

Балакина З. В.

ПРАВОВЫЕ ПРОБЛЕМЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ОБЛАСТИ (ШИРОТЫ) ПРИМЕНЕНИЯ КОНЦЕПЦИИ «БЕНЕФИЦИАРНОГО СОБСТВЕННИКА ДОХОДА»: ПРИМЕНЕНИЕ КОНЦЕПЦИИ В ПРЯМО НЕ ПРЕДУСМОТРЕННЫХ НАЛОГОВЫМИ СОГЛАШЕНИЯМИ СЛУЧАЯХ

Аннотация. Предметом исследования выступает практически значимая проблема определения области (широты) применения международной налоговой концепции «beneficial owner» дохода. Данная проблема рассматривается в разрезе двух следующих спорных вопросов: 1) Распространяется ли концепция «beneficial owner» дохода только на пассивные доходы (дивиденды, проценты и роялти) или также на «другие (иные) доходы», прямо не указанные в статьях налоговых соглашений, либо в принципе носит универсальный характер и распространяется на все доходы, подпадающих под действие налоговых соглашений; 2) применяется ли данная концепция к пассивным доходам только тогда, когда в статьях соглашений прямо предусмотрено такое ограничительное условие, или же и в тех случаях, когда в них явно не закреплено, что иностранный получатель дохода должен признаваться «beneficial owner» дохода. Разрешение данных вопросов имеет большое доктринальное и практическое значение, в том числе для целей правильного применения российских налоговых соглашений. В настоящее время положения п. 3 ст. 7 НК РФ и п. 2 ст. 7 НК РФ, регулирующие концепцию «beneficial owner» дохода, в действующей редакции явно не соотносятся друг с другом: п. 3 ст. 7 НК РФ предусматривает узкий подход, а п. 2 ст. 7 НК РФ широкий подход к вопросу определения области (пределов) применения концепции «beneficial owner» дохода. Необходимость устранения указанного противоречия, в том числе, подтверждает актуальность рассматриваемой темы. Автором проведено глубокое исследование различных существующих в зарубежной и российской доктрине и практике точек зрения по данным спорным вопросам. При проведении исследования помимо общих методов исследования: обобщения, индукции, дедукции, системного и логического анализа, Автором использовались специальные методы правового исследования: формально-юридический метод, метод сравнительно-правового анализа, метод толкования правовых норм. В результате проведенного исследования были выработаны следующие положения, обладающие научной новизной: 1) Иностранная компания, получающая пассивный доход, для целей применения налоговых соглашений РФ должна обладать статусом «beneficial owner» дохода, независимо от наличия такого требования в ст. 10, 11, 12 соглашений. Основываясь на изученных подходах зарубежных ученых, иностранной и российской судебной практики, вполне обоснованно считать, что концепция «beneficial owner» дохода является «внутренне присущей» всем соглашениям, поскольку их положения в любом случае должны интерпретироваться в «свете объекта и целей» налоговых соглашений, в том числе направленных на противодействие «treaty shopping». Исходя из этого, положения п. 1 ст. 11 «Проценты» и п. 1 ст. 12 «Роялти» соглашений РФ с Кипром и Люксембургом, прямо не содержащие ограничительного условия «beneficial owner» дохода, следует интерпретировать с той позиции, что оно подразумевается в них (выступает в качестве «implied concept»). 2) При этом концепция «beneficial owner» дохода не применяется по отношению к иным доходам, если это прямо не предусмотрено в соглашениях, как, например, в ст. 21 налоговой конвенции между РФ и Королевством Великобритании.

Ключевые слова: налоговые соглашения, бенефициарный собственник дохода, противоуклонительная налоговая концепция, пассивные доходы, иные (другие) доходы, уплаченный резиденту, подразумеваемая концепция, общие противоуклонительные правила, неправомерное использование соглашений, Комментарии ОЭСР.

Review. The subject of the present research is the practically important problem of defining the scope of the international tax concept of the 'beneficial owner of income'. This problem is being viewed from the following two points at issue: 1) whether the concept of 'beneficial owner of income' covers only passive incomes (dividends, interests and royalties) or 'other incomes' unspecified by articles of tax treaties or it is of general nature and therefore covers all incomes falling within tax treaties; 2) whether this concept applies to passive incomes only when articles of treaties explicitly provide for such a restrictive condition or also in cases when they do not clearly state that a foreign receiver of income has to be recognized as 'beneficial owner of income'. Solution of these issues has a high doctrinal and practical importance including that for the purposes of the proper application of Russia's tax treaties. For the present time effective versions of Clause 3 of Article 7 of the Tax Code of the Russian Federation and Clause 2 of Article 7 of the Tax Code of the Russian Federation that regulate the concept of 'beneficial owner of income' have obvious contradictions: Clause 3 of Article 7 of the Tax Code of the Russian Federation provides for a restricted approach and Clause 2 of Article 7 of the Tax Code of the Russian Federation offers a broadside approach to defining the scope of the concept of 'beneficial owner of income'. The need to eliminate the aforesaid contradiction, on top of everything else, prove that this is an important topic to be studied. The author for the article conducts an in-depth research of different opinions of foreign and Russian scientists on the matter. In the course of the research the author has used general research methods such as generalization, induction, deduction, systems and logical analysis, as well as specific methods of legal research such as technical legal method, comparative law method and method of interpreting legal provisions. As a result of the research, the author has developed the following provisions that have the scientific novelty: 1) In order to apply provisions of the Russian Federation tax treaties, a foreign company receiving passive income must have the status of 'beneficial owner of income' whatever Articles 10, 11 and 12 of the tax treaties state. Based on the analysis of the approaches of foreign and Russian researchers as well as legal precedents it would be reasonable to regard the concept of 'beneficial owner of income' to be 'implicit' in all treaties as provisions of these treaties must be interpreted according to the subject matter and objectives of tax treaties including prevention of 'treaty shopping'. With that in mind, provisions of Clause 1 of Article 11 'Interests' and clause 1 of Article 12 'Royalties' of the treaties between the Russian Federation, Cyprus and Luxemburg should be interpreted as implying the concept of 'beneficial owner of income' even though they do not explicitly state a restrictive condition of 'beneficial owner of income'. 2) However, the concept of 'beneficial owner of income' should not be applied to other incomes unless treaties explicitly state it as, for example, Article 21 of the Tax Convention between the Russian Federation and Great Britain provides for.

Keywords: beneficial owner of income, double tax avoidance conventions, anti-avoidance tax concept, passive incomes, another incomes, paid to resident, OECD Commentaries, general anti-avoidance rules, implied concept, treaty shopping.

Противоуклонительная налоговая концепция «бенефициарного собственника» дохода (далее по тексту будет использоваться транслитерированный термин «beneficial owner» дохода) имеет большое значение в сфере применения соглашений об избежании двойного налогообложения (далее – налоговых соглашений) во всех странах мира. Не является исключением из этого и Российская Федерация, что

подтверждается активной законодательной деятельностью по внутригосударственному урегулированию данной концепции в последнее время, а именно внесение новых положений в ст. 7 и ст. 312 НК РФ в ноябре 2014 г. [9], посвященных «beneficial owner» дохода, применяемых с начала 2015 г., и принятие 29 января 2016 г. Госдумой законопроекта в третьем чтении, вновь вносящего поправки в эти статьи [10].

