

РОЛЬ ПРАВИЛА «СУЩЕСТВО НАД ФОРМОЙ» В ПРИМЕНЕНИИ УСЛОВИЯ О БЕНЕФИЦИАРНОМ СОБСТВЕННИКЕ ДОХОДА И В ПРЕДОТВРАЩЕНИИ УКЛОНЕНИЯ ОТ СТАТУСА ПОСТОЯННОГО ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВА ПРИ ИМПЛЕМЕНТАЦИИ ПЛАНА BEPS\*

А. В. Николаев

Юридический институт Сибирского федерального университета  
(г. Красноярск)

Поступила в редакцию 1 февраля 2019 г.

**Аннотация:** за десятилетия, прошедшие с момента утверждения модельной конвенции ОЭСР возросла роль такой цели налоговых соглашений, как предотвращение уклонения от уплаты налогов и избежания налогообложения. В этих обстоятельствах правило «существо над формой» перестает быть только внутренним антиуклонительным правилом. Длительное время в правовых порядках многих государств оно служит инструментом реализации договорного условия о бенефициарном собственнике пассивных доходов. Имплементация плана BEPS делает эту роль весомее, а также придает правилу новую роль: инструмента предотвращения некоторых способов уклонения от статуса постоянного представительства для получения ненадлежащего доступа к договорным преимуществам.

**Ключевые слова:** антиуклонительные правила, экономический подход в налоговом праве, правило «существо над формой», бенефициарный собственник дохода, статус постоянного представительства, план BEPS.

**Abstract:** in the decades that have passed from the approval of the OECD model convention, the role of such a goal of tax agreements as preventing tax evasion and tax avoidance has increased. In these circumstances, the rule of substance over form ceases to be only the anti-avoidance of national law. In many states for many years this rule serves as a tool for implementing the test of the beneficial owner of passive income from tax agreements. The implementation of the BEPS plan, firstly, makes this role more significant, and secondly, makes the rule a tool to prevent evasion from the status of permanent establishment as provided for by tax agreements.

**Key words:** anti-avoidance rules, economic approach in tax law, substance over form rule, beneficial owner of income, permanent establishment status, BEPS plan.

Антиуклонительные правила, к которым относится правило «существо над формой», придают правовое значение экономической составляющей в действиях налогоплательщика, оценивают его экономическую добросовестность в рамках спора о полноте исполнения налоговой обязанности. Это итог процесса проникновения экономических подходов

\* Исследование выполнено при финансовой поддержке РФФИ в рамках научного проекта № 19-011-00012.

в сферу, некогда целиком заполненную юридическим формализмом. Отраслью права, производной от экономических отношений, является цивилистика, поэтому со стороны процесс виделся как проникновение гражданского права в налоговое, что оправдывалось следующим образом: налоговое право, как и гражданское, регулирует отношения по распределению благ, и налоговое законодательство заимствует цивилистический инструментарий (с учетом отраслевой специфики) для создания четкой и стройной системы налогообложения<sup>1</sup>. Налоговое право приписывает определенные фискальные последствия гражданско-правовым отношениям или их результатам<sup>2</sup>, тогда обход налогового законодательства трактуется как введение фискальных властей в заблуждение о реальных фактах экономической деятельности налогоплательщика, что не может ограничиваться только налоговым правом и не имеет значения с точки зрения права гражданского. Налоговые последствия хозяйственной операции связаны с фактическими обстоятельствами сделки, одновременно имеющими определенную оценку с точки зрения гражданского права. Фискальные последствия обхода налогового законодательства достигаются манипулированием гражданско-правовыми инструментами, и когда мы сталкиваемся с налоговыми проблемами, верное их понимание (и последующее разрешение) может лежать в интерпретации и анализе соответствующих отношений с точки зрения цивилистики.

Отечественные арбитражи дают развернутые формулировки, лежащие в русле такого подхода: налоговые обязательства, будучи прямым следствием деятельности в экономической сфере, неразрывно с ней связаны. Их возникновению, как правило, предшествует вступление лица в гражданские правоотношения, т. е. налоговые обязательства базируются на гражданско-правовых отношениях либо тесно с ними связаны. Предпринимательские отношения хозяйствующих субъектов в гражданском

<sup>1</sup> См.: *Пепеляев С. Г.* О налоговых правоотношениях // *Налоговый эксперт*. 2001. № 4. С. 12. Но проникновение также может вызвать отторжение. *А. В. Брызгалин* отмечает, что российское налоговое право тесно связано с гражданским и отдельно от него существовать не может. В основу системного правового регулирования налоговых отношений конца 80-х – начала 90-х гг. положено обширное заимствование гражданско-правового инструментария, которому в ряде случаев придавалось «особенное налоговое значение», отличное от цивилистического. Результатом стала коллизия и конкуренция норм гражданского и налогового права в конкретных практических ситуациях, за прошедшие десятилетия существования «бок о бок» современного гражданского и налогового права степень конфликтности между ними ослабла, но не намного (см.: *Брызгалин А. В.* Авторская рубрика. *Налоги и гражданское право : есть ли конфликт и что делать?* // *Налоги и финансовое право*. 2009. № 2. С. 17–24).

<sup>2</sup> На заре современной российской налоговой доктрины писали: налоговые обязательства субъектов предпринимательской деятельности обычно являются прямым следствием их предпринимательской деятельности и воспринимаются как неразрывно с ней связанные (см.: *Витрянский В. В., Герасименко С. А.* *Налоговые органы, налогоплательщик и Гражданский кодекс : арбитражно-судебная практика*. М., 1995. С. 4).

обороте оформляются сделками между ними. Оценка добросовестности налогоплательщика в спорах о получении налоговых выгод предполагает оценку сделок с его участием, по которым им задекларированы и заявлены налоговые выгоды, особенно в тех случаях, когда они не имеют деловой цели либо налоговая цель превалирует в них над экономической<sup>3</sup>. В налоговых правоотношениях недопустима фикция, которая позволяла бы недобросовестным налогоплательщикам (налоговым агентам) с помощью инструментов, используемых в гражданско-правовых отношениях, и искусственной юридической конструкции создавать ситуацию формального наличия права на получение налоговых выгод. Сделки в обход налогового закона подразумевают действия, имеющие целью сознательное создание налогоплательщиками определенного фактического состава (или же воздержание от его создания) с целью обеспечить по отношению к себе действие одного правового предписания и (или) не допустить действие другого<sup>4</sup>.

Правило «существо над формой» (*substance over form*) порождено судебной системой США, прецедентами Верховного Суда США о том, что свобода налогоплательщика ограничена трактовкой его действий по существу преследуемой цели и исходя из духа налоговых законов (ключевыми стали дела 1918 г. *United States v. Oregon-Washington Railroad & Navigation Co.*, 1935 г. *Gregory v. Helvering*, 1939 г. *Helvering v. F & R Lazarus & Co.* и 1945 г. *Commissioner v. Court Holding Co.*<sup>5</sup>). Поддерживаемые судом, фискальные органы разорвали пути формальных договоренностей сторон и документального оформления сделок, получив право оценивать существо и реальность операций.

В других странах общего права правило распространяется со второй половины прошлого века. Соединенное Королевство длительное время держалось приоритета формы, заложенного в 1869 г. делом *Partington v. Attorney General* и подтвержденного Палатой лордов в 1935 г. в деле *Duke of Westminster v. CIR*. Лишь в 1981 г. в деле *W. T. Ramsay Ltd. v. IRC* британское правосудие пересмотрело эту позицию, признав возможным

---

<sup>3</sup> Постановление Восемнадцатого ААС от 17.11.2015 № 18АП-10426/15. Доступ из информ.-правовой системы «Гарант»; Постановление АС Уральского округа от 13.04.2017 № Ф09-1221/17 по делу № А76-22633/2016. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>4</sup> Постановление Восемнадцатого ААС от 14.04.2016 по делу № А76-25518/2015. URL: <http://sudact.ru/arbitral/doc/jnKjL3BiUGLA/> (дата обращения: 27.01.2019); Решение АС Удмуртской Республики от 07.03.2018 по делу № Ф71-17434/2017. URL: <http://docs.pravo.ru/document/view/102228762/116586229/> (дата обращения: 27.01.2019).

