Применение российско-китайского соглашения об избежание двойного налогообложения к инвестиционным доходам: особенности и проблемы толкования

Ло Цзюньяо
аспирант Санкт-Петербургского государственного университета, 517699880@qq.com

Статья посвящена льготным налоговым режимам для дивидендов и процентов по российско-китайскому соглашению об избежание двойного налогообложения. Сравнительный анализ показывает, что обе страны отступают от буквального толкования его положений. Это порождает риски двусторонних налоговых споров и двойного налогообложения, которые требуют обсуждения и урегулирования в рамках двустороннего налогового сотрудничества.

Ключевые слова: толкование налоговых соглашений, пониженная налоговая ставка, конфликт интерпретации, трансграничные инвестиционные доходы, Китай.

В последние годы российско-китайское инвестиционное сотрудничество значительно углубилось: по данным Министерства коммерции Китая, в 2024 г. прямые китайские инвестиции в Россию превысили 15,7 млрд долларов (рост более 30%), а российские вложения в Китай достигли 1,5 млрд долларов (рост 10%) [14]. В Совместном коммюнике по итогам 30-й встречи глав правительств (ноябрь 2025 г.) стороны подтвердили намерение дальнейшего наращивания инвестиций, что свидетельствует о высоком потенциале двустороннего взаимодействия.

В этой связи актуальность приобретает налогообложение трансграничных инвестиционных доходов (дивидендов, процентов) между двумя странами – проблема, долгое время остававшаяся на периферии академического внимания из-за исторического доминирования торгового, а не инвестиционного сотрудничества, что привело к ограниченности соответствующей литературы.

Основным инструментом налоговой координации между Россией и Китаем выступает Соглашение об избежании двойного налогообложения от 13 октября 2014 г. (СИДН), регулирующее разграничения налоговой юрисдикции по различным видам дохода. По дивидендам (п. 2 ст. 10 СИДН) государство источника ограничено в налогообложении: если лицо, имеющее фактическое право на доход (ЛФПД), является резидентом другого Договаривающегося Государства, взимаемый налог не должен превышать:

1) 5% от общей суммы дивидендов – если ЛФПД является компанией, прямо владеющей не менее 25% капитала компании, выплачивающей дивиденды, и эта доля участия в капитале составляет не менее 80000 евро;

2) 10% – во всех остальных случаях.

В отличие от дивидендов, п. 1 ст. 11 СИДН устанавливает исключительное налогообложение процентов в государстве резидентства получателя, полностью освобождая их от налогообложения в государстве источника. При этом каких-либо условий данная статья не содержит.

Помимо ограничений для государства источника, ст. 22 СИДН возлагает на государство резидентства обязанность устранять двойное налогообложение: налог, уплаченный в государстве источника в соответствии с СИДН, подлежит зачету в сумме налога в государстве резидентства налогоплательщика.

В силу рамочного характера норм СИДН их реализация требует обращения к национальному законодательству и правоприменительной практике [12]. Поскольку Россия и Китай могут выступать как в роли государства источника, так и резидентства, различия в толковании пределов налоговой юрисдикции государства источника могут привести к ситуации, когда одна сторона сочтет налогообложение, осуществленное другой стороной, не соответствующим СИДН. В таком случае государство резидентства (в зависимости от обстоятельств — Россия или Китай) может отказаться от устранения двойного налогообложения, создавая дополнительное налоговое бремя для налогоплательщика.

Для оценки степени указанного риска в отношениях между Россией и Китаем анализируются два ключевых условия применения положений СИДН в отношении дивидендов и процентов:

1) Условие о статусе ЛФПД;

2) Требования к размеру и доле участия в капитале.

Условие о статусе ЛФПД

Как отмечает В. А. Мачехин, концепция ЛФПД в доктрине рассматривается в двух аспектах: как антиуклонительное правило (для отказа в льготах по СИДН при отсутствии статуса ЛФПД) и как техника отнесения дохода к налогоплательщику [6]. В ходе анализа позиций двух стран выделяются соответственно два ключевых вопроса:

1. Является ли ЛФПД универсальным антиуклонительным правилом во всех статьях СИДН?

Данный вопрос критичен для статьи о процентах СИДН, поскольку в ней прямое требование о ЛФПД отсутствует. В российской сети СИДН такая ситуация неединична: требование полностью отсутствует в СИДН с Мали либо не включено в статью о дивидендах (СИДН с Беларусью) или в статье о процентах (СИДН с Абхазией, КНДР, Кувейтом и др.).

В российской доктрине по данному вопросу сложились две позиции. Одни ученые (В. А. Гидирим [15], А. В. Демин [2]), исходя из принципа недопущения злоупотреблений, считают статус ЛФПД необходимым условием для применения любых положений СИДН. Другие (Б. Я. Брук [1], В. А. Микрюков [7]) указывают, что распространение требования о ЛФПД на статьи, где оно прямо не закреплено, означает одностороннее изменение условий СИДН и перераспределение налоговых юрисдикций между государствами.

Первая позиция воспринята законодательством (пп. 4 п. 2 и п. 3 ст. 310, п. 1 ст. 312 НК) и поддерживается в разъяснениях Минфина и ФНС России [16]. Однако по мнению автора, опасения второй группы исследователей сохраняют актуальность, поскольку реализация первой позиции, опирающаяся на международный принцип, предъявляет повышенные требования к учету международного опыта. В противном случае возникает риск необоснованного расширения сферы действия национального законодательства под видом соблюдения международных принципов.

В отличие от России, все 113 СИДН, заключенных Китаем, содержат требование о ЛФПД в статьях о дивидендах и процентах. Исключение составляет лишь исследуемая статья о процентах в СИДН с Россией, что обусловлено Протоколом от 8 мая 2015 г. к СИДН. На практике Китай также исходит из универсальности требования о ЛФПД: согласно Объявлению Государственного налогового управления (ГНУ) от 14 октября 2019 г. № 35, наличие документов, подтверждающих статус ЛФПД, является общим условием для применения льгот по статье о процентах СИДН.

Таким образом, в отношении статьи о процентах СИДН позиции России и Китая совпадают: статус ЛФПД признается обязательным условием для предоставления льгот вне зависимости от его прямого упоминания в тексте СИДН.

Что касается содержательного наполнения концепции ЛФПД, в академических кругах обеих стран [5, с. 141-156] мало оспаривается тот факт, что национальные подходы к ее толкованию отличаются от международной практики, в том числе отраженной в Комментариях к Модельной налоговой конвенции (МК) ОЭСР. Вместе с тем понимание данной концепции в России и Китае во многом сходно и может быть резюмировано следующим образом:

1) Помимо способности самостоятельно пользоваться и распоряжаться доходом, в российской и китайской интерпретациях дополнительно учитываются право владения активами и контроль над ними;

2) В обеих странах сформирован совпадающий набор ключевых критериев: ведение предпринимательской деятельности, выполнение функций и принятие рисков, а также наличие налоговой выгоды в случае получения дохода лицом, не являющимся ЛФПД.

Таким образом, несмотря на возможность налоговых споров с третьими странами вследствие строгого подхода к применению концепции ЛФПД, между Россией и Китаем маловероятно возникновение налоговых споров, связанных с толкованием ЛФПД как антиуклонительного правила.

2. Связана ли концепция ЛФПД с отнесением дохода к налогоплательщику?

Данный вопрос критичен для интерпретации оговорки «если ЛФПД является резидентом другого Договаривающегося Государства» в СИДН. При несовпадении непосредственного получателя дохода и ЛФПД механизм отнесения дохода в разных странах приводит к разным правовым последствиям.

В России концепция ЛФПД тесно интегрирована в сквозной принцип налогообложения. П. 4 ст. 7 и п. 1.1 ст. 312 НК устанавливают правило: при раскрытии информации о ЛФПД налоговые последствия определяются исходя из его статуса, без учета промежуточных получателей [3, с. 200-209]. Если источнику выплаты известно ЛФПД, доход считается выплаченным именно ему.

В Китае концепция ЛФПД рассматривается исключительно как антиуклонительное правило для целей СИДН и не связывается с отнесением дохода. Во внутреннем законодательстве данная концепция не используется. В силу отсутствия специальных правил отнесения дохода налоговые органы, как правило, признают налогоплательщиком лишь юридического получателя дохода.

Поскольку налогообложению в Китае подлежит формальный получатель дохода, применение концепции ЛФПД существенно ограничено. Согласно Объявлению ГНУ от 03 февраля 2018 г. № 9, субъектом, в отношении которого определяется статус ЛФПД, является «резидент другой Договаривающейся Стороны, который желает воспользоваться льготами по СИДН» [17], при этом под таким резидентом понимается юридический получатель дохода, имеющий налоговые обязательства в Китае [11]. В силу данного регулирования условие СИДН «если ЛФПД является резидентом другого Договаривающегося Государства» фактически трансформируется в требование, чтобы получатель дохода одновременно являлся ЛФПД – резидентом этого другого государства, что отклоняется от буквального смысла положения Соглашения.

Данная проблема побуждает ГНУ в некоторых случаях признавать получателя дохода ЛФПД, даже при отсутствии у него этого статуса. В Объявлении № 9 предусмотрено, если 100% капитала налогоплательщика, получающего дивиденды из Китая, принадлежит ЛФПД, соответствующему одному из двух условий, налогоплательщик «приравнивается» к ЛФПД:

1) ЛФПД является резидентом той же стороны СИДН, что и налогоплательщик;
2) ЛФПД не является лицом, указанным в предыдущем пункте, но СИДН между Китаем и юрисдикциями, резидентами которых являются ЛФПД и другие промежуточные участники, предусматривают не менее благоприятный режим налогообложения дивидендов, чем СИДН между Китаем и юрисдикцией налогоплательщика.

Следует признать, что это правило действует лишь в ограниченных случаях. При его неприменении возникает противоречие между Россией и Китаем:

1) Отказ Китая в льготах по СИДН только по причине отсутствия статуса ЛФПД у получателя может быть расценен российскими органами как необоснованное взимание избыточного налога

(например, если ЛФПД – другой российский резидент);

2) Применение Россией льгот по статусу ЛФПД (китайский резидент) может быть признано Китаем подпадающим под действие иных СИДН России (например, при непосредственной выплате дохода резиденту третьего государства).

Требования к размеру и доле участия в капитале

Помимо статуса ЛФПД, применение пониженной ставки в 5% по дивидендам требует соблюдения условий о минимальном размере инвестиций и доле участия в капитале. Реализация данных условий порождает две основные практические проблемы.

1. Проблема определения понятия «капитала»

Данная проблема обусловлена отсутствием в СИДН легального определения «капитала». Согласно п. 2 ст. 3 СИДН, при толковании неопределенных терминов следует руководствоваться национальным законодательством применяющего его государства. Этот подход корреспондирует Комментариям к МК ОЭСР, согласно которым «капитал» должен толковаться в соответствии с корпоративным правом, в значении, используемом для целей распределения прибыли акционеру (п. 15 Комментариев к ст. 10 МК).

В практике применения СИДН, содержащих понятие «капитала», Минфин [18] и суды [19] России склонны ограничивать его толкование лишь уставным капиталом, что обосновывается тем, что российское корпоративное законодательство рассматривает уставный (складочный) капитал в качестве основного объекта инвестирования.

Позиция Китая представляет собой более сложную картину, демонстрирующую внутреннее противоречие: с одной стороны, согласно Уведомлению ГНУ от 26 июля 2010 г. № 75, доля участия в «капитале» для целей СИДН определяется как доля в уставном капитале. С другой стороны, Уведомление ГНУ от 20 февраля 2009 г. № 81 указывает, что для применения льготы налогоплательщик должен соответствовать требованиям в отношении доли в собственном капитале и голосующих акциях.

Подобное ограничительное понимание «капитала» исторически было связано с господствовавшим в китайском корпоративном праве принципом «одна акция — один голос». Как отмечает профессор Чжу Цыюнь, выпуск акций без права голоса (например, привилегированных) осуществлялся крайне ограниченно — лишь в рамках пилотных проектов, санкционированных подзаконными актами Госсовета и Комиссии по ценным бумагам [13].

Ситуация кардинально изменилась с вступлением в силу в июле 2024 г. поправок в Закон «О компаниях», которые ввели институт категориальных акций, разрешив компаниям выпускать акции с правами, отличными от обыкновенных, в том числе акции с увеличенным или уменьшенным числом голосов [20].

Таким образом, в Китае возникло противоречие между действующим Уведомлением № 81 и обновленным корпоративным законодательством. Российский инвестор, владеющий привилегированными акциями китайской компании, может столкнуться с отказом в льготах по СИДН по причине отсутствия у него права голоса. Подобная практика может быть квалифицирована российской стороной как необоснованное ограничение.

Кроме того, Уведомление № 81 устанавливает дополнительное условие о сроке владения инвестицией, также выходящее за пределы буквального текста российско-китайского СИДН: льгота по СИДН применяется, если налогоплательщик соблюдал требование о доле участия в течение всего 12-месячного периода, предшествующего получению дивидендов. В российской же практике сформировалась позиция, согласно которой право на льготу возникает при выполнении условия на дату фактической выплаты дивидендов [21], и если СИДН не содержит требования о сроке владения, дополнительные ограничения не применяются [22]. Данное расхождение также составляет потенциальный конфликт между подходами двух стран.

Однако это противоречие было разрешено в рамках международной налоговой координации. Китай в 2022 г. ратифицировал Многостороннюю конвенцию ОЭСР/G20 по предотвращению размывания налоговой базы и вывода прибыли (MLI), которую Россия ратифицировала ранее, в 2019 г. Оба государства согласились с тем, что положения MLI вносят в статью о дивидендах СИДН между ними требование о минимальном периоде владения в 365 дней, что устранило возможность возникновения споров между двумя странами по данному вопросу [23].

2. Проблема расчета размера инвестиций

Данное условие создает дополнительную сложность, поскольку подобные положения отсутствуют в модельных конвенциях международных организаций (в том числе МК ОЭСР и ООН), что лишает их толкование опоры на авторитетные комментарии и обусловливает повышенную потребность в детальной регламентации на уровне национального законодательства.

Для России включение требования о минимальной сумме инвестиций в статью о дивидендах является особенностью ее договорной практики, прямо предусмотренной Типовым налоговым соглашением (утв. Постановлением Правительства России от 24 февраля 2010 г. № 84). В российской практике по данному вопросу, как отмечают С. В. Сергеев и С. С. Киселева, сложились следующие системные позиции [9, с. 62-65]:

1) После первоначального выполнения условия о сумме инвестиций последующие колебания обменного курса не лишают права на применение льготной ставки [24];

2) Доли в российской компании могут быть приобретены как при первичном размещении, так и на вторичном рынке [25];

3) Размер инвестиции определяется фактически уплаченной суммой на дату приобретения акций или иных прав на участие в прибыли при соблюдении принципа рыночных цен между независимыми сторонами сделки [26].

Однако изложенные позиции не снимают всей правовой неопределенности. Во многих российских СИДН требования к доле и сумме участия сформулированы как два самостоятельных условия [27]. Это порождает ключевой вопрос: должны ли субъект, объект и способ инвестирования для целей выполнения условия о сумме совпадать с таковыми для условия о доле? Кроме того, некоторые СИДН содержат лишь условие о сумме, не конкретизируя указанные базовые элементы. Хотя соответствующая практика немногочисленна, в ней уже прослеживается тенденция к ограничительному толкованию, неблагоприятному для налогоплательщика:

1) **Субъект инвестирования.** В СИДН с Арменией субъект, указанный как «резидент другого Государства», был истолкован ограничительно как получатель дивидендов [28]. В СИДН с Финляндией, где условие о доле относилось к ЛФПД, а условие о сумме субъект не определяло, на практике он также был истолкован как получатель дивидендов [29]. В аналогичном СИДН со Швейцарией налогоплательщик безуспешно пытался через суд признать субъектом любого швейцарского резидента, суд ограничил круг субъектов ЛФПД [30];

2) **Объект инвестирования.** При толковании термина «вложенный иностранный капитал» в СИДН со Швейцарией

(где в условии о доле объектом инвестирования выступает «капитал») изначально существовала позиция, согласно которой он не ограничивается взносом в уставный капитал [31]. Однако впоследствии правоприменительные органы не поддержали этого подхода, настаивая на толковании термина исключительно как инвестиции в уставный капитал [29]. Аналогичный ограничительный подход, вопреки мнению ученых о необходимости широкого толкования [8, с. 40-47], наблюдается даже в отношении более нейтральных формулировок (например, «вложение в компанию» [32]);

3) **Способ инвестирования.** В СИДН, где форма инвестирования (прямое или косвенное участие) явно не определена, российская практика ограничивает ее прямыми вложениями [33].

Данная практика позволяет сделать вывод, что Россия склонна игнорировать различия в текстах СИДН, ограничительно толковать их терминологию, подводя применение СИДН под более единый стандарт.

Однако в контексте российско-китайского СИДН эта неопределенность в значительной степени нивелируется благодаря используемой в статье связующей формулировке «эта доля участия в капитале составляет не менее...», которая увязывает условие о минимальной сумме с условием о доле участия, унифицируя их субъектный и объектный состав, а также метод инвестирования.

В отличие от российской практики, для Китая условие о минимальной сумме инвестиций нетипично: из всех СИДН аналогичное положение присутствует только в СИДН с Россией и Грузией.

Несмотря на сложность требования о сумме инвестиций, ГНУ Китая не выпустило разъяснений по его применению. Единственное официальное разъяснение содержится в Протоколе от 13 октября 2014 г. к российско-китайскому СИДН, который, заимствуя позицию Минфина России, устанавливает, что фраза «эта доля участия составляет не менее 80000 евро» относится к общей сумме первоначальных или последовательных вложений (приобретения акций компании). Применительно к СИДН с Грузией Уведомление ГНУ от 16 августа 2006 г. № 124 предусматривает, что для применения льготы достаточно соблюдения одного из двух условий (о доле либо о сумме), что в значительной степени снижает актуальность детального толкования последнего.

Наконец, важно отметить, что поскольку Китай при применении льгот исходит из статуса ЛФПД исключительно прямого получателя дохода, инвестиции ЛФПД (даже если он является резидентом России) не учитываются при определении выполнения требований к доле и сумме участия, если он не выступает непосредственным получателем. Это создает дополнительные риски для налогоплательщика и может не соответствовать позиции российских налоговых органов.

Заключение

Проведенный сравнительный анализ выявил существенные расхождения между Россией и Китаем в толковании условий применения льготных налоговых режимов к дивидендам по СИДН, обусловленные влиянием национальных правопорядков. Толкование положений СИДН сквозь призму внутреннего права, подчас отклоняющееся от его буквального текста, может быть квалифицировано контрагентом как некорректное применение СИДН.

Большинство этих противоречий обусловлено дополнительными ограничениями, установленными внутренним правом Китая, несвоевременной актуализацией нормативной базы, а также отсутствием правил «сквозного подхода» в налогообложении, в связи с чем российским инвесторам необходимо учитывать соответствующие риски.

В целях защиты прав и стимулирования инвестиционной активности российских инвесторов в Китае российским налоговым органам целесообразно инициировать консультации с ГНУ Китая. В основу диалога следует положить буквальный текст российско-китайского СИДН, а также накопленную практику применения аналогичных положений в иных соглашениях сторон. Ключевой задачей таких консультаций должна стать выработка единых подходов к толкованию соответствующих статей, что позволит минимизировать выявленные риски двойного налогообложения.

Литература

1. Брук, Б. Я. Кодификация концепции бенефициарного собственника в российском налоговом законодательстве: постановка проблемы / Б. Я. Брук // Закон. – 2013. – № 4. – С. 54-62.
2. Демин, А. В. Концепт бенефициарной собственности на доход в налоговом праве: вопросы генезиса и имплементации / А. В. Демин, А. В. Николаев // Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Право. – 2019. – № 2(37). – С. 216-228.
3. Демин, А. В. Сквозной подход в контексте фактического права на доходы в российском налоговом праве / А. В. Демин, А. В. Николаев // Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Право. – 2020. – № 3(42). – С. 200-209.
4. Киселева, С. С. Правила применения пониженных ставок налогообложения дивидендов, установленные международными договорами / С. С. Киселева // Налоговая политика и практика. – 2018. – № 2(182). – С. 62-65.
5. Леднева, Ю. В. Концепция фактического права на доход: правоприменительные аспекты реализации / Ю. В. Леднева // Журнал российского права. – 2018. – № 3(255). – С. 106-115.
6. Мачехин, В. А. Некоторые вопросы применения концепции фактического права на доход [Электронный ресурс] : препринт / В. А. Мачехин. – Москва : РАНХиГС, 2023. – URL: https://repec.ranepa.ru/rnp/wpaper/w202347.pdf (дата обращения: 26.12.2025).
7. Микрюков, В. А. Концепция бенефициарной собственности и бремя деофшоризации российской экономики / В. А. Микрюков // Законодательство и экономика. – 2014. – № 7. – С. 25-31.
8. Моцок, А. В. О толковании критериев для применения льготных ставок международных соглашений / А. В. Моцок // Налоговед. – 2016. – № 2. – С. 40-47.
9. Сергеев, С. В. Налогообложение дивидендов, выплачиваемых иностранным организациям / С. В. Сергеев // Актуальные проблемы российского права. – 2019. – № 5(102). – С. 78-85.
10. Liao, Yixin. On the Issues of the Concept and Identification of Beneficial Owners in International Tax Conventions / Yixin Liao // Modern Law Science. – 2014. – № 6. – P. 141-156.
11. Mei, Qicheng; Feng, Lizeng; Ma, Ying; Li, Xue. The Application of “Beneficial Ownership” in Tax Treaty Signed by the Chinese Government with Other Countries / Qicheng Mei, Lizeng

Feng, Ying Ma, Xue Li // International Taxation in China. – 2018. – № 3. – P. 37-41.
12. Sasseville, J. A Tax Treaty Perspective: Special Issues // Tax Treaties and Domestic Law / ed. by G. Maisto. – Amsterdam : IBFD, 2006. – Режим доступа: https://doi.org/10.59403/19pz3fb003. – Дата обращения: 17.12.2025.
13. Zhu, Ciyun; Kansaku, Hiroyuki. The Introduction of Differentiated Voting System and Innovation to Restrain Corporate Control Rights——From the Perspectives of China and Japan / Ciyun Zhu, Hiroyuki Kansaku // Tsinghua University Law Journal. – 2019. – № 2. – P. 6-27.
14. Статистический бюллетень об иностранных инвестициях в Китае за 2024 г. и Статистический бюллетень о прямых иностранных инвестициях Китая за 2024 г.
15. Сайт Zakon ru. URL: https://zakon.ru/blog/2015/8/1/koncepciya_“faktichеskogo_prava”_v_nalogovom_zakonodatelstve_vnosim_yasnost.
16. Письмо Минфина России от 07 июля 2015 г. № 03-08-05/39050. Письмо ФНС России от 04 апреля 2019 г. № СД-4-3/6190@.
17. Сайт ГНУ. URL: https://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810219/n810744/n1671176/n1705734/c1707032/content.html
18. Письма Минфина России от 30 ноября 2015 г. № 03-08-05/69413, от 02 октября 2014 г. № 03-08-05/49439
19. Постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 07 сентября 2021 г. № 09АП-46713/2021 по делу № А40-33741/2021, от 16 августа 2021 г. № 09АП-41604/2021 по делу № А40-33865/2021.
20. Сайт юридической фирмы Haiwen & Partners. URL: http://www.haiwen-law.com/35/1214
21. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 07 апреля 2016 г. № Ф07-2451/2016 по делу № А05-6325/2015, Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 28 августа 2012 г. № 09АП-26461/2012 по делу № А40-57772/12-99-332.
22. Письма Минфина России от 06 октября 2008 г. № 03-08-05, от 07 мая 2008 г. № 03-08-05
23. Сайт Минфина России. URL: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2024/05/main/Kitay_MLI_Rus.docx.
24. Письма Минфина России от 19 февраля 2019 г. № 03-08-05/10372, от 6 апреля 2016 г. № 03-08-05/19473, от 20 мая 2014 г. № 03-08-05/23776, от 10 сентября 2009 г. № 03-08-05, от 22 января 2002 г. № 04-06-05/т.1/3
25. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 01 марта 2018 г. № Ф09-745/18 по делу № А60-31845/2017
26. Письма Минфина России от 30 декабря 2020 г. № 03-08-05/116518, от 11 августа 2016 г. № 03-08-05/46998, от 29 сентября 2009 г. № 03-08-05, от 23 мая 2003 г. № 04-06-05/1/30
27. СИДН с Южной Африкой, Швейцарией, Финляндией, Сербией и Черногорией, Нидерландами, Литвой, Латвией, Южной Кореей, Исландией и Венесуэлой.
28. Письма Минфина России от 14 июня 2017 г. № 03-08-05/36971, от 15 мая 2019 г. № 03-04-06/34717
29. Письмо ФНС России от 05 июля 2006 г. № 02-3-08/139@.
30. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 25 мая 2023 г. № Ф07-5095/2023 по делу № А56-106038/2022
31. Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 06 декабря 2016 г. № 10АП-10701/2016 по делу № А41-4100/16
32. Письма Минфина России от 12 января 2018 г. № 03-08-05/1215, от 11 октября 2017 г. № 03-08-05/66368, от 25 марта 2015 г. № 03-08-05/16539. Письмо ФНС России от 10 марта 2015 г. № ОА-4-17/3726@.
33. Письма Минфина России от 07 декабря 2016 г. № 03-08-05/73316, от 26 мая 2016 г. № 03-08-13/30458. Письме УФНС России по г. Москве от 18 декабря 2009 г. № 16-15/133975

Application of the Russian-Chinese agreement on the avoidance of double taxation to investment income: features and problems of interpretation

Luo Junyao
St. Petersburg State University

The article focuses on preferential tax regimes for dividends and interest under the Russia-China Double Taxation Avoidance Agreement. A comparative analysis reveals that both countries deviate from the literal interpretation of its provisions. This creates risks of bilateral tax disputes and double taxation, which require discussion and resolution within the framework of bilateral tax cooperation.

Keywords: interpretation of tax treaties, preferential tax rate, conflict of interpretation, cross-border investment income, China.

References

1. Brook, B. Ya. Codification of the Concept of Beneficial Owner in Russian Tax Legislation: Statement of the Problem / B. Ya. Brook // Law. - 2013. - No. 4. - Pp. 54-62.
2. Demin, A. V. The Concept of Beneficial Ownership of Income in Tax Law: Issues of Genesis and Implementation / A. V. Demin, A. V. Nikolaev // Bