

## СТАТУС КОММЕНТАРИЕВ ОЭСР В РОССИИ И ВОПРОСЫ БЕНЕФИЦИАРНОЙ СОБСТВЕННОСТИ

### STATUS OECD COMMENTARY IN RUSSIA AND ISSUES BENEFICIAL OWNERSHIP

*A. Vinnichenko*

#### Annotation

This article reviews the status of the Commentary to the OECD Model Convention in Russia. The author considers question of the use of the OECD's clarifications and the Commentary to the OECD Model Convention in solving topical tax disputes. The article describes the impact of trends and changes in the OECD Model Convention and its Commentary on the Russian legislation and practice.

**Keywords:** OECD Commentary, beneficial owner, double taxation, benefits, tax treaty, OECD Model Tax Convention on income and capital, tax legislation.

*Винниченко Анастасия Дмитриевна*

*Финансовый Университет*

*при Правительстве Российской Федерации,  
Москва*

#### Аннотация

В статье анализируется статус Комментариев к Модельной конвенции ОЭСР в России. Рассматривается вопрос использования разъяснений ОЭСР и Комментариев к Модельной конвенции ОЭСР при решении актуальных налоговых споров. Описано влияние тенденций и изменений Модельной конвенции ОЭСР и комментариев к ней на российское законодательство и практику.

#### Ключевые слова:

Комментарии ОЭСР, бенефициарный собственник, двойное налогообложение, льготы, договор об избежании двойного налогообложения, Модельная Налоговая Конвенция в отношении доходов и капитала, налоговое законодательство.

Договоры об избежании двойного налогообложения (далее – "ДИДН") в рамках текущей глобальной, развивающейся экономики являются основным инструментом для устранения барьеров в международной торговле и осуществлении инвестиций с помощью устранения такого явления как двойное налогообложение, а также обеспечения определенности для инвесторов. Основными целями ДИДН являются предотвращение международного двойного налогообложения, двойного (не)налогообложения и предотвращение избежания налогов и уклонения от уплаты налогов.

Как отмечает Ричард Ванн, "... договоры об избежании двойного налогообложения содержат сравнительно более общие формулировки, чем внутреннее налоговое законодательство отдельных государств, а также имеют более длительный период действия, чем многие положения внутреннего законодательства (10–20 лет и более без изменений – в отношении ДИДН). Необходимо также иметь документ, который будет покрывать будущие изменения во внутреннем законодательстве и в тоже время разъяснять текущее внутреннее законодательство" [1].

На данный момент по всему миру заключено множество ДИДН, а также разработано несколько моделей, некоторые из которых принимаются на наднациональном

уровне. Например, Типовая Конвенция об избежании двойного налогообложения Организации Объединенных Наций в отношениях между развитыми и развивающимися странами и Модельная Налоговая Конвенция в отношении доходов и капитала Организации Экономического Сотрудничества и Развития (далее – "Модельная конвенция ОЭСР"). Некоторые модели разрабатываются и используются на уровне внутреннего законодательства отдельных государств, например в США разработана своя Модельная Конвенция по налогу на доходы, и в России имеется Модель, предусмотренная постановлением Правительства [2].

Комментарии к Модельной конвенции ОЭСР (далее – "Комментарии ОЭСР") являются одним из наиболее широко распространенных и используемых правовым инструментом для толкования положений ДИДН, "Комментарии ОЭСР являются важным инструментом для понимания международного налогового права, его эволюции и прогресса, а также эволюции и прогресса торгового обмена и развития в глобальной среде" [3]. Текст Комментариев ОЭСР включает в себя много примеров и прецедентов, взятых из случаев реальной жизни. Данный текст периодически пересматривается с целью предоставления актуальных разъяснений и покрытия лазеек, которые были использованы при налоговом планировании – все

это делает Комментарии ОЭСР широко применимыми на практике.