<sup>5</sup> *Gregory v. Helvering*, 293 U.S. 465 (1935). URL: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/293/465/> (дата обращения: 27.01.2019); *Helvering v. F. & R. Lazarus & Co.*, 308 U.S. 252 (1939). URL: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/308/252/> (дата обращения: 27.01.2019); *Commissioner v. Court Holding Co.*, 324 U.S. 331 (1945). URL: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/324/331/> (дата обращения: 27.01.2019).

игнорировать юридическое значение каждой отдельной сделки, если их совокупность преследует единственную цель – уменьшить налоговую обязанность<sup>6</sup>.

Правило известно современной правовой системе Канады, пример тому дело *OSFC Holdings Ltd. v. The Queen*. Компания, продав закладные по цене ниже учетной стоимости, вложила вырученные средства в 99 % долей товарищества, которые позднее реализовала с прибылью, сохранив право на налоговый вычет в связи с убытком от продажи закладных. Суд отказал ей в этом по правилу «существо над формой», исходя из следующих общих принципов: налоговая выгода получена в результате транзакций, преследовавших не добросовестную деловую цель, а получение налоговой льготы; размер налоговых вычетов в разы превысил полученную прибыль и можно разумно полагать, что сделки связаны с неправильным использованием положений закона или со злоупотреблением законом в целом<sup>7</sup>. Применение правила австралийским судом повлекло изменение закона о подоходном налоге, обязавшее при анализе действий налогоплательщика квалифицировать сделки исходя из их существа<sup>8</sup>.

Правило проникло также в европейские страны континентальной системы права, в Японии оно восполнило правовой пробел в борьбе с кондуитными компаниями, налоговые акты КНР предписывают его использование при квалификации бенефициарного собственника и кондуитных компаний<sup>9</sup>. Аргентинские суды прибегли к правилу «существо над формой» и условию о бенефициарном собственнике дохода при их отсутствии в тексте применимого СИДН (дело *Molinos Rio de la Plata S.A.*<sup>10</sup>).

<sup>6</sup> W. T. Ramsay Ltd v Inland Revenue Commissioners : Parliamentary Achieves, HL/PO/JU/18/241, 12 Mar. 1981. URL: <https://www.casemine.com/judgement/uk/5a8ff8ca60d03e7f57ecd7b8> (дата обращения: 27.01.2019).

<sup>7</sup> Tax Court of Canada Judgments: OSFC Holdings Ltd. v. The Queen. URL: <https://decision.tcc-cci.gc.ca/tcc-cci/decisions/en/item/22907/index.do?r=AAAAAQAST1NGQyBIb2xkaW5ncyVMdGQuAQ> (дата обращения: 27.01.2019) ; Federal Court of Appeal Decisions: OSFC Holdings Ltd. v. Canada. URL: <https://decisions.fca-caf.gc.ca/fca-caf/decisions/en/item/31904/index.do?r=AAAAAQAST1NGQyBIb2xkaW5ncyVMdGQuAQ> (дата обращения: 27.01.2019).

<sup>8</sup> См.: Петросян О. Ш., Артемьева Ю. А. Судебные доктрины налоговой оптимизации в зарубежных странах // *Налоги*. 2008. № 5. С. 24–27.

<sup>9</sup> См.: Виницкий Д. В., Савицкий А. И. Российская правовая система и проблемы структурирования бизнеса и сделок с участием низконалоговых юрисдикций // *Закон*. 2013. № 4. С. 38–45 ; Фатхутдинов Р. С. Существо и форма в налоговых отношениях // *Вестник ВАС РФ*. 2012. № 9. С. 41–42 ; Dongmei Qiu The Concept of «Beneficial Ownership» in China's Tax Treaties – The Current State of Play // *Bulletin of International Taxation*. Vol. 67, № 2. February 2013. P. 100.

