

*Дворникова Алина Алексеевна,  
студент,  
факультет «Международное налоговое планирование»  
Финансового университета  
при Правительстве Российской Федерации  
Россия, г. Москва  
[Advornikova01@gmail.com](mailto:Advornikova01@gmail.com)*

*Научный руководитель  
Полежарова Людмила Владимировна,  
к.э.н., доцент  
Финансового университета  
при Правительстве Российской Федерации,  
Россия, г. Москва  
[LVPolezhaova@fa.ru](mailto:LVPolezhaova@fa.ru)*

*Dvornikova Alina Alekseevna,  
student,  
Faculty "International tax planning"  
The Financial University  
under the Government of the Russian Federation,  
Russia, Moscow*

*Scientific adviser  
Polezharova Lyudmila Vladimirovna,  
Candidate of Economic Sciences, Associate Professor  
Financial University  
under the Government of the Russian Federation,  
Russia, Moscow*

## **ОСОБЕННОСТИ ПОДХОДОВ К ДОКТРИНЕ БЕНЕФИЦИАРНОЙ СОБСТВЕННОСТИ В ЦЕЛЯХ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ВО ФРАНЦИИ**

### **Аннотация.**

В статье рассмотрены результаты анализа правоприменительной налоговой практики Франции относительно доктрины бенефициарной собственности. Выделены причины и особенности совокупного применения доктрины бенефициарной собственности и концепции злоупотребления правом, отсутствие в налоговом законодательстве Франции четких признаков сложившейся концепции налогообложения при наличии понятия в налоговых соглашениях.

Проблематика статьи представляет интерес для научного при изучении опыта применения концепции налогообложения, а также для налогоплательщиков, имеющих внешнеэкономические связи во Франции.

**Ключевые слова.** Доктрина бенефициарной собственности, налог у источника, налогообложение ЕС, налогообложение Франции.

## FEATURES OF APPROACHES TO THE DOCTRINE OF BENEFICIAL PROPERTY FOR TAXATION PURPOSES IN FRANCE

### Annotation.

The article discusses the results of the analysis of the law enforcement tax practice in France regarding the doctrine of beneficial ownership. The reasons and features of the combined application of the doctrine of beneficial ownership and the concept of abuse of law, the absence in the tax legislation of France of clear signs of the existing concept of taxation in the presence of a concept in tax agreements.

Also for taxpayers with foreign economic relations in France.

**Key words.** Beneficial ownership doctrine, withholding tax, EU taxation, French taxation.

Основой для доктрины бенефициарной собственности являлась Модельная налоговая конвенция ОЭСР<sup>1</sup>, в статье 10 которой содержится условия относительно получения выгод от пониженных договорных ставок по сравнению со ставками, предусмотренными национальным налоговым законодательством только в случае, если указанные дивиденды принадлежат резиденту другого государства, и он является бенефициарным собственником указанного дохода.

Данная концепция подтверждает возможность государства-источника не отказываться от налоговых прав на доход в виде дивидендов только при условии, что данный доход получает резидент другого государства, с кем заключено налоговое соглашение<sup>2</sup>.

При этом термин бенефициарного собственника не используется в узком, техническом смысле, в правоприменительной практике он может трактоваться в расширенном формате, с учетом контекста, целей и объекта налоговых соглашений и модельной налоговой конвенции ОЭСР.

Основными особенностями договорной политики и национального налогового законодательства Франции можно выделить:

1. Понятие «бенефициарного владения» содержится не только в налоговых соглашениях, но и в положениях национального законодательства, посвященного основам международного налогообложения. Например, во французском законодательстве содержится положение о том, чтобы получить право на освобождение от налога у источника в соответствии с Директивой ЕС о материнских и дочерних компаниях<sup>3</sup> (далее – Директива ЕС) в отношении дивидендов необходимо выполнять критерий бенефициарного владения, хотя данная концепция напрямую не закреплена в Директиве ЕС.

---

<sup>1</sup> OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (2017) // [Электронный ресурс] URL: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version\\_g2g972ee-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en) (дата обращения: 10.05.2021).

<sup>2</sup> Gibert B., Ouamrane Y. Beneficial Ownership – A French Perspective // European Taxation. January 2008. P. 2.

<sup>3</sup> Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States // Official Journal of the European Union. L 345/8. 2011.

2. Французское законодательство также не дает никаких конкретных указаний относительно точного значения и содержания доктрины бенефициарной собственности, а также не раскрывает основные критерии.

Поэтому основу для правоприменительной практики Франции составляет обоснование применения указанной концепции, в случае отсутствия прямого закрепления доктрины (например, в налоговом соглашении или, как и указано выше, в Директиве ЕС), либо при содержании указанной доктрины в положениях законодательства, но обоснование ее основных критериев.

Основной упор в научной литературе, которая приводила анализ французского опыта относимо концепции бенефициарной собственности, сводится к 2 базовым примерам из судебной практики. В рамках настоящего исследования приводится основное содержание указанных кейсов:

### **1. Diebold Courtage SA<sup>4</sup> (1999)**

**Фактические обстоятельства.** Французская компания Diebold Courtage приобрела компьютерное оборудование и затем продала его голландской компании Equilease CV с целью дальнейшей сдачи в аренду французским клиентам. При этом Diebold Courtage переводила арендные платежи Equilease CV.

В соответствии с пунктом 1 статьи 12 налогового соглашения между Францией и Нидерландами<sup>5</sup> роялти, возникающие в одном из государств и выплачиваемые резиденту другого государства, подлежат налогообложению только во втором государстве.

Основой судебного спора стало возражение французских налоговых органов (далее – ФТА<sup>6</sup>) относимо того, что Equilease CV не является бенефициарным собственником получаемых доходов ввиду того, что около 68 % получаемого дохода компания переводила швейцарской компании Equilease Management AG.

Дополнительными критериями стали (1) отсутствие реальной деятельности у нидерландской компании, (2) отсутствие места эффективного управления в Нидерландах. В итоге по мнению налоговых органов ввиду неприменимости налогового соглашения согласно статье 182В Налогового кодекса Франции (далее – Code général des impôts, CGI) подобные операции должны облагаться по ставке 33 1/3 %<sup>7</sup>.

**Проблемы.** В статье 12 налогового соглашения между Францией и Нидерландами не содержится ссылки или иного упоминания концепции бенефициарной собственности, так как соглашение было принято до 1977 года, когда соответствующие изменения были приняты в Модельную налоговую конвенцию ОЭСР<sup>8</sup>. Поэтому основным вопросом настоящего кейса являлось то, что можно ли считать возможным применение статьи 12 налогового соглашения к обстоятельствам дела.

---

<sup>4</sup> CE, 13 October 1999, No. 191191, 8° and 9° s.-s., minister v. Diebold Courtage SA, RJF 12/99, No. 1492. // IBFD.

<sup>5</sup> France - Netherlands Income and Capital Tax Treaty (1973). Unofficial translation to English // IBFD.

<sup>6</sup> В данном контексте – French Taxation Authorities.

<sup>7</sup> Code général des impôts (Version en vigueur du 02 septembre 1994 au 01 janvier 2009) // [Электронный ресурс] URL: <https://www.legifrance.gouv.fr/codes/id/LEGITEXT000006069577/> (дата обращения: 10.05.2021). Далее используется актуальная версия на дату обращения.

<sup>8</sup> Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977 // [Электронный ресурс] URL: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-double-taxation-convention-on-income-and-capital\\_9789264055919-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-double-taxation-convention-on-income-and-capital_9789264055919-en) (дата обращения: 10.05.2021)

**Решение суда.** Суд отклонил доводы налоговых органов и признал законным решение нижестоящей инстанции относительно отмены штрафных санкций в отношении Diebold Courtage. Данное решение основано на 2 основных критериях:

1) ФТА не предоставила адекватных доказательств того, что швейцарская организация является бенефициарным собственником. При этом аргумент был отклонен не по причине отсутствия в налоговом соглашении указанной концепции.

2) Партнеры Equilease CV (Equilease Management BV и Crediet en Discount BV) подпадают под тест резидентства согласно статье 1 налогового соглашения и могут рассматриваться как резиденты Нидерландов.

Исследователи отмечают, что даже ввиду отсутствия прямого закрепления в налоговом соглашении концепции бенефициарной собственности возможно ее применения ввиду (1) того, что данный подход соответствует эволюции доктрины в рамках ОЭСР и требуется толкование соглашения с учетом его объекта и цели, (2) зачастую концепция применяется совместно с концепцией «злоупотребления правом», что дает право налоговым органам трактовать некоторые проблемные ситуации с учетом требований «существа над формой».

## 2. Bank of Scotland<sup>9</sup> (2006)

**Фактические обстоятельства.** Американская компания Merrel Dow Pharmaceutical Inc. продала узуфрукт по акциям своей дочерней компании Marion Merrell Dow SA (Франция) Банку Шотландии (Великобритания). Французская компания распределила дивиденды и применила ставку 25 % по налогу у источника.

Налоговое соглашение между Францией и Великобританией<sup>10</sup> содержало ставку 15 % по налогу у источника, также налогоплательщик мог подать заявление на возмещение налога на прибыль, относящийся к дивидендам (avoir fiscal).

Банк Шотландии подал заявление на возврат 10 % уплаченного налога ввиду различия между национальным законодательством Франции и условиями налогового соглашения, а также на возмещение avoir fiscal. ФТА отказали в возврате и возмещении вследствие применения концепции бенефициарной собственности.

**Решение суда.** Административный суд Парижа (первая инстанция) отказал налоговым органам, так как они нарушили процедуру доказывания фактов злоупотребления правом. Государственный совет Франции (апелляционная инстанция) принял решение в пользу налогового органа, аргументируя свое решение следующими факторами:

1) с учетом всех обстоятельств узуфрукт был замаскирован под ссуду, предоставленную Банком Шотландии Merrel Dow Pharmaceutical Inc, а французская дочерняя компания возмещала ссуду Банку Шотландии посредством выплаты дивидендов и возврата avoir fiscal;

2) временная уступка узуфрукта являлась договоренностью компаний с единственной целью возмещения фискальной суммы, то есть единственной целью настоящего соглашения являлось получение налоговой выгоды;

3) бенефициарным собственником являлась компания Merrel Dow Pharmaceutical Inc., которая лишь передала ответственность по погашению ссуды, предоставленной Банку Шотландии;

<sup>9</sup> CE, 29 December 2006, No. 283314, 3<sup>o</sup> and 8<sup>o</sup> s.s.-, min. c/ Sté Bank of Scotland, RJF 2007, No. 322. // IBFD.

<sup>10</sup> France - United Kingdom Income Tax Treaty (1968) // IBFD.

4) выплачиваемые по

В результате этого, выгоды, предусмотренные налоговым соглашением между Францией и Великобританией, не могут быть предоставлены, так как английская компания не являлась бенефициарным собственником.

**Проблемы.** Как и в деле *Diebold Courage* судебные инстанции применили концепцию бенефициарной собственности совместно с концепцией злоупотребления правом и принципом «существа над формой». Данное расширенное толкование дает право в рамках правоприменительной практики пресекать подобные злонамеренные действия налогоплательщиков.

Как отмечается исследователями, данные дела послужили базисом для развития концепции бенефициарной собственности во Франции<sup>11</sup>. В последнее время можно также встретить примеры, которые смогут продемонстрировать новые тенденции в развитии правоприменительной практики в отношении доктрины:

### 3. *Eqiom and Enka*<sup>12</sup> (2020)

**Фактические обстоятельства.** Французская компания *Eqiom* (ранее *Holcim France* и правопреемник *Euro Stockage*) выплачивала дивиденды своей материнской компании и единственному акционеру *Enka* (штаб-квартира находилась в Люксембурге). Все акции компании *Enka* принадлежали компании-резиденту Кипра, которая контролировалась компанией с местонахождением в Швейцарии.

ГТА не допускали освобождения от налога у источника на данные выплаты по дивидендам, так как бенефициар не смог предоставить доказательства того, что основная цель цепочки интересов не являлась предоставлением налоговых преимуществ. По данным основаниям ГТА отказала в освобождении от уплаты налога у источника и провела оценку французских компаний по внутренней ставке 25 %.

**Решение суда.** Основой для спора являлись положения национального законодательства, а именно статьи 119 CGI, а также законодательства ЕС, то есть Директивы ЕС.

Европейский суд в решении от 07.09.2017<sup>13</sup> рассматривал третий абзац статьи 119 CGI, который не предусматривал освобождение от налога у источника выплаты, если распределенные дивиденды получают те юридические лица, которые прямо или косвенно контролируются одним или несколькими резидентами государств, которые не являются членами ЕС, если только материнская компания не установит, что основная цель или одна из основных целей цепочки интересов, чтобы воспользоваться освобождением от налога у источника. Европейский суд постановил, что данное положения налогового законодательства возлагают бремя доказывания наличия злоупотреблений на налогоплательщика, что означает наличие презумпции злоупотребления правом в нарушении законодательству ЕС.

В результате данного решения Государственный совет Франции (кассационная инстанция) отменил решение Апелляционного административного суда, который постановил, что третий абзац статьи 119 CGI не противоречил законодательству ЕС.

---

<sup>11</sup> Gouthière B. Beneficial Ownership and Tax Treaties: A French View // Bulletin for International Taxation. April/March 2011. P. 217.

<sup>12</sup> Conseil d'Etat [Supreme Administrative Court, CE], 9th and 10th chamber, 5 June 2020, n°423809, *Sté Eqiom and Sté Enka* // IBFD.

<sup>13</sup> ECJ, 7 Sept. 2017, Case C-6/16, *Eqiom SAS, formerly Holcim France SAS and Enka SA v. Ministre des Finances et des Comptes publics*, EU:C:2017:641. // IBFD.

Повторное рассмотрение дела в Апелляционном административном суде подтвердил свою оценку, но на основании второго абзаца статьи 119 CGI, которое предусматривает, что для того, чтобы воспользоваться освобождением юридическое лицо должно доказать должнику или лицу, обеспечивающему выплату такого дохода, что является фактическим владельцем дивидендов.

**Проблемы.** Как уже и было отмечено выше, значительную проблему для рассмотрения дела составляло понятие бенефициарного владения. В данном споре французское законодательство четко прописывает наличие данного условия, когда европейская директива игнорирует его<sup>14</sup>. Государственный совет Франции отклонил аргумент на основании толкования решения Европейского суда по делу T Danmark et al.<sup>15</sup>, ссылаясь на которое постановил, что качество бенефициарного собственника дивидендов должно рассматривать как условие освобождения от удерживаемого налога, предусмотренного статьей 5 Директивы.

Проведенное исследование позволило сделать следующие выводы.

1) Во Франции Применяется одновременно общая и специальная антиуклонительная норма<sup>16</sup>, первая в отношении концепции злоупотребления правом, вторая, конкретизировано к формулировке «бенефициарной собственности» в национальном законодательстве и налоговых соглашениях. Данное условие обуславливается наличием установленного критерия, который был имплементирован из модельной налоговой конвенции ввиду общепризнанной практики применения, при отсутствии четкой системы признаков к пониманию доктрины во французском законодательстве. Причем, исходя из произведенного анализа судебная практика так же не стремится разрабатывать комплекс критериев к существующему подходу, а лишь осуществляет общее толкование на основании международного налогового соглашения, актов международных организаций.

2) Применяемый подход предоставляет значительную дискрецию налоговым органам Франции, которые могут игнорировать или переqualифицировать операции, даже если они совершенно действительны с формальной точки зрения. Но, если существует предпосылка к использованию настоящих инструментов для единственной цели получения налогового преимущества по сравнению с обязательствами, которые обычно вытекает из существа налогового соглашения, то ФТА могут применять данную дискрецию.

3) Вопрос к пониманию доктрины исходит из-за различий цивилистической и общей системы права, так как сама концепция появилась в рамках общего права и основана на различиях между юридической и экономической собственностью. Однако, как мы можем увидеть, во французской концепции применяется чаще всего концепция существа над формой, что и характерно для стран общего права, и

---

<sup>14</sup> Stankiewicz L. Eqiom Revisited: The French Supreme Administrative Court Applies the Beneficial Owner Test under the EU Parent Subsidiary Directive // European Taxation. February/March 2021. P. 118.

<sup>15</sup> T Danmark et al. (C-116/16 and C-117/16), para. 113 // IBFD.

<sup>16</sup> Исходя из классификации антиуклонительных норм в международном налогообложении под общими нормами понимаются общие принципы, не направленные на конкретные виды уклонения от уплаты налогов, под специальными нормами понимаются комплекс мер, заключенных в рамках единых концепций, направленных на разрешение конкретных видов уклонения. См. подробнее: Гидирим В.А. Основы международного корпоративного налогообложения // В.А. Гидирим. – М.: ШАПОВАЛОВ ПЕТРОВ, 2017. С. 710.

соответствует пониманию экономической собственности, нежели следование формальным критериям юридической собственности.

4) Помимо своего влияния на французское законодательство в рамках концепции бенефициарной собственности оказывают наднациональные институты, такие как ОЭСР и Европейский Союз. ОЭСР в рамках своих рекомендаций определяет основные направления договорной политики Франции и, в частности, влияет на некоторые положения национального налогового законодательства. Европейский Союз в рамках своих директив определяет особенности налогообложения в рамках целей европейской интеграции. Как можно увидеть в приведенных судебных решениях влияние в толковании положений европейского законодательства оказывал Европейский Суд. Данные тенденции зачастую определяют комплексное применение доктрины бенефициарной собственности во Франции.

### **СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ**

1. France - Netherlands Income and Capital Tax Treaty (1973). Unofficial translation to English // IBFD.
2. France - United Kingdom Income Tax Treaty (1968) // IBFD.
3. Conseil d'Etat [Supreme Administrative Court, CE], 9th and 10th chamber, 5 June 2020, n°423809, Sté Eqiom and Sté Enka // IBFD.
4. ECJ, 7 Sept. 2017, Case C-6/16, Eqiom SAS, formerly Holcim France SAS and Enka SA v. Ministre des Finances et des Comptes publics, EU:C:2017:641. // IBFD.
5. T Danmark et al. (C-116/16 and C-117/16), para. 113 // IBFD.
6. CE, 29 December 2006, No. 283314, 3° and 8° s.s.-, min. c/ Sté Bank of Scotland, RJF 2007, No. 322. // IBFD.
7. CE, 13 October 1999, No. 191191, 8° and 9° s.-s., minister v. Diebold Courtagé SA, RJF 12/99, No. 1492. // IBFD.
8. Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States // Official Journal of the European Union. L 345/8. 2011.
9. Gibert B., Ouamrane Y. Beneficial Ownership – A French Perspective // European Taxation. January 2008. P. 2.
10. Gouthière B. Beneficial Ownership and Tax Treaties: A French View // Bulletin for International Taxation. April/March 2011. P. 217.

11. Stankiewicz L. Eqiom Revisited: The French Supreme Administrative Court Applies the Beneficial Owner Test under the EU Parent Subsidiary Directive // European Taxation. February/March 2021. P. 118

12. Гидирим В.А. Основы международного корпоративного налогообложения // В.А. Гидирим. – М.: ШАПОВАЛОВ ПЕТРОВ, 2017. С. 710.

13. Code général des impôts // [Электронный ресурс] URL: <https://www.legifrance.gouv.fr/codes/id/LEGITEXT000006069577/> (дата обращения: 10.05.2021).

14. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (2017) // [Электронный ресурс] URL: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version\\_g2g972ee-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en) (дата обращения: 10.05.2021).

15. Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977 // [Электронный ресурс] URL: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-double-taxation-convention-on-income-and-capital\\_9789264055919-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-double-taxation-convention-on-income-and-capital_9789264055919-en) (дата обращения: 10.05.2021)