Значимость и распространенность данной концепции обусловлена тем, что она направлена на борьбу с одной из самых глобальных налоговых проблем мирового масштаба – неправомерным использованием налоговых соглашений, иначе говоря «*treaty shopping*», как обычно называют в зарубежной и российской литературе. Известно, в международной налоговой практике принято оптимизировать налогообложение путем вывода дохода, полученного в государстве резидентства, из-под его налогообложения в низконалоговые (офшорные) юрисдикции с использованием транснациональных многоуровневых схем и корпоративных структур. Репатриация дохода, как правило, осуществляется налогоплательщиками путем выплаты пассивного дохода (дивидендов, процентов роялти) через специально созданные в странах, заключивших налоговые соглашения с государством их резидентства, промежуточные иностранные организации, выполняющие функции субхолдинга; «транзитного» заемного финансирования; предоставления сублицензий на результаты интеллектуальной собственности. Концепция «*beneficial owner*» дохода призвана защитить государства-источники дохода от использования этих транснациональных противоуклонительных схем путем предоставления налоговых льгот по соглашениям резидентам договаривающихся государств, только в том случае, когда они являются реальными получателями, «*beneficial owner*» дохода, а не простыми кондуитными («транзитными») компаниями, перечисляющими полученный доход в низконалоговую юрисдикцию.

Концепция «*beneficial owner*» дохода обычно прямо закреплена в ст. 10, 11, 12 налоговых соглашений, предусматривающих налоговые льготы в государстве-источнике по выплаченным дивидендам, процентам и роялти резиденту договаривающегося государства, и в таком случае ни у кого не возникает сомнений относительно необходимости ее применения. Однако требование «*beneficial owner*» дохода не всегда присутствует в указанных статьях соглашений, например, заключенных до МК ОЭСР 1977 г. и с тех пор не пересогласованных, либо содержится также в иных статьях, например, в ст. 21, устанавливающей освобождение от налогов в государстве-источнике при выплате других доходов, не поименованных в соглашениях.

В российской сети налоговых соглашений можно встретить и тот, и другой случаи. Так, в п. 1 ст. 11, п. 1 ст. 12 налогового соглашения РФ

с Кипром [3], и в п. 1 ст. 11 соглашения с Люксембургом [4] не предусмотрено ограничительного условия «*beneficial owner*» для предоставления налогового освобождения в государстве-источнике при выплате процентов и роялти. В то время, как в аналогичных положениях (п. 1 ст. 11 и п. 1 ст. 12) остальных соглашений России с другими странами прямо указано, что резидент договаривающегося государства для получения налоговой льготы (освобождения) по процентам и роялти в государстве-источнике должен быть «*beneficial owner*» дохода. В указанных соглашениях РФ с Кипром и Люксембургом есть оговорка о «*beneficial owner*» только в иных пунктах упомянутых статей. При этом с Кипром и Люксембургом были подписаны протоколы о внесении изменений в заключенные с ними соглашения [5; 6], относительно недавно вступившие в силу, но в них не было соответствующих поправок, касаемых применения требования «*beneficial owner*» дохода к указанным выше положениям. Таким образом, из указанных статей налоговых соглашений однозначно не следует, нужно ли применять концепцию «*beneficial owner*» дохода при выплате процентов и (или) роялти резидентам Кипра и Люксембурга.

В качестве примера налогового соглашения РФ, в котором требование «*beneficial owner*» применяется также в отношении «прочих доходов» (ст. 21) можно привести налоговую конвенцию между РФ и Соединенным Королевством Великобритании и Северной Ирландии от 15.02.1994 г.

В других странах также встречаются примеры и тех, и других налоговых соглашений. В связи с этим, ученые и практики в сфере международного налогообложения во всем мире, начиная с внедрения концепции «*beneficial owner*» в МК ОЭСР и ООН и закрепления ее в двусторонних налоговых соглашениях, задаются вопросами и ведут дискуссии об определении области (или широты) применения концепции «*beneficial owner*» в двух аспектах:

- должна ли она распространяться только на пассивные доходы или также на «другие (иные) доходы», прямо не указанные в статьях налоговых соглашений, либо вообще носить универсальный характер и применяться ко всем доходам, на которые распространяются налоговые соглашения;

- применяется ли данная концепция только тогда, когда в статьях соглашений, предусматривающих налоговые льготы при выплате пас-

сивных доходов, прямо предусмотрено такое ограничительное условие, или же и в тех случаях, когда в них явно не закреплено, что иностранный получатель пассивного дохода должен признаваться «beneficial owner».

Ответы на данные вопросы очень важны для целей правильного применения налоговых соглашений и взаимного соблюдения интересов государств-источников дохода и иностранных налогоплательщиков.

Для начала рассмотрим, как к решению данных вопросов подошел российский законодатель при закреплении в ст. 7 и ст. 312 НК РФ внутригосударственного определения концепции «beneficial owner» дохода. Рассматривая положения ст. 7 НК РФ, посвященные концепции «beneficial owner» дохода, в действующей редакции, однозначно нельзя сказать, ограничивают ли они применение данной концепции только статьями налоговых соглашений, в которых прямо предусмотрено такое требование для целей получения налоговых преимуществ, или же концепция используется в отношении любых налоговых льгот по всем налоговым соглашениям Российской Федерации. Так, в п. 3 ст. 7 НК РФ установлены критерии определения лиц, не являющихся «beneficial owner» дохода, которыми необходимо руководствоваться при использовании положений налоговых соглашений Российской Федерации, содержащих данное требование. Однако в п. 2 ст. 7 НК РФ вводятся критерии определения «beneficial owner» дохода (в русском варианте термина «лица, имеющего фактическое право на доход») «для целей применения Налогового кодекса РФ и международных соглашений» без привязки к их положениям, в которых прямо закреплено такое ограничительное условие. Используя формально-юридический метод толкования данные пункты статьи 7 НК РФ можно проинтерпретировать следующим образом:

П. 3 ст. 7 НК РФ говорит о необходимости проверки наличия у иностранного получателя дохода статуса «beneficial owner» только в предусмотренных налоговыми соглашениями случаях. То есть, когда в налоговых соглашениях, как в п. 1 ст. 11, п. 1 ст. 12 соглашения с Кипром или в п. 1 ст. 12 соглашения Люксембургом, не предусмотрено такого требования, налоговые льготы по соглашениям предоставляются резиденту договаривающегося государства независимо от наличия у него такого статуса.

Положения п. 2 ст. 7 НК РФ в свою очередь обязывают проверять, является ли иностран-

ный получатель дохода «beneficial owner», каждый раз при предоставлении ему налоговых льгот по налоговым соглашениям РФ, даже в тех случаях, когда это прямо не предусмотрено соглашениями.

Таким образом, п. 3 ст. 7 НК РФ и п. 2 ст. 7 НК РФ на текущий момент явно не соотносятся друг с другом: п. 3 ст. 7 НК РФ предусматривает узкий подход, а п. 2 ст. 7 НК РФ широкий подход к вопросу определения области (пределов) применения концепции «beneficial owner» дохода.

При этом при буквальном рассмотрении п. 2 ст. 7 НК РФ может показаться, что оно противоречит принципу приоритета норм международного права, содержащихся в ратифицированных налоговых соглашениях, над нормами национального права, закрепленному в п. 4 ст. 15 Конституции РФ. В связи с чем возникает вопрос: на самом ли деле это так или в действительности никакого противоречия здесь нет, а противоположная налоговая концепция «beneficial owner» дохода вправе быть применена и в тех случаях, когда нет прямой отсылки к ней в налоговом соглашении?

А может наоборот: применение концепции «beneficial owner» дохода только в прямо оговоренных в налоговых соглашениях случаях, как того требует п. 3 ст. 7 НК РФ, не соответствует международной налоговой практике применения налоговых соглашений, целью которых является, в том числе, противодействовать «treaty shopping», а также противоречит международному принципу добросовестного применения налоговых соглашений?