<sup>10</sup> Alvarez M., García F., Marziali N. Aproximacion al concepto de beneficiario efectivo. P. 21–26. URL: [http://fcea.edu.uy/Jornadas\\_Academicas/2016/Ponencias/Contabilidad/Marziali,%20Alvarez%20y%20Garcia.pdf](http://fcea.edu.uy/Jornadas_Academicas/2016/Ponencias/Contabilidad/Marziali,%20Alvarez%20y%20Garcia.pdf) (дата обращения: 27.01.2019). Изложение дела см.: Демин А. В., Николаев А. В. Фактическое право на доход в налоговом праве : комментарий законодательства и судебной практики. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Российские суды<sup>11</sup>, разбирая дела о применении льгот, предусмотренных соглашениями об избежании двойного налогообложения (далее – СИДН), исходят из того, что при рассмотрении налоговых дел применяется правило «существо над формой», закрепленное в постановлении ВАС РФ № 53: если операции учтены налогоплательщиком для целей налогообложения не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, суд определяет объем прав и обязанностей налогоплательщика исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции<sup>12</sup>.

Проникновение правила «существо над формой» во все большее число правовых систем не осталось незамеченным Организацией экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР): с 1992 г. правило рассматривается в Комментариях к ст. 1 Модельной конвенции ОЭСР относительно налогов на доходы и капитал (далее – МК ОЭСР) в контексте проблемы совместимости внутренних и договорных антиуклонительных правил. Помимо этого, правило «существо над формой» играет самостоятельную роль в реализации самих СИДН, а имплементация плана BEPS<sup>13</sup> расширяет его «репертуар».

Начнем с первой роли правила в реализации налоговых соглашений, конкретно – условия о бенефициарном собственнике дивидендов, процентов, роялти в ст. 10–12 МК ОЭСР и сходных статьях СИДН.

Бенефициарная собственность – концепт трастового права, который стараниями США и Соединенного Королевства в 40–60-е гг. XX в. попал в двусторонние международные налоговые отношения, а упорство представителей «туманного Альбиона» в ходе рассмотрения проекта МК ОЭСР сделало его практически стандартом СИДН<sup>14</sup>. Но если страны общего права за столетия выработали способы квалификации лиц в качестве бенефициарного собственника, то цивилистика стран других семей права, за редким исключением, таким инструментарием не располагала и не могла помочь налоговому праву. Не удивительно, что в ходе обсуждения в 2011–2013 гг. проекта реформы Комментариев ст. 10–12 МК ОЭСР эта проблема не была обойдена стороной: в одном случае при квалификации бенефициарного собственника предлагалось использовать данные о вознаграждении лиц, управляющих доходными

---

<sup>11</sup> К примеру: Постановление Девятого ААС от 07.02.2017 № 09АП-63463/2016 по делу № А40-113217/16. URL: <http://sudact.ru/arbitral/doc/SxbJYmyfJAo8/> (дата обращения: 27.01.2019) ; решение АС г. Москвы от 11.10.2017 по делу № А40-73573/17-20-612. URL: [https://kad.arbitr.ru/PdfDocument/41664513-ba00-4a1b-aa0c-7cd1b73eb6fc/%D0%9040-73573-2017\\_\\_20171011.pdf](https://kad.arbitr.ru/PdfDocument/41664513-ba00-4a1b-aa0c-7cd1b73eb6fc/%D0%9040-73573-2017__20171011.pdf) (дата обращения: 27.01.2019).

<sup>12</sup> Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды : постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 // Вестник ВАС РФ. 2006. № 12.

<sup>13</sup> OECD: Action Plan on base Erosion and Profit Shifting (Jul. 2013). URL: <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> (дата обращения: 27.01.2019).