На практике в отсутствие единого подхода к статусу и роли Комментариев ОЭСР при интерпретации ДИДН ученые и практики высказывают разные мнения. Есть два очень тесно связанных между собой общих вопроса, которые широко обсуждались и среди ученых и среди практиков: (1) являются ли Комментарии ОЭСР обязательными к применению; (2) какую версию Комментариев ОЭСР следует применять. Ответы на данные вопросы различаются в зависимости от внутреннего законодательства конкретной страны, так как именно внутреннее налоговое законодательство определяет иерархию источников права и место ДИДН в нем.

Если говорить об обязательном или необязательном действии Комментариев ОЭСР, то следует подчеркнуть, что данный документ несомненно является источником международного налогового права. Однако статус Комментариев ОЭСР зависит от политики конкретного государства. Например, "такие страны, как Канада, Нидерланды и Великобритания придают Модельной конвенции ОЭСР и комментариям к ней практически обязательный характер. Другие страны, такие как Австралия, Чехия и Германия часто ограничивают значение указанных документов и используют их в качестве дополнительного средства толкования законодательства" [4].

В данный момент Российская Федерация не является членом ОЭСР, она лишь имеет статус наблюдателя. Вступление России в ОЭСР планировалось в 2015 году [5]. Однако по ряду причин, включая политическую ситуацию на Украине переговорный процесс о присоединении России временно приостановлен.

Несмотря на статус России как наблюдателя в комитете по налоговым вопросам ОЭСР, суды (например, Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 28.10.2011 N 09АП-23751/2011- АК, 09АП-25741/2011-АК по делу N А40-1164/11-99-7), Министерство Финансов и налоговые органы очень часто ссылаются на Комментарии ОЭСР, на основе которых разработаны договоры об избежании двойного налогообложения (Письмо Министерства Финансов от 26.06.2012 г. No ОЗ-08-13) и Руководство по трансфертному ценообразованию [6]. На практике мнение ОЭСР принимается во внимание и служит ориентиром, как для российского бизнеса, так и для государственных органов в вопросах международного налогообложения [7].

Говоря о России, стоит отметить, что статья 15 Конституции Российской Федерации гласит, что международные договоры Российской Федерации преобладают

над внутренним законодательством Российской. Для полноты следует отметить, что единственный конфликт, который возникает время от времени – это являются ли внутренние правила по борьбе с уклонением от уплаты налогов (правила недостаточной капитализации, ограничения вычета процентных расходов по зависимым долгам) приоритетными над теми положениями ДИДН, которые позволяют вычитать расходы без ограничений.

По результатам обзора российской судебной практики по налоговым спорам, в которой содержатся ссылки на Комментарии ОЭСР, можно сделать вывод, что в большинстве случаев суды принимают аргументы сторон со ссылкой на Комментарии ОЭСР, утверждая следующее: 1) Комментарии ОЭСР раскрывают ключевые принципы международного налогового права, 2) Модельная конвенция ОЭСР является рамочным документом, который устанавливает общие принципы и подходы к устранению двойного налогообложения [8], и 3) официальное толкование, содержащееся в Комментариях ОЭСР, приобретает обязательный характер в результате действия принципа идентичности толкования ДИДН с государством – членом ОЭСР [7].

Суды принимают ссылки на документы ОЭСР, как компетентной организации в области налогообложения. Так, Арбитражный суд г. Москвы указал, что использование документов ОЭСР при разрешении споров в области международного налогообложения при участии российского элемента является правомерным. Аналогичная позиция была высказана и по поводу Руководства ОЭСР по трансфертному ценообразованию в решении Арбитражного суда г. Москвы от 15.08.2013 No А40-60626/12.

На протяжении периода действия Модельной конвенции ОЭСР, ее первоначальная версия несколько раз пересматривалась и дорабатывалась. Одной из основных причин внесения последних изменений в Модельную конвенцию ОЭСР стала распространенная практика получения налоговых выгод при использовании стратегии *treaty shopping*. Данное поведение по терминологии ОЭСР приводит к "предоставлению налоговых выгод в ненадлежащих обстоятельствах" [9]. Иначе говоря, такая тактика подразумевает структурирование отношений в зависимости не от коммерческих / бизнес целей, а в зависимости от наиболее благоприятного налогового режима в целях уклонения от уплаты налогов.