Важно отметить, что в скором времени явное противоречие п. 2 ст. 7 и п. 3 ст. 7 НК РФ будет устранено. Так, 29 января 2016 г. Государственная дума РФ приняла в третьем чтении законопроект [10], вновь изменяющий урегулирование концепции «beneficial owner» дохода, и направила его на рассмотрение в Совет Федерации. Данный Законопроект вносит, на наш взгляд, важные изменения в правовом регулировании концепции «beneficial owner» дохода. А именно, он предусматривает, что определение «лица, имеющего фактическое право на доход» в п. 2 ст. 7 НК РФ должно использоваться теперь только «для целей НК РФ», а не «для целей НК РФ и налоговых соглашений РФ», как предусмотрено в действующей редакции. В свою очередь определение «лица, не имеющего фактическое право на доход» в п. 3 ст. 7 НК РФ оставлено для использования его при применении ста-

твей налоговых соглашений, в которых предусмотрено данное ограничительное условие на получение налоговых льгот (освобождения) по соглашениям.

Однако вносимые данным законопроектом изменения в ст. 7 НК РФ не лишают необходимости поиска обоснованных ответов на дискуссионные вопросы, представленные на обсуждение в данной статье. Проблематика рассматриваемых вопросов по-прежнему остается, и их решение имеет как практическое, так и доктринальное значение. В частности, у автора возникают большие сомнения по поводу правильности позиции, что концепция «beneficial owner» дохода должна применяться по отношению к иностранному получателю пассивного дохода (дивидендов, процентов и роялти) только в том случае, когда это указано в ст. 10, 11 и 12 налоговых соглашений. Ведь вряд ли договаривающиеся государства при заключении налоговых соглашений желали, чтобы налоговые льготы по ним были предоставлены резидентам договаривающихся государств во всех случаях, даже тогда, когда они являются простыми кондуитными («транзитными») компаниями, переводящими доход из государства-источника дохода в офшорную юрисдикцию. Обозначенные в данной статье вопросы требуют глубокого изучения с учетом подходов ОЭСР, иностранного опыта применения концепции «beneficial owner» дохода и зарубежных доктринальных источников права.

Прежде чем перейти к обсуждению спорного вопроса применения концепции «beneficial owner» дохода к статьям соглашений, посвященным пассивным доходам, когда это прямо не закреплено в них, для начала остановимся на вопросе универсальности данной концепции и распространении ее на статьи налоговых соглашений «Другие (иные) доходы» (обычно ст. 21 соглашений) или в принципе на все выплачиваемые иностранным резидентам доходы, подпадающие под действие соглашений.

Итак, еще при разработке концепции «beneficial owner» дохода в рамках рабочей группы ОЭСР Великобритании, в чьей правовой системе изначально и возник данный термин, выносила на обсуждение предложение ввести требование «beneficial owner» в отдельной статье МК ОЭСР в качестве общего положения, применяющегося ко всей, а не только к статьям 10, 11 и 12 модельной конвенции [34]. Это предложение не было принято, хотя многие задавались вопросом, почему эта концепция ограничи-

вается только этими статьями. В целом причины такого ограничения понятны: «treaty shopping» чаще всего направлено на пассивные доходы [33], как правило, именно они уплачиваются через посредников [34]. Тем не менее, в Исследовании ООН по вопросам применения налоговых договоров для развивающихся стран отмечается, что в некоторых соглашениях понятие «beneficial owner» применяется и в отношении других доходов, и приводятся следующие примеры [33, 79-80]: Модельная налоговая конвенция США от 15.11.2006 г., по которой концепция «beneficial owner» применяется к пенсиям, ренте и прочим доходам; Протоколы к налоговым соглашениям между Хорватией и Израилем от 29.09.2006 г., между Пакистаном и Испанией от 02.06.2010 г., между Португалией и Уругваем от 30.11.2009 г., между Испанией и Сенегалом от 05.12.2006 г., где данная концепция используется применительно ко всем доходам, на которые распространяется действие указанных соглашений.

С позиции автора работы, концепция «beneficial owner» дохода не применима к «иным доходам» или ко всем доходам, в отношении которых действуют налоговые соглашения, если это прямо не предусмотрено в них, как, например, в ст. 21 упомянутой выше налоговой конвенции между РФ и Королевством Великобритании. Это связано с тем, что в Комментариях ОЭСР применение концепции «beneficial owner» дохода ограничивается статьями 10, 11 и 12 соглашений, посвященными пассивным доходам, а с нашей позиции, концепция «beneficial owner» в ст. 7 и ст. 312 НК РФ должна быть приведена в соответствии со сложившимися подходами в Комментариях ОЭСР 2014 г. для целей интернациональной гармонизации правового регулирования и правильного применения концепции «beneficial owner» дохода при использовании российских налоговых соглашений.

В отношении применения концепции «beneficial owner» дохода к статьям 10, 11 и 12 налоговых соглашений, посвященным пассивным доходам, когда в них нет прямо закрепленной отсылки к данной концепции, в мировой науке и практике существуют «две диаметрально противоположных точки зрения» [25].

Первый существующий подход в мировой науке и практике условно можно назвать формально-юридическим подходом, основанном на буквальном толковании международных правовых норм. Суть его заключается в следующем. Если ст. 10, 11, 12 налоговых соглашений не содержат

требования о наличии у иностранного получателя пассивного дохода статуса «beneficial owner», налоговые льготы по таким статьям должны предоставляться всем резидентам договаривающихся государств без привязки к рассматриваемой концепции. Казалось бы, такого подхода должны придерживаться все страны романо-германской правовой семьи, однако, как мы увидим далее, в этом нет никакой взаимосвязи.

Так, с позиции профессора Люка де Брое, изложенной в его докторской диссертации, «налоговые соглашения, заключенные ранее МК ОЭСР 1977 г., не содержащие ограничительно-го условия «beneficial owner», не могут интерпретироваться так, как будто в них установлено данное требование. Обычное значение термина «уплаченный» («paid to») в контексте МК ОЭСР 1963 г. не уместно приравнивать к сложному термину «beneficial owner» дохода, точный смысл которого до сих пор не ясен. В данном случае соглашения, не имеющие требования «beneficial owner», не должны толковаться на основании более поздних Комментариев ОЭСР, устанавливающих его» [26, 659]. Ученый Стефан ван Вегель также приходит к выводу, термин «оплата» не нужно смешивать с требованием «beneficial owner» или использовать его в качестве инструмента для предотвращения «treaty shopping». Он утверждает, что термин «paid to» должен оставаться в частно-правовом контексте отношений между должником и кредитором [36, 58]. Кроме того, с его позиции «договаривающиеся государства должны полагаться на противоположные положения соглашений, но если они не содержат их, налоговые льготы должны быть предоставлены с тем обоснованием, что соглашение является законом для его сторон». Его точка основывается на принципе «договоры должны исполняться» («*acta sunt servanda*»), а налоговые нормы должны подлежать строгому толкованию [36, 58].

Аналогичной позиции придерживаются также канадские суды. В Канаде налоговый наблюдательный совет (ныне налоговый суд Канады), рассматривая дела по таким соглашениям исходил из формального подхода и предоставлял налоговые льготы брокерам, несмотря на изложенную в Циркуляре позицию канадских налоговых органов, что плательщик должен установить личность «beneficial owner» дохода для применения налоговой льготы (освобождения) [26, 656].

Второй подход в мировой науке и практике, который следует из большинства зарубежных

доктринальных источников и иностранных судебных решений, проанализированных автором, в частности, таких экономически-развитых романо-германских стран, как Германия, Франция, Швейцария и Дания – концепция «beneficial owner» дохода должна применяться и тогда, когда статьи 10, 11, 12 соглашений, посвященные пассивным доходам, прямо не содержат такого требования.