<sup>14</sup> Подробнее см.: Демин А. В., Николаев А. В. Указ. соч.

активами (так как величина вознаграждения коррелирует с уровнем ответственности и управленческой компетенцией)<sup>15</sup>, в другом – применять правила платежеспособности Банка международных расчетов, так называемая Базель II и Базель III<sup>16</sup>. Предложения не встретили интереса, и вот почему.

Год за годом практика применения условий СИДН о бенефициарном собственнике дохода сложилась так, что суды разных стран сошлись на двух способах квалификации бенефициарного собственника: на так называемом техническом тесте или тесте на бенефициарность и на правиле «существо над формой». Технический тест выявляет ограничения права на доходы: кто в конечном счете пользуется соответствующим доходом, кто свободно распоряжается им, не будучи связанным императивными указаниями другого лица. Исследуются юридические и фактические полномочия получателя дохода, характер платежей, взаимосвязь между полученными и выплаченными денежными средствами и т. п. Но по ходу дела возникают вопросы, выходящие за рамки «технической» трактовки юридической стороны отношений. Насколько глубоко должно отслеживаться влияние третьих лиц? Независима ли компания, связанная кредитным договором и обязательствами по облигациям (дело *Indofood*)? Можно ли считать бенефициарным собственником дохода холдинговую компанию, если руководство компании, стоящей относительно ее на более высоком уровне, имеет возможность вмешаться в ее операционную деятельность (дело *Prévost Car Inc.*)?

Альтернатива тесту на бенефициарность не формализуется настолько, насколько формализован технический тест, можно лишь общим образом описать направление, в котором реализуется подход. Например, его суть – изучение экономической сущности отношений сторон независимо от юридической формы, в которую отношения облечены, когда, среди прочего, оцениваются цели, преследуемые сторонами: не руководствовались ли они в первую очередь стремлением получить необоснованные налоговые льготы – сниженную ставку налога на репатриацию в одной стране или налоговый кредит в другой<sup>17</sup>. Или технический тест рассматривает шаги, посредством которых реализуется операция, а правило «существо над формой» основано на предположении, что налоговые последствия

<sup>15</sup> Popov Sergey (Contentive Consulting LLC) : Clarification of the Meaning of «Beneficial Owner» in the OECD Model Tax Convention (5 May 2011). URL: <http://www.oecd.org/tax/treaties/47816865.pdf> (дата обращения: 27.01.2019).

<sup>16</sup> M L.L. van Bladel: Commentary on OECD Model tax convention : Revised proposals concerning the meaning of «Beneficial Owner» in articles 10, 11 and 12 (19 October 2012 to 15 December 2012) (30 January 2013). URL: [http://www.oecd.org/ctp/treaties/BENOWNMLL\\_vanBladel.pdf](http://www.oecd.org/ctp/treaties/BENOWNMLL_vanBladel.pdf) (дата обращения: 27.01.2019).

<sup>17</sup> См., например: *Серветник А.* Кто такие «бенефициарные владельцы» в Налоговом кодексе. URL: <https://delo.ua/special/kto-takie-beneficiarnye-vlade-151410/> (дата обращения: 27.01.2019).

операции гораздо лучше определяются на основе оценки ее внутреннего содержания и сделки, приводящие к тождественному результату, не должны облагаться различным образом лишь по причине того, что результат достигнут различными юридическими средствами<sup>18</sup>.

Симбиоз лица, имеющего фактическое право на доход, и правило «существо над формой» все в большей степени должны быть востребованы российскими фискальными властями, полагающими использовать механизм фактического права на доход для установления фактов неправомерного использования СИДН в отношении не только пассивных доходов, но и различных видов доходов, выплачиваемых иностранной организацией (письмо ФНС РФ от 17.05.2017 № СА-4-7/9270@), а также для борьбы со злоупотреблениями СИДН при размывании налоговой базы и выведении доходов из-под налогообложения, т. е. при BEPS (письмо ФНС РФ от 28.04.2018 № СА-4-9/8285@). Сделать лицо, имеющее фактическое право на доход, универсальным инструментом против злоупотребления СИДН во всех случаях вовлечения кондуитной компании возможно, сочетая его с правилом «существо над формой»<sup>19</sup>, поскольку оно позволяет в соответствующих ситуациях перекалвалифицировать как правосубъектность отдельных участников отношений (тогда доктрина бенефициарной собственности как бы «проткнет корпоративную завесу»), так и комплекс различных операций налогоплательщиков<sup>20</sup>.