Наиболее значительные изменения в этой связи коснулись льгот, предоставляемых по международным соглашениям об избежании двойного налогообложения, а именно применения пониженных или нулевых налоговых ставок при удержании налога у источника выплаты дохода в случае, если получатель дохода не является бенефици-

циарным собственником такого дохода. В Комментариях ОЭСР говорится, что термин "бенефициарный собственник" не следует толковать в значении, которое он может иметь в каждой конкретной стране в соответствии с национальным законодательством, а следует руководствоваться международными нормами, т.е. статьями 10, 11 и 12 Модельной конвенции ОЭСР, которые регулируют соответственно выплаты дивидендов, процентов и роялти [9].

Следует отметить, что указанные выше изменения также получили свое отражения в российской налоговой практике, а именно в письме Минфина от 09.04.2014 № 03-00-РЗ/16236. Данное письмо раскрывает и систематизирует позицию российских органов к определению концепции "бенефициарного собственника" в целях применения международных соглашений об избежании двойного налогообложения.

Согласно разъяснениям Минфина для признания лица в качестве фактического получателя дохода (бенефициарного собственника) необходимо не только наличие

правовых оснований для непосредственного получения дохода, но это лицо также должно быть непосредственным выгодоприобретателем, то есть лицом, которое фактически получает выгоду от полученного дохода и определяет его дальнейшую экономическую судьбу. При определении фактического получателя (бенефициарного собственника) дохода следует также учитывать выполняемые функции и принимаемые риски иностранной организации, претендующей на получение льготы в соответствии международными соглашениями об избежании двойного налогообложения [10].

Таким образом, подводя итог, можно сделать вывод, что российские суды при решении налоговых споров принимают и будут далее принимать корректные ссылки налоговых органов на Комментарии ОЭСР с высокой степенью вероятности несмотря на то, что статус Комментариев ОЭСР до конца не определен на практике. Принимая во внимание то, что позиция Минфина во многом совпадает с политикой стран ОЭСР в сфере международного налогообложения, необходимо и далее отслеживать инициативы ОЭСР.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Richard Vann, Interpretation of Tax Treaties in New Holland, Sydney Law School, Legal Studies Research Paper No.10/121, November 2010 <http://ssrn.com/abstract=1704890>
2. Постановление Правительства РФ от 24.02.2010 N 84 "О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество" (ред. от 26.04.2014)
3. Michael Schilcher and Patrick Weninger, Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty interpretation, edit.Michael Lang. Linde. V.54. 2008. p. 93
4. The impact of the OECD and UN Model conventions of bilateral tax treaties, edited by Lang, M., Pistone P., Schuch J.,Staringer C. Cambridge university press 2012
5. Вести – экономика URL: <http://www.vestifinance.ru/articles/38053>
6. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-guidelines.htm>
7. Обзор использования в российской судебной практике по налоговым спорам ссылок на документы ОЭСР URL: [http://www.pwc.ru/en\\_RU/ru/tax-consulting-services/legislation/assets/tax-flash-report-issue-35-353-rus.pdf](http://www.pwc.ru/en_RU/ru/tax-consulting-services/legislation/assets/tax-flash-report-issue-35-353-rus.pdf)
8. "Венская Конвенция о праве международных договоров" (Заключена в Вене 23.05.1969)
9. Tax house URL: <http://taxhouse.ru/articles/oecd-beneficial-owner/>
10. Письмо Министерства Финансов России от 09.04.2014 N 03-00-РЗ/16236 "О применении льгот, предусмотренных международными соглашениями об избежании двойного налогообложения" от 09 апреля 2014 г.

© А.Д. Винниченко, ( [nstgre@gmail.com](mailto:nstgre@gmail.com) ), Журнал «Современная наука: Актуальные проблемы теории и практики»,

**МЕЖДУНАРОДНЫЙ ИНСТИТУТ БИЗНЕС-ОБРАЗОВАНИЯ**

негосударственное образовательное учреждение высшего профессионального образования

*Традиции. Инновации. Успех!*

**И МИБО**