Зарубежные ученые, придерживающиеся такой позиции, считают, что изначально концепция «beneficial owner» дохода подразумевалась во всех налоговых соглашениях независимо от того, закреплена она в них или нет. К примеру, немецкий ученый Клаус Фогель обосновывает данный подход тем, что, как в рамках, так и за пределами статей соглашений, посвященных налогообложению пассивных доходов, существуют определенные противоположные правила, которые могли быть использованы для достижения тех же результатов, для которых предполагается концепция «beneficial owner» дохода [31; 27, 33].

В связи с этим с позиции немецкого ученого Клауса Фогеля добавление термина «beneficial owner» дохода в немецкие налоговые соглашения после его введения в МК ОЭСР в 1977 г. не имеет существенного значения для применения соглашений, заключенных ранее, где этот термин не использовался. Клаус Фогель утверждал, что «все договоры содержат скрытое требование «beneficial owner» дохода, и что одни и те же результаты достигаются, когда схема с использованием кондуитных компаний, проанализирована с помощью концепции «beneficial owner» дохода, либо путем применения общих противоположных принципов, направленных на борьбу с «treaty shopping» [31; 27, 34]. Со ссылкой на принцип «приоритета существа над формой» («*substance-over-form rule*»), закрепленный в Комментариях ОЭСР и присущий всем налоговым соглашениям, он приходит к выводу, что «употребление термина в поздних соглашениях лишь имеет цель разъяснить уже существующую ситуацию правильного применения налоговых соглашений [32, 564; 25; 26, 659].

В своей докторской диссертации профессор Люк де Брое отмечал, что некоторые авторы придерживаются позиции, по которой термин «beneficial owner» дохода только разъясняет фразу «paid to» (выплаченный) резиденту, и не имеют никаких возражений, чтобы впоследствии данное выражение было истолковано

в духе концепции «beneficial owner» дохода [26, 659]. Термин «paid to» уже предполагает, что выплаты должны быть произведены «beneficial owner» дохода. Такой позиции, в частности, придерживается бельгийский специалист Анне ван де Виджвер, которая, основываясь на подходе Комитета ОЭСР по бюджетным вопросам, утверждает, что налоговое соглашение, заключенное до 1977 г., должно, насколько это возможно, толковаться в духе пересмотренных Комментариев ОЭСР, и таким образом требование «beneficial owner» дохода применяется к статьям, не содержащим его. Формальное введение данного понятия не следует рассматривать как новое ограничительное условие, а только как явное подтверждение того, что уже подразумевается в договоре. Примечательно, что эта позиция была высказана в отношении протокола 1987 г. к «старому» соглашению между США и Бельгией, введившему требование «beneficial ownership» дохода только в статью «дивиденды», а не в статью «проценты», но, несмотря на это, применена бельгийскими властями и по отношению к последней [35].

Тем не менее, у авторов есть разные точки зрения относительно точных последствий применения такого неявного требования «beneficial owner» дохода к выражению «paid to». По мнению некоторых авторов, в частности, специалиста в сфере международного налогового права Хаэлтермана, такая негласная трактовка разрешается только в том случае, если термин «beneficial owner» толковать в строгом юридическом смысле, что в сущности, означает, юридический кредитор признается фактическим владельцем [29, 233; 26, 659].

Согласно официальной точки зрения Министра Нидерландов в нидерландских налоговых соглашениях, не содержащих условие «beneficial owner», (в частности, с Испанией и Люксембургом) такое ограничительное условие остается применимым. В соответствии с этой позицией, положения таких налоговых соглашений о дивидендах, процентах и роялти следует толковать как имеющие требование «beneficial owner», хоть и не явно [30, 59].

В швейцарской и французской судебной практике также высказывается подход, согласно которому, даже если налоговое соглашение не содержит концепцию «beneficial owner» дохода, она считается подразумеваемой в нем.

Швейцарский Федеральный административный трибунал в п. 3.3.1. и 3.3.2. решения от

07.03.2012 г. по делу № А-6537/2010 [20] отметил, что в ст. 10(1) налогового соглашения между Данией и Швейцарией прямо не упоминается об ограничительном условии «beneficial owner» дохода для получения налоговой льготы, однако по мнению большинства юристов критерий «beneficial ownership» дохода подразумевается в каждом налоговом соглашении. Такая точка зрения в большей степени основана на МК ОЭСР и Комментариях к ней [28, 561]. Согласно комментариям ОЭСР, государственная практика, которую следует учитывать для целей толкования международных соглашений по пп. б п. 3 ст. 31 Венской Конвенции, подтверждает, что значение «beneficial owner» подразумевается в выражении «paid to» [26, 659]. В другом решении от 5 мая 2015 г. по делу № 2с_364/2012, посвященном применению концепции «beneficial owner» дохода, не содержащейся в налоговом соглашении между Швейцарией и Данией, при выплате дивидендов по свопам полного возврата («swap total return») Швейцарский Федеральный Верховный суд со ссылкой на швейцарские доктринальные источники (Robert Danon, Marcel Rene Jung, Peter Mausli и другие) признал допустимым и даже желательным использованием неявной оценки критерия «beneficial owner» дохода при интерпретации налогового соглашения. Так, Швейцарский Верховный суд, ссылаясь в п. 4.2. решения на позицию швейцарского ученого Петера Лочера (Peter Locher), заявляет, что только реальный «beneficial owner» дохода может претендовать на выгоды по налоговому соглашению, даже тогда, когда соглашения не явно указывают на это и отсылают только к уплате дохода резиденту другого государства, поскольку по общему правилу данный принцип должен применяться ко всем соглашениям, так как это соответствует постоянной практике всех договаривающихся государств [21, 7]. В п. 4.4.2. решения Швейцарский Федеральный суд также озвучивает позицию датских ученых (Jacob Bungaard, Michael Lang), которую они занимали долгие годы, согласно которой «такого же результата, что и при применении критерия «beneficial owner» дохода можно было бы достичь путем использования традиционно применяемых общих юридических принципов», поэтому не имеет значения, закреплен ли данный критерий в статье соглашения или нет [21, 10]. Кроме того, из данного решения Швейцарского Федерального Верховного суда следует, что протоколом от 21 августа 2009 г. положение о «beneficial ownership» дохода было

явно включено в ст. 10 соглашения между Данией и Швейцарией, а в сопровождающем письме Федерального консула к этому протоколу указывалось, что налоговое соглашение было всегда основано на этом понимании и поправкой протокола в соответствии с указаниями Модельной конвенции ОЭСР было сделано только явное разъяснение [21, 10].

Во Франции существует два значимых прецедента по данному вопросу: дело Bank of Scotland [18; 26, 700–701] и дело Diebold Courtage [19; 25]. Первое дело Bank of Scotland касалось применения «beneficial owner» дохода по англо-французскому налоговому соглашению, не содержащему данное требование. В данном деле налоговые органы заявили, что данная концепция все равно применяется даже при отсутствии четкой формулировки в соглашении, поскольку является частью более общей доктрины противодействия злоупотребления правом, применимой также к вопросам налогообложения. Во втором деле Diebold Courtage Верховный суд Франции применил концепцию «beneficial owner» к статье «роялти» голландско-французского налогового соглашения 1973 г., не содержащей ее. Суд посчитал, что концепция «beneficial owner» является «внутренне присущей» всем налоговым соглашениям, даже заключенным до 1977 г., поскольку любое положение налогового соглашения нужно понимать в свете его объекта и целей согласно Венской Конвенции и подходу ОЭСР.

Важно сказать, что в международной налоговой практике существует пример закрепления на национальном законодательном уровне широкого подхода к определению области применения концепции «beneficial owner» в двух рассмотренных выше аспектах. Так, в п. 3 ст. 103 Налогового Кодекса Украины содержится определение понятия «beneficial owner» для целей применения пониженной ставки налога в соответствии с правилами международного договора Украины к дивидендам, процентам, роялти, вознаграждениям и т. п. нерезидента, полученных из источников в Украине. Под ним понимается лицо, имеющее право на получение таких доходов, к которому не относится агент, номинальный держатель или же лицо, являющееся только посредником в отношении такого дохода» [13]. Из содержания данного определения следует, что НК Украины обязывает применять концепцию «beneficial owner» во-первых, при выплате любых доходов от источников Украины, во-вторых, независимо

от наличия в налоговом соглашении Украины такого ограничительного условия.

На практике, это положение НК Украины стало оказывать влияние на принятие украинскими судами своих решений (дело Феникс-Капитал № 2а-16217/12/2670 [16], дело ТД Niko № 2а-15125/12/2670 [17]). В частности, Киевский апелляционный административный суд в своем постановлении от 18.06.2013 г. по делу ТД Niko № 2а-15125/12/2670 пришел к выводу об отсутствии у кипрской компании права на применения льготной ставки по соглашению в отношении роялти, полученного по сублицензии, поскольку, по его мнению, кипрская компания не является «beneficial owner». При этом суд исходил из приоритета норм национального налогового права над нормами международного налогового права и не принял во внимание то, что в действующем на тот момент соглашении между Кипром и Украиной не было оговорки об обязательном наличии статуса «beneficial owner» у резидента.

В правоприменительной практике и юридической литературе Российской Федерации дискуссия по рассматриваемым вопросам определения области (широты) применения концепции «beneficial owner» разворачивается следующим образом.

Как уже было сказано, вышеупомянутые соглашения с Кипром и Люксембургом заключены после МК ОЭСР 1997 г., основаны на ней, но в своих пунктах 1 ст. 11, 12 Соглашений не содержат требования «beneficial owner» дохода. Некоторые российские специалисты в таком случае считают, что освобождение от налога на выплачиваемые проценты и (или) роялти должно применяться просто к резидентам договаривающихся государств. Резиденты Кипра или Люксембурга вправе не доказывать наличие у них фактического права на проценты и роялти, что на сегодняшний день является «одним из преимуществ данных юрисдикций» [24].

Ранее российские суды придерживались аналогичного подхода, что в частности следует из постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 05.12.2012 г. по нашумевшему в свое время делу Eastern Value Partners Limited, № А40-60755/12-20-388. В указанном постановлении арбитражный суд согласился с доводом налогоплательщика о том, что п. 1 ст. 11 Соглашения с Кипром не содержит условия «beneficial owner» дохода, и поэтому его соблюдение не требуется, что подтверждается также

аналогичными положениями соглашений РФ с другими странами (Германия, Австрия, Дания, Ирландия, Франция, Чехия и др.), в которых прямо говорится о применении налоговой льготы только в том случае, когда резидент договаривающегося государства признается «beneficial owner» [14]. Следует согласиться с мнением российского налогового специалиста Е. А. Бельшевой, что данный спор был проигран налоговой службой, по сути, из-за отсутствия соответствующей «полноценной» оговорки о «beneficial owner» в соглашении с Кипром» [22], поскольку из обстоятельств дела явно следовало, что кипрская компания не является «beneficial owner» полученных процентов от российского филиала кипрской компании, признаваемого налоговым резидентом РФ. Кратко обстоятельства дела представлены ниже на рисунке № 1:



Однако исходя из анализа свежей российской судебной практики, российские суды, кажется, нашли выход из ситуации, когда концепцию «beneficial owner» дохода в силу отсутствия ее прямого закрепления в налоговом соглашении применить не удастся, но из обстоятельств дела явно следует, что иностранный получатель дохода является не «beneficial owner», а просто кондуитной компанией, используемой для целей получения налоговой льготы по соглашению и переводящей полученный доход в офшорную юрисдикцию. В качестве примера можно привести решение Арбитражного суда г. Москвы от 08.05.2015 г. по делу № А40-12815/15, оставленное без изменения Постановлением Девятого Арбитражного Апелляционного суда от 04.08.2015 г. Кратко об-

стоятельства дела, представленные ниже на рисунке № 2, заключались в следующем.

Кипрская компания получала от российской компании роялти за предоставление неисключительной сублицензии на товарный знак, которые (за вычетом небольшой наценки) она в свою очередь перечисляла в адрес бермудской компании по неисключительной лицензии. При этом у российской компании существовала реальная возможность заключения прямого лицензионного договора с офшорной компанией, поскольку они входили в одну группу. Кроме того, лицензия и сублицензия выданы с минимальным временным интервалом.

Исходя из обстоятельств дела явно следует, что кипрская компания не являлась «beneficial owner» роялти, а была простой кондуитной компанией. Однако ст. 12 соглашения между Ки-

пром и РФ не содержит требования о наличии иностранного получателя (резидента Кипра) статуса «beneficial owner» дохода. Суд в таком случае для целей отказа кипрской компании в предоставлении налогового освобождения по ст. 12 соглашения между Кипром и РФ, применил общую доктрина деловой цели и концепцию необоснованной налоговой выгоды. На основании общих противонаклонительных правил суд пришел к следующим выводам:

- об отсутствии иной деловой цели структуры отношений, кроме получения необоснованной налоговой выгоды. В данном случае налоговая экономия заключается в отсутствии налога у источника в РФ с роялти по соглашению; уплате налога на Кипре по ставке 10%



только с разницы между полученными и выплаченными роялти; отсутствии налога у источника при выплате роялти и НДС при исходящих роялти на Кипре; включении выплаченного роялти в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль российской компании.

– положения налогового соглашения между Кипром и РФ не могут использоваться для искусственного создания ситуаций по минимизации налогообложения.

Тем самым, в свежей российской судебной практике подтверждается позиция немецкого ученого Клауса Фогеля, датских ученых и подходы, изложенные в швейцарских и французских судебных решениях о том, что не имеет значения, закреплена ли концепция «beneficial owner» дохода прямо в налоговом соглашении или нет, поскольку того же самого результата можно достичь путем применения общих правил, направленных на борьбу с уклонением от налогообложения и «treaty shopping». То есть, теперь следуя российской судебной практике необходимо, чтобы кипрский или люксембургский получатель дохода для предоставления ему налоговых льгот по соглашению, обладал статусом «beneficial owner» дохода, несмотря на явное отсутствие данного требования.

В свою очередь российские налоговые органы уже давно придерживаются позиции о негласном применении концепции «beneficial owner» дохода в соглашениях, в которых она прямо не закреплена. Еще при разработке в 2003 г. Методических рекомендаций по применению положений гл. 25 НК РФ к иностранным организациям (ныне утративших силу) [12] российские налоговые органы полагали, что концепция «beneficial owner» при использовании налоговых соглашений должна «носить

универсальный характер» и должна применяться «вне зависимости от того, предусмотрено ли соответствующее ограничительное условие соглашением или нет» [23]. Так, п. 8 упомянутых выше Методических рекомендаций МНС России указывал, что при наличии выплат доходов иностранным организациям от источников в РФ, в целях установления обязанности по удержанию налогов у источника выплаты необходимо удостовериться, имеет ли лицо, в пользу которого осуществлена выплата, фактическое право на получение этих доходов». Из этого положения рекомендаций вытекает, что у иностранной компании существовала обязанность подтвердить статус «beneficial owner» при получении любых выплат из России и независимо от наличия такого условия в соглашении. Затем такой широкой подход к применению «beneficial owner» был применен Минфином России при разработке им своего законопроекта от 27.05.2014 г. [11], который и лег в основу вступивших в силу с начала января 2015 г. поправок в ст. 7 и ст. 312 НК РФ, предусматривающих правовое регулирование данной концепции.