Следующая роль правила «существо над формой» в реализации условий СИДН связана с противодействием в рамках плана BEPS уклонению от статуса постоянного представительства (далее – ПП) ст. 5 МК ОЭСР и сходных статей СИДН.

Действие 7 плана BEPS предусматривало корректировку определения ПП, поскольку прежнее предоставляло возможность выстраивать корпоративную структуру так, что: 1) дочерние предприятия переводятся в статус комиссионера, позволяя выводить прибыль из страны без изменения их функций в данной стране и 2) транснациональные компании искусственно дробят операции между большим числом субъектов своей группы, добиваясь тем их исключения из статуса ПП. Результат имплементации действия 7 плана BEPS воплотился в итоговом отчете по дан-

---

<sup>18</sup> Подробнее см.: *Винницкий Д. В.* Международное налоговое право : проблемы теории и практики. М., 2017. С. 177–196.

<sup>19</sup> Это не единственный способ, другой подход см.: *Николаев А. В.* Бенефициарная собственность в условиях BEPS : между «неудачным экспериментом» и «универсальным инструментом» // *Законы России : опыт, анализ, практика.* 2018. № 12. С. 46–51.

<sup>20</sup> См. об этом: *Тимофеев Е. В.* Налоговое право России – практическое и увлекательное. Полутом I: От основ к источникам и основным принципам. М., 2017. С. 278 ; *Hagmann Fr.* Beneficial Ownership – a concept in identity crisis: Graduate Thesis, Master of Laws program. Faculty of Law, Lund University. Lund, 2017. P. 14.

ному действию<sup>21</sup>, затем в новой редакции ст. 5 и Комментария к ней МК ОЭСР 2017 г.<sup>22</sup>

Определение ПП изначально несет «родовые пятна» внутреннего и договорного права конца XIX – первой половины XX в. разных стран. Само выражение – из прусского налогового закона: появившись в 1885 г. и приобретя нынешнее фискальное значение в 1891 г., термин попал в прусский налоговый договор с Австро-Венгрией 1899 г., затем был перенят германским Double Taxation Act 1909 г. Концепция повлияла на внутреннее право Нидерландов (с 1941 г.), Канады (с 1957 г.), Австралии (с 1959 г.), Японии (с 1962 г.), Швеции (с 1987 г.), Бельгии (с 1989 г.), Италии (с 2004 г.) и Соединенного Королевства (с 2003 г.). Наконец, совпадения обнаруживаются между германским термином и определением ОЭСР: так, на немецком законе основывался список примеров ПП в п. 2 ст. 5 МК ОЭСР, утвержденной в 1977 г.<sup>23</sup>

Далее, 12-месячное правило для строительных площадок родилось в германо-швейцарском договоре 1928 г., проникло во внутреннее право (Германии в 1934 г., Японии в 1962 г.) и попало в проект МК ОЭСР. Исключение из ПП закупающего офиса появилось в законодательстве Соединенного Королевства 1860 г., распространилось по империи (Новая Зеландия, Канада) и за ее пределы (в США), затем появилось в договорах (Данцинга с Польшей 1924 г.; Франции с Бельгией 1931 г. и Бельгии с Нидерландами 1933 г.; Франции со Швецией 1936 г., Швейцарией 1937 г. и с США 1939 г.; США со Швецией 1939 г. и с Канадой 1942 г.), а в 1960 г. – в проекте МК ОЭСР. Пункт 4 ст. 5 МК ОЭСР воспринял подход Лиги Наций, рассматривавшей современное ей законодательство европейских и северо-американских государств, Японии. Сходные *reminiscentia* есть в п. 5 и 6 ст. 5 МК ОЭСР<sup>24</sup>.

Подход тех времен состоял в предпочтительности обложения доходов лица по месту его резидентства с допущением обложения доходов у источника строго в оговоренных редких случаях. Тем самым фискальные возможности государства источника дохода изначально приносились в жертву возможностям страны резидентства, это служило подспорьем тем, кто желал всеми возможными (и не всегда допустимыми) способами уйти от налогообложения дохода по месту его извлечения. Такие «родо-

<sup>21</sup> OECD: Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report. URL: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report\\_9789264241220-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report_9789264241220-en#page1) (дата обращения: 27.01.2019).

<sup>22</sup> OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version (21 November 2017). URL: [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1) (дата обращения: 27.01.2019).

<sup>23</sup> Подробнее см.: Jones J. F. A., Broe L. De, Ellis M. J. et al. The Origins of Concepts and Expressions Used in the OECD Model and their Adoption by States // Tax Treaty Monitor. 2006. June. P. 233–234.

<sup>24</sup> Ibid. P. 234–238.



вые пятна» наложились на то, что определение ПП (как и любой другой категории МК ОЭСР) отражает сложившийся баланс двух базовых, но разнонаправленных целей налогового соглашения: устранение двойного налогообложения, с одной стороны, и недопущение уклонения от уплаты налогов и избежания налогообложения – с другой (Комментарий к ст. 1 МК ОЭСР). Заложённый в проекты моделей СИДН подход Лиги Наций, унаследованный Организацией европейского экономического сотрудничества и ее правопреемницей – ОЭСР, «сместил чашу весов» в пользу устранения двойного налогообложения.

Риск двойного налогообложения тем меньше, чем более формальны требования к налогоплательщику. Чем формальнее требования к налогоплательщику, тем слабее возможности фискальных властей ограничить гибкие схемы избежания налогообложения, обходящие строго очерченные формальные рамки. Это и продемонстрировала история концепции ПП из МК ОЭСР и СИДН<sup>25</sup>.

Дрейф в сторону цели СИДН препятствовать избежанию налогообложения выражается в проникновении антиуклонительных правил, базирующихся на экономическом подходе, оценивающих экономическую добросовестность налогоплательщика в споре о полноте исполнения налоговой обязанности. Реформа ст. 5 МК ОЭСР и Комментария к ней в ходе имплементации действия 7 плана BEPS пошла в этом направлении. Для борьбы с обходом п. 3 ст. 5 путем дробления контрактов вводится правило проверки основной цели: имеет ли такое дробление экономическое обоснование или оно осуществляется с целью воспользоваться договорными льготами без какого-либо иного экономического смысла. Борьба с обходом п. 4–6 ст. 5 предполагает отход от «формы» в пользу «существа» отношений: отход от формального факта ведения работ на строительной площадке или, соответственно, от территориальной принадлежности лица, заключающего комиссионные (агентские) договоры, к оценке характера выполняемых работ (подготовительные и вспомогательные) или, соответственно, значения функций, выполняемых комиссионером (агентом) для бизнеса комитента (принципала) в государстве источника дохода.

В контексте предотвращения уклонения от статуса ПП в перечисленных формах правило фокусируется: 1) на физическом месте осуществления действий; 2) используемых при этом фактических средствах; 3) лицах, осуществляющих приносящую доход деятельность независимо от используемых правовых механизмов. От господства статуса резидентства налогоплательщика принцип переходит к налогообложению по месту создания стоимости в случае таких уловок, как дробление контрактов, 12-месячные преимущества для строительных площадок, заключение комиссионных договоров и договоров с независимыми агентами, якобы осуществляющими отдельную деятельность, не носящую основного ха-

---

<sup>25</sup> Подробнее см.: *Jiménez A. M.* Preventing avoidance of permanent establishment status. In: *United Nations Handbook on Selected Issues in Administration of Double Tax Treaties for Developing Countries.* Edited by Alexander Trepelkov, Harry Tonino and Dominika Halka. New York: United Nations, 2013. P. 376–409.

рактера для бизнеса реального получателя договорных преимуществ и льгот.

Итак, подход, на котором базируется правило «существо над формой», оперирует высокоабстрактными понятиями, принципами и оценочными категориями из числа *anti-abuse standards*, которые, с одной стороны, увеличивают неопределенность налогово-правовой регламентации, а с другой – делают налоговое право более гибким, динамичным, приспособляемым к недобросовестным налоговым стратегиям злоупотребления буквой закона вопреки принципам права, продуцирующим налоговые последствия, не предусмотренные налоговым законодательством<sup>26</sup>.

Неопределенность – доминирующий мотив протеста бизнес-сообщества против этого правила. Как пример: именно опасение ассимиляции концепта с правилом «существо над формой» и вытекающего из этого права фискальных властей на широкое усмотрение при применении СИДН было аргументом против предложенных ОЭСР в 2011 и 2012 гг. формулировок Комментариев к ст. 10–12 МК ОЭСР, определяющих бенефициарную собственность на доход<sup>27</sup>. Однако уход от юридического формализма в направлении придания правового значения экономической составляющей в действиях налогоплательщика отражает происходящее изменение баланса между целями налоговых соглашений: от господства цели устранения двойного налогообложения к большему акценту на цели недопущения уклонения от уплаты налогов и избежания налогообложения.

Динамика видна при сравнении пути, пройденного от стартовых вех – докладов ОЭСР о базовых компаниях, о кондуитных компаниях, о вредоносной налоговой конкуренции<sup>28</sup> и других до нынешних вех – плана BEPS и итоговых документов его имплементации. Это путь от констатации слабости позиций МК ОЭСР в противодействии злоупотреблениям СИДН к приданию договорным концептам значения антиуклонительных правил (так, в МК ОЭСР 2014 г. бенефициарная собственность ясно

<sup>26</sup> О недостатках и преимуществах подхода см.: Демин А. В. Диспозитивность в налоговом праве. Красноярск, 2017. С. 110–111.

<sup>27</sup> Изложение дискуссии вокруг проектов см.: Демин А. В., Николаев А. В. Указ. соч.

<sup>28</sup> Double Taxation Conventions and the Use of Base Companies, adopted by the OECD Council on 27 November 1986. URL: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2014-full-version/r-5-double-taxation-conventions-and-the-use-of-base-companies\\_9789264239081-98-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2014-full-version/r-5-double-taxation-conventions-and-the-use-of-base-companies_9789264239081-98-en#page1) (дата обращения: 27.01.2019) ; 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](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: 27.01.2019) ; Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue, adopted the OECD Council on 9 April 1998. URL: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition\\_9789264162945-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en#page1) (дата обращения: 27.01.2019).

поставлена в контекст этих правил), а также путь от спора о первенстве договорных или внутренних антиуклонительных правил к их синхронизации в рамках имплементации плана BEPS, иногда даже к их симбиозу. В рамках отмеченной тенденции правило «существа над формой» перестает быть просто внутренним антиуклонительным правилом: в правоприменении многих государств оно служит инструментом реализации условия СИДН о бенефициарном собственнике дохода, и благодаря действию 7 плана BEPS оно становится инструментом предотвращения некоторых способов уклонения от статуса постоянного представительства ст. 5 МК ОЭСР и сходных норм СИДН.

*Юридический институт Сибирского  
федерального университета (г. Красно-  
ярск)*

*Николаев А. В., старший преподава-  
тель кафедры предпринимательского,  
конкурентного и финансового права  
E-mail: nikolaev\_aleksei@mail.ru*

*Law Institute of the Siberian Federal  
University (Krasnoyarsk)*

*Nikolaev A. V., Senior Lecturer of the  
Entrepreneurial, Antitrust and Financial  
Law Department*

*E-mail: nikolaev\_aleksei@mail.ru*