурс] // <https://online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fzeits%2Fistr%2F2018%2Fcont%2Fistr.2018.893.1.htm&pos=7&hlwords=on#FN25> (Дата обращения: 20.02.2020).

Steuern aktuell

› Aktuelles im Internationalen Steuerrecht

von Viktoria Derkach und Anna Trifonova,
Rödl & Partner Moskau

Der Föderale Steuerdienst Russlands verschärft die Anti-Treaty-Shopping-Regeln bei der Gewährung von DBA-Steuerbegünstigungen

Der Föderale Steuerdienst Russlands hat am 28. April 2018 zum Zwecke einer einheitlichen Rechtsanwendung durch die Steuerbehörden ein Schreiben veröffentlicht, in dem die Voraussetzungen dargelegt sind, die ein ausländisches Unternehmen, das Einkünfte aus Russland erhält, erfüllen muss, damit es als wirtschaftlich Berechtigter in den Genuss von DBA-Steuerbegünstigungen kommen kann.

Das Schreiben ist eine Fortsetzung der im Mai 2017 veröffentlichten Übersicht, in der der Föderale Steuerdienst Russlands die Rechtsprechung zur Anwendung solcher Begünstigungen analysiert hat und darauf hinwies, dass der Begriff „wirtschaftlich Berechtigter“ nicht im engen technischen Sinn zu verstehen ist, sondern zur Missbrauchsvermeidung bei der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen dient.

In der Übersicht hat der Föderale Steuerdienst auf folgendes hingewiesen:

- › Steuervergünstigungen dürfen nur jenen ausländischen Gesellschaften gewährt werden, die eine wirtschaftliche Präsenz im Ansässigkeitsstaat haben, einen Geschäftsbetrieb (mit Personal, Geschäftsräume usw.) dort unterhalten, tatsächlich berechtigt sind, über die Einkünfte zu verfügen, wirtschaftlichen Vorteile aus ihrer Verwendung erhalten und unternehmerische Risiken in Bezug auf die Aktiva tragen.
- › Die Anwendung des Konzepts des wirtschaftlich Berechtigten stellt einen Mechanismus zur Bekämpfung des Missbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen dar und kann auf verschiedene Einkunftsarten angewendet werden.
- › Für die Ablehnung der Gewährung von Steuerbegünstigungen reicht es aus, wenn die Steuerbehörde nachweist, dass der unmittelbare Empfänger der Einkünfte nicht ihr tatsächlicher Empfänger ist. Dabei ist die Feststellung des finalen wirtschaftlich Berechtigten nicht notwendig.

Das neue Schreiben enthält zusätzliche und wesentlich schärfere Kriterien, deren Anwendung den Steuerbehörden bei der Anfechtung ungerechtfertigt geltend gemachter reduzierter DBA-Quellensteuersätze empfohlen wird.



Insbesondere hat der Föderale Steuerdienst Russlands die Beurteilung des geschäftlichen Zwecks und die korrekte Klassifizierung der Rechtsgeschäfte als grundlegende Aspekte bei der Prüfung genannt, wobei er darauf hinwies, dass im Ergebnis der Beurteilung die Zahlungen neu klassifiziert und das Besteuerungsverfahren entsprechend geändert werden können.

Dabei wird den Steuerzahlern die Pflicht auferlegt, die Durchführung von Rechtsgeschäften und die Einbeziehung ausländischer Gesellschaften in die Geschäftsstruktur zu begründen und Beweise für die Angemessenheit dieser Wahl vorzulegen. Falls der Steuerzahler die objektive Notwendigkeit der Durchführung der Rechtsgeschäfte über die ausländische Gesellschaft nicht beweisen kann, können die Rechtsgeschäfte als nicht den Grundsätzen des Geschäftsverkehrs entsprechend eingestuft werden.

Das Schreiben enthält darüber hinaus zusätzliche Kriterien für die Beurteilung der Tätigkeit eines ausländischen Empfängers von Einkünften, der die Gewährung von DBA-Steuerbegünstigungen geltend macht, die es ermöglichen, ihn als Zwischengesellschaft einzuordnen, die keinen eigenen Geschäftsbetrieb unterhält. Zu diesen Kriterien gehören u. a.:

- › die Ausübung einer Tätigkeit ausschließlich in Form von Investitionen und Finanzierung von Gesellschaften der Gruppe, im Interesse dieser Gruppe und der mit ihr verbundenen Personen,
- › Erzielung des größten Teils des Gewinns (in Form von passiven Einkünften - Dividenden, Darlehenszinsen) aus Russland und die anschließende Weiterleitung an die Gesellschafter der Gruppe (Gründer),
- › Fehlen von Zahlungen, die für eine „normale Geschäftstätigkeit“ üblich sind (die Gesellschaft trägt nur Verwaltungskosten, die Personalkosten sind gering),
- › Fehlen von finanziellen/unternehmerischen Risiken,

- › Mitarbeiter der Gesellschaft üben keine tatsächliche Kontroll- und Verwaltungsfunktionen aus.

Erfüllt die Tätigkeit des Empfängers der ausländischen Einkünfte diese Kriterien, wird ihm das Recht entzogen, DBA-Steuerbegünstigungen geltend zu machen, denn dieses Recht hängt davon ab, ob der Empfänger der wirtschaftlich Berechtigte der Einkünfte ist und ob sich das tatsächliche Zentrum der Gewinnerzielung in dem Staat befindet, der die Begünstigung gewährt.

Der Föderale Steuerdienst Russlands hat auch darauf hingewiesen, dass das Konzept des wirtschaftlich Berechtigten universell ist und nicht nur auf Einkünfte in Form von Zinsen, Dividenden und Lizenzgebühren (wie im OECD-Musterabkommen aufgeführt), sondern auch auf andere Arten von Einkünften angewendet werden kann.

Da der oben aufgeführte Ansatz des Föderalen Steuerdienstes Russlands vollständig auf der Gerichtspraxis bei Fragen zur Rechtmäßigkeit der Anwendung von DBA-Steuerbegünstigungen beruht, wird nachdrücklich empfohlen, mögliche Risiken im Zusammenhang mit der Verschärfung der Anti-Treaty-Shopping-Regeln bei der Tätigkeit von Zahlungen zwischen Gesellschaften einer Gruppe zu analysieren.

Zur Analyse entsprechender Risiken im Einzelfall stehen unsere Steuerberater gerne zur Verfügung.

Kontakte für weitere Informationen



Helge Masennek
Rechtsanwalt, Steuerberater (Deutschland)
Tel.: +7495 933 5120
E-Mail: helge.masennek@roedl.com

› Umsatzsteuer bei Ausführung von Bau- und Montagearbeiten für den Eigenbedarf

von Anna Migacheva, Rödl & Partner Moskau

Der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage von Bau- und Montagearbeiten (im Folgenden – „BMA“) für den Eigenbedarf werden alle tatsächlichen Aufwendungen des Steuerzahlers für deren Ausführung zugeordnet, darunter Aufwendungen der Gesellschaft für die Ausarbeitung der Projekt-Voranschlagsdokumentation.

Der Wert der Leistungen von Auftragnehmern wird bei der Bestimmung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage nicht berücksichtigt (Schreiben Nr. 03-07-10/10 vom 21. Juni 2007, Nr. 03-07-10/12 vom 9. September 2010 des Finanzministeriums Russlands, Nr. 03-1-08/819/16 vom 24. März 2004 des Ministeriums Russlands für Steuern und sonstige Abgaben, Unterpt. 3, Pt. 1, Art. 146 Steuergesetzbuch der Russischen Föderation) (im Folgenden „SteuerGB“).

Gemäß Pt. 10, Art. 167 SteuerGB der Russischen Föderation wird die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage für BMA für den Eigenbedarf am letzten Tag jedes Veranlagungszeitraums (Quartals) bestimmt. Die Gesellschaft erstellt ein Exemplar der Faktura-Rechnung für den Wert von BMA und registriert diese im Verkaufsbuch für dasselbe Quartal, in dem die BMA ausgeführt wurden.

Die Umsatzsteuerbeträge, die bei der Ausführung der BMA für den Eigenbedarf berechnet wurden, werden durch den Steuerzahler zum Zeitpunkt der Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage zum Abzug gebracht, d.h. zum letzten Tag jedes Veranlagungszeitraums bzw. zum letzten des Quartals (Abs. 2, Pt. 5, Art. 172 und, Pt. 10, Art. 167 SteuerGB der Russischen Föderation).

Die Gesellschaft registriert dieselbe Faktura-Rechnung, die bei der Umsatzsteuerberechnung im Einkaufsbuch erstellt wurde.

Die Umsatzsteuer, die für den Wert der BMA berechnet wurde, kann im selben Quartal abgezogen werden, wenn 2 Bedingungen erfüllt sind (Pt. 6, Art. 171 und Pt. 5, Art. 172 SteuerGB der Russischen Föderation).

- › es ist geplant das Objekt im Bau (montiertes Objekt) (min. teilweise) in den mit der Umsatzsteuer zu besteuerten Transaktionen zu verwenden;
- › in Bezug auf dieses Objekt wird in der steuerlichen Rechnungslegung die Abschreibung berechnet.

Außerdem wird Umsatzsteuer vom Wert der Arbeiten der Auftragnehmer und Umsatzsteuer vom Wert der zum Bau erwor-

Федеральное государственное автономное
образовательное учреждение
высшего образования
«СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»
Юридический институт

Кафедра предпринимательского, конкурентного и финансового права

УТВЕРЖДАЮ

И.о. зав. кафедрой

д.ю.н., проф.



И.В. Шишко

подпись

инициалы,

фамилия

« 25 » 06 2020 г.

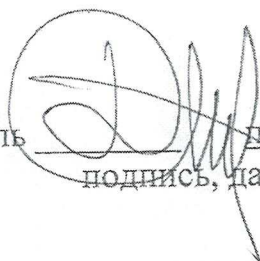
МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ

КОНЦЕПЦИЯ БЕНЕФИЦИАРНОГО СОБСТВЕННИКА: ОПЫТ
РОССИИ И ЕВРОПЫ

40.04.01 Юриспруденция

40.04.01.08 Российское и немецкое право/ Deutsches und Russisches Recht

Научный руководитель



проф.кафедры, д.ю.н.

А.В. Демин

подпись, дата должность, ученая степень инициалы,
фамилия

Выпускник

25.06.20 г. ЮЮ 18-08 М, 161835447

В.В. Держак

подпись, дата номер группы, зачетной книжки инициалы,
фамилия

Рецензент

Малинина

корресп. в отделе международного
права факультета
коллегии „Köfö und Partner“

А.С. Малинина

подпись, дата должность, ученая степень инициалы, фамилия

Красноярск 2020