С точки зрения автора работы, иностранная компания, получающая пассивный доход в виде дивидендов, процентов или роялти, для целей применения налоговых соглашений РФ должна обладать статусом «beneficial owner» дохода, независимо от наличия такого требования в ст. 10, 11, 12 соглашений. Основываясь на изложенных выше подходах зарубежных ученых, иностранной и новой российской судебной практики, с нашей позиции вполне обоснованно считать, что концепция «beneficial owner» дохода является «внутренне присущей» статьям 10, 11 и 12 всех налоговых соглашений, поскольку их положения согласно Комментариям ОЭСР

и Венской Конвенции в любом случае должны интерпретироваться в «свете объекта и целей» налоговых соглашений, в том числе направленных на противодействие «*treaty shopping*», и международного принципа добросовестного применения налоговых соглашений. Таким образом, по нашему мнению, вышеупомянутые положения п. 1 ст. 11 «Проценты» и п. 1 ст. 12

«Роялти» соглашений РФ с Кипром и Люксембургом, прямо не содержащие ограничительного условия «*beneficial owner*» дохода следует интерпретировать с той позиции, что оно подразумевается в них (выступает в качестве «*implied concept*»), тем более, что такая оговорка встречается в иных пунктах данных статей соглашений с Кипром и Люксембургом.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Венская Конвенция о праве международных договоров (Заключена в Вене 23.05.1969)// Сборник международных договоров СССР,-выпуск XLII,-1988.
2. Конвенция между Правительством РФ и Правительством Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии от 15.02.1994 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и прирост стоимости имущества» (вместе с обменом нотами от 15.02.1994 «Между чрезвычайным и полномочным послом Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии в Российской Федерации и заместителем министра иностранных дел Российской Федерации») // Собрание законодательства РФ,-1999,-№ 27,-ст. 3188.
3. Соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Кипр от 05.12.1998 (ред. от 07.10.2010) «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» // Собрание законодательства РФ,-1999,-№ 37,-ст. 4447; Собрание законодательства РФ,-2012,-№ 33.
4. Соглашение между Российской Федерацией и Великим Герцогством Люксембург об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» (Заключено в г. Москве 28.06.1993) (ред. от 21.11.2011) // Собрание законодательства.
5. Протокол «О внесении изменений в Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 5 декабря 1998 года» от 07.10.2010 г. // Собрание законодательства РФ,-2012,-№ 33,-ст. 4623.
6. Протокол о внесении изменений в Соглашение между Российской Федерацией и Великим Герцогством Люксембург об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» от 21.11.2011 // Собрание законодательства РФ,-2013,-№ 41,-ст. 5136.
7. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ (в ред. от 29.12.2015 № 386-ФЗ) // Собрание законодательства Российской Федерации.-1998.-№ 31.-ст. 3824; Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>.-2015.
8. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ (в ред. от 29.12.2015 № 398-ФЗ) // Собрание законодательства Российской Федерации.-2000.-№ 32.-ст. 3340; Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>.-2015.
9. Федеральный закон от 24.11.2014 № 376-ФЗ (в ред. от 06.04.2015) «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» // «Собрание законодательства РФ», -2014,-№ 48,-ст. 6657; Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>-2015.
10. Законопроект «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ и ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)», принятый Государственной думой 29.01.2016 г.,-[Электронный ресурс],-2016,-режим доступа: [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).

11. Проект ФЗ РФ от 27.05.2014 г. «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» (подготовлен Минфином России),-[Электронный ресурс],-2014,-Режим доступа: http://www.minfin.ru/common/upload/library/2014/05/main/zakonoproekt_izm_NK_RF_nalogoobl_pribyli_kont_in_kom.pdf.
12. Приказ МНС РФ от 28.03.2003 N БГ-3-23/150 «Об утверждении Методических рекомендаций налоговым органам по применению отдельных положений главы 25 НК РФ, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций» (утр. силу, отменен Приказом ФНС России от 19.12.2012 г. № ММВ-7-3/980@).
13. Налоговый Кодекс Украины (Податковий кодекс України, от 02.12.2010 № 2755-VI, опубликован в «Голосе України», 2010, 12, 04.12.2010 N 229-230, «Офіційному віснику України», 2010, N 92 (10.12.2010), ст. 3248, (в ред. Закона Украины от 02.03. 2015 г. N 211-VIII, [Электронный ресурс],-2010 г. – Режим доступа: <http://www.elzvit.org.ua/law-base/налоговый-кодекс-украины/администрирование-налогов-сборов-3/>).
14. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 05.12.2012 г. по делу № А40-60755/12-20-388.
15. Решение Арбитражного суда г. Москвы от 08.05.2015 г. по делу № А40-12815/15, оставленное без изменения Постановлением Девятого Арбитражного Апелляционного суда от 04.08.2015 г..
16. Постановление Окружного Административного суда г. Киева от 28.04.2014 г. по делу № 2а-16217/12/2670,-[Электронный ресурс],-2014,-Режим доступа: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/38528437>; <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/33694556/>.
17. Постановление Киевского апелляционного административного суда от 18.06.2013 г. по делу № 2а-15125/12/2670,-[Электронный ресурс],-2013,-Режим доступа: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/32135653>.
18. French Supreme Court's decision of December 29, 2006, *Ministre de Economie, des Finances et de l'Industrie v Societe Bank of Scotland* (2006) 9 ITLR 1, № 283314, [Электронный ресурс],-2006,-Режим доступа: <http://www.legifrance.gouv.fr/affichJuriAdmin.do?oldAction=rechJuriAdmin&idTexte=СЕТАТЕХТ000018004870&fastReqId=108794529&fastPos=1>.
19. French Supreme Court's decision of October 13, 1999, case №.191191, *min. c/SA Diebold Courtagе*, RJF 12/99 №. 1492.
20. Swiss Federal Administrative Court decision of March 7, 2012, case № A-6537/2010, [Электронный ресурс],-2012,-Режим доступа: <http://www.bvger.ch/publiws/pub/cache.jsf>.
21. Swiss Federal Supreme Court, Judgment of 05.05.2015, 2nd Administrative Law Division, Case 2с_263/2012, Inofficial translation, Walter Wyss Ltd.
22. Бельшева Е.А. // Концепция «бенефициарного собственника» в свете российского законодательства, 20.05.2014 г., [Электронный ресурс],-2014 г.,-Режим доступа: // <http://blogfiscal.ru/?p=14250>.
23. Брук Б.Я. Кодификация концепции бенефициарного собственника в российском налоговом законодательстве: постановка проблемы // Закон. 2013. N 4. С. 54 – 62.
24. Викулов К.Е., Новые налоговые риски: концепция бенефициарного собственника// Финансовый директор// [Электронный ресурс],-Режим доступа: <http://fd.ru/articles/37853-novye-nalogovye-riski-kontseptsiya-benefitsiarnogo-sobstvennika#ixzz3Bz3vp832>.
25. Гидирим Владимир Алексеевич, Концепция «бенефициарной собственности» в международном налогообложении/ Журнал Международное право, № 3, 2014, [Электронный ресурс],-2014 г., Режим доступа: http://e-notabene.ru/wl/article_10812.html.
26. De Broe, Luc, *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,-[Электронный ресурс],-2007 г.-режим доступа: <https://books.google.ru/booksid=J1Qd6Yk4390C&printsec=fro ntcover&hl=ru#v=onepage&q&f=false>.
27. Cervantes Marcos, «Interpreting the concept of Beneficial Ownership», *Masters of Law, Faculty of Law, University of Toronto*, Copyright, 2009, [Электронный ресурс]. – 2009,-Режим доступа: https://tspace.library.utoronto.ca/bitstream/1807/18894/1/Cervantes_Laflamme_Marcos_200911_LLM_thesis.pdf.

28. Desax Marcus, Busenhard Martin, Swiss Tribunal Rules on Ownership and Treaty Abuse Issue Regarding Total Return Swaps, *Tax Notes Int'l*, Volume 66, № 6, May 7, 2012, , [Электронный ресурс].-2012 г.-Режим доступа: <https://www.walderwyss.com/publications/1185.pdf>.
29. Haelterman, A., *Fiscale transparantie, theorie en praktijk*, Biblio, 1992.
30. Lang Michael, Pistone Pasquale, Schuch Josef, Staringer Claus and Storck Alfred, *Beneficial Ownership: Recent Trends*, IBFD, 2013, [Электронный ресурс]. – 2013 г. – Режим доступа: <http://books.google.ru/books?id=9Ap2AgAAQBAJ&printsec=frontcover&hl=ru#v=onepage&q&f=false>.
31. Vogel Klaus on *Double Taxation Conventions* (Deventer/Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991). (Deventer/Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991).
32. Vogel Klaus on *Double Taxation Conventions*, 3th edition, Kluwer Law International, 1997,-[Электронный ресурс].-1997 – Режим доступа: http://www.amazon.com/dp/9041108920/ref=rdr_ext_book.
33. Trepelkov Alexander, Tonino Harry, Halka Dominika, *United Nations Handbook on Selected Issues in Administration of Double Tax Treaties for Developing Countries*. New York. 2013. P. 79-80, [Электронный ресурс].-2013, режим доступа: http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/08/UN_Handbook_DTT_Admin.pdf.
34. Vann Richard J., *Beneficial Ownership: What Does History (and Maybe Policy) Tell Us*, Sydney Law School Research Paper № 12/66, September 9, 2012), 55 p., [Электронный ресурс].-2012 г.-Режим доступа: <http://ssrn.com/abstract=2144038>.
35. de Vijver Anne Van, *The New US-Belgium Double Tax Treaty: A Belgian and EU Perspective*, *Lancier*, 27.01.2009,-[Электронный ресурс].-2009 г. – Режим доступа: https://books.google.ru/books?id=cRHVlebhViUC&dq=inauthor:%22Anne+Van+de+Vijver%22&hl=ru&source=gbs_navlinks_s.
36. Weeghel van S. *The Improper Use of Tax Treaties: with Particular Reference to the Netherlands and the United States*, Series on International Taxation, Kluwer Law International, 1998,-[Электронный ресурс]. – 1998 г. – Режим доступа: http://books.google.ru/books?id=2BTfZURbHLkC&pg=PA3&hl=ru&source=gbs_toc_r&cad=4#v=onepage&q&f=false.

REFERENCES

1. Venskaya Konventsiya o prave mezhdunarodnykh dogovorov (Zaklyuchena v Vene 23.05.1969)// *Sbornik mezhdunarodnykh dogovorov SSSR,-vypusk XLII,-1988.*
2. Konventsiya mezhdru Pravitel'stvom RF i Pravitel'stvom Soedinennogo Korolevstva Velikobritanii i Severnoi Irlandii ot 15.02.1994 «Ob izbezhanii dvojnogo nalogooblozheniya i predotvrashchenii ukloneniya ot nalogooblozheniya v otnoshenii nalogov na dokhody i prirost stoimosti imushchestva» (vmeste s obmenom notami ot 15.02.1994 «Mezhdru chrezvychainym i polnomochnym poslom Soedinennogo Korolevstva Velikobritanii i Severnoi Irlandii v Rossiiskoi Federatsii i zamestitelem ministra inostrannykh del Rossiiskoi Federatsii») // *Sobranie zakonodatel'stva RF,-1999,-№ 27,-st. 3188.*
3. Soglasenie mezhdru Pravitel'stvom RF i Pravitel'stvom Respubliki Kipr ot 05.12.1998 (red. ot 07.10.2010) «Ob izbezhanii dvojnogo nalogooblozheniya v otnoshenii nalogov na dokhody i kapital» // *Sobranie zakonodatel'stva RF,-1999,-№ 37,-st. 4447; Sobranie zakonodatel'stva RF,-2012,-№ 33.*
4. Soglasenie mezhdru Rossiiskoi Federatsiei i Velikim Gertsogstvom Lyuksemburg ob izbezhanii dvojnogo nalogooblozheniya i predotvrashchenii ukloneniya ot nalogooblozheniya v otnoshenii nalogov na dokhody i imushchestvo» (Zaklyucheno v g. Moskve 28.06.1993) (red. ot 21.11.2011) // *Sobranie zakonodatel'stva.*
5. Protokol «O vnesenii izmenenii v Soglasenie mezhdru Pravitel'stvom Rossiiskoi Federatsii i Pravitel'stvom Respubliki Kipr ob izbezhanii dvojnogo nalogooblozheniya v otnoshenii nalogov na dokhody i kapital ot 5 dekabrya 1998 goda» ot 07.10.2010 g. // *Sobranie zakonodatel'stva RF,-2012,-№ 33,-st. 4623.*
6. Protokol o vnesenii izmenenii v Soglasenie mezhdru Rossiiskoi Federatsiei i Velikim Gertsogstvom Lyuksemburg ob izbezhanii dvojnogo nalogooblozheniya i predotvrashchenii ukloneniya ot

- nalogooblozheniya v otnoshenii nalogov na dokhody i imushchestvo» ot 21.11.2011 // Sobranie zakonodatel'stva RF,-2013,-№ 41,-st. 5136.
7. Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii (chast' pervaya) ot 31.07.1998 g. № 146-FZ (v red. ot 29.12.2015 № 386-FZ) // Sobranie zakonodatel'stva Rossiiskoi Federatsii.-1998.-№ 31.-st. 3824; Ofitsial'nyi internet-portal pravovoi informatsii <http://www.pravo.gov.ru>.-2015.
 8. Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii (chast' vtoraya) ot 05.08.2000 №117-FZ (v red. ot 29.12.2015 № 398-FZ) // Sobranie zakonodatel'stva Rossiiskoi Federatsii.-2000.-№ 32.-st. 3340; Ofitsial'nyi internet-portal pravovoi informatsii <http://www.pravo.gov.ru>.-2015.
 9. Federal'nyi zakon ot 24.11.2014 № 376-FZ (v red. ot 06.04.2015) «O vnesenii izmenenii v chasti pervuyu i vtoruyu Nalogovogo kodeksa Rossiiskoi Federatsii (v chasti nalogooblozheniya pribyli kontroliruemykh inostrannykh kompanii i dokhodov inostrannykh organizatsii)» // "Sobranie zakonodatel'stva RF»,-2014,-№ 48,-st. 6657; Ofitsial'nyi internet-portal pravovoi informatsii <http://www.pravo.gov.ru>-2015.
 10. Zakonoproekt «O vnesenii izmenenii v chasti pervuyu i vtoruyu NK RF i FZ «O vnesenii izmenenii v chasti pervuyu i vtoruyu NK RF (v chasti nalogooblozheniya pribyli kontroliruemykh inostrannykh kompanii i dokhodov inostrannykh organizatsii)», prinyaty Gosudarstvennoi dumoi 29.01.2016 g.,-[Elektronnyi resurs],-2016,-rezhim dostupa: [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).
 11. Proekt FZ RF ot 27.05.2014 g. «O vnesenii izmenenii v chasti pervuyu i vtoruyu NK RF (v chasti nalogooblozheniya pribyli kontroliruemykh inostrannykh kompanii i dokhodov inostrannykh organizatsii)» (podgotovlen Minfinom Rossii),-[Elektronnyi resurs],-2014,-Rezhim dostupa: http://www.minfin.ru/common/upload/library/2014/05/main/zakonoproekt_izm_NK_RF_nalogoobl_pribyli_kont_in_kom.pdf.
 12. Prikaz MNS RF ot 28.03.2003 N BG-3-23/150 «Ob utverzhdenii Metodicheskikh rekomendatsii nalogovym organam po primeneniyu otdel'nykh polozhenii glavy 25 NK RF, kasayushchikhsya osobennosti nalogooblozheniya pribyli (dokhodov) inostrannykh organizatsii» (utr. silu, otmenen Prikazom FNS Rossii ot 19.12.2012 g. № MMV-7-3/980@).
 13. Nalogovyi Kodeks Ukrainy (Podatkovii kodeks Ukraini, ot 02.12.2010 № 2755-VI, opublikovan v «Golose Ukraini», 2010, 12, 04.12.2010 N 229-230, «Ofitsiinomu visniku Ukraini», 2010, N 92 (10.12.2010), st. 3248, (v red. Zakona Ukrainy ot 02.03. 2015 g. N 211-VIII, [Elektronnyi resurs],-2010 g. – Rezhim dostupa: <http://www.elzvit.org.ua/law-base/nalogovyi-kodeks-ukrainy/administrirovanie-nalogov-sborov-3/>).
 14. Postanovlenie Devyatogo arbitrazhnogo apellyatsionnogo suda ot 05.12.2012 g. po delu № A40-60755/12-20-388.
 15. Reshenie Arbitrazhnogo suda g. Moskvy ot 08.05.2015 g. po delu № A40-12815/15, ostavlennoe bez izmeneniya Postanovleniem Devyatogo Arbitrazhnogo Apellyatsionnogo suda ot 04.08.2015 g..
 16. Postanovlenie Okruzhnogo Administrativnogo suda g. Kieva ot 28.04.2014 g. po delu № 2a-16217/12/2670,-[Elektronnyi resurs],-2014,-Rezhim dostupa: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/38528437>; <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/33694556/>.
 17. Postanovlenie Kievskogo apellyatsionnogo administrativnogo suda ot 18.06.2013 g. po delu № 2a-15125/12/2670,-[Elektronnyi resurs],-2013,-Rezhim dostupa: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/32135653>.
 18. French Supreme Court' s decision of December 29, 2006, Ministre de Economie, des Finances et de l'Industrie v Societe Bank of Scotland (2006) 9 ITLR 1, № 283314, [Elektronnyi resurs],-2006,-Rezhim dostupa: <http://www.legifrance.gouv.fr/affichJuriAdmin.do?oldAction=rechJuriAdmin&idTexte=CETATEXT000018004870&fastReqId=108794529&fastPos=1>.
 19. French Supreme Court' s decision of October 13, 1999, case №.191191, min. c/SA Diebold Courtage, RJF 12/99 №. 1492.

20. Swiss Federal Administrative Court decision of March 7, 2012, case № A-6537/2010, [Elektronnyi resurs],-2012,-Rezhim dostupa: <http://www.bvger.ch/publiws/pub/cache.jsf>.
21. Swiss Federal Supreme Court, Judgment of 05.05.2015, 2nd Administrative Law Division, Case 2c_263/2012, Inofficial translation, Walter Wyss Ltd.
22. Belysheva E.A. // Kontsepsiya «benefitsiarnogo sobstvennika» v svete rossiiskogo zakonodatel'stva, 20.05.2014 g., [Elektronnyi resurs],-2014 g.,-Rezhim dostupa: // <http://blogfiscal.ru/?p=14250>.
23. Bruk B.Ya. Kodifikatsiya kontsepsii benefitsiarnogo sobstvennika v rossiiskom nalogovom zakonodatel'stve: postanovka problemy // Zakon. 2013. N 4. S. 54 – 62.
24. Vikulov K.E., Novye nalogovye riski: kontsepsiya benefitsiarnogo sobstvennika// Finansovyi direktor// [Elektronnyi resurs],-Rezhim dostupa: <http://fd.ru/articles/37853-novye-nalogovye-riski-kontsepsiya-benefitsiarnogo-sobstvennika#ixzz3Bz3vp832>.
25. Gidirim Vladimir Alekseevich, Kontsepsiya «benefitsiarnoi sobstvenosti» v mezhdunarodnom nalogooblozhenii/ Zhurnal Mezhdunarodnoe pravo, № 3, 2014, [Elektronnyi resurs],-2014 g., Rezhim dostupa: http://e-notabene.ru/wl/article_10812.html.
26. De Broe, Luc, 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,-[Elektronnyi resurs],-2007 g.-rezhim dostupa: <https://books.google.ru/booksid=J1Qd6Yk4390C&printsec=frontcover&hl=ru#v=onepage&q&f=false>.
27. Cervantes Marcos, «Interpreting the concept of Beneficial Ownership», Masters of Law, Faculty of Law, University of Toronto, Copyright, 2009, [Elektronnyi resurs]. – 2009,-Rezhim dostupa: https://tspace.library.utoronto.ca/bitstream/1807/18894/1/Cervantes_Laflamme_Marcos_200911_LLM_thesis.pdf.
28. Desax Marcus, Busenhard Martin, Swiss Tribunal Rules on Ownership and Treaty Abuse Issue Regarding Total Return Swaps, Tax Notes Int'l, Volume 66, № 6, May 7, 2012, , [Elektronnyi resurs].-2012 g.-Rezhim dostupa: <https://www.walderwyss.com/publications/1185.pdf>.
29. Haelterman, A., Fiscale transparantic, theorie en praktijk, Biblio, 1992.
30. Lang Michael, Pistone Pasquale, Schuch Josef, Staringer Claus and Storck Alfred, Beneficial Ownership: Recent Trends, IBFD, 2013, [Elektronnyi resurs]. – 2013 g. – Rezhim dostupa: <http://books.google.ru/books?id=9Ap2AgAAQBAJ&printsec=frontcover&hl=ru#v=onepage&q&f=false>.
31. Vogel Klaus on Double Taxation Conventions (Deventer/Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991). (Deventer/Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991).
32. Vogel Klaus on Double Taxation Conventions, 3th edition, Kluwer Law International, 1997,-[Elektronnyi resurs],-1997 – Rezhim dostupa: http://www.amazon.com/dp/9041108920/ref=rdr_ext_book.
33. Trepelkov Alexander, Tonino Harry, Halka Dominika, United Nations Handbook on Selected Issues in Administration of Double Tax Treaties for Developing Countries. New York. 2013. P. 79-80, [elektronnyi resurs],-2013, rezhim dostupa: http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/08/UN_Handbook_DTT_Admin.pdf.
34. Vann Richard J., Beneficial Ownership: What Does History (and Maybe Policy) Tell Us, Sydney Law School Research Paper № 12/66, September 9, 2012), 55 p., [Elektronnyi resurs],-2012 g.-Rezhim dostupa: <http://ssrn.com/abstract=2144038>.
35. de Vijver Anne Van, The New US-Belgium Double Tax Treaty: A Belgian and EU Perspective, Lancier, 27.01.2009,-[Elektronnyi resurs],-2009 g. – Rezhim dostupa: https://books.google.ru/books?id=cRHVlebhViUC&dq=inauthor:%22Anne+Van+de+Vijver%22&hl=ru&source=gbs_navlinks_s.
36. 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,-[Elektronnyi resurs]. – 1998 g. – Rezhim dostupa: http://books.google.ru/books?id=2BTfZURbHLkC&pg=PA3&hl=ru&source=gbs_toc_r&cad=4#v=onepage&q&f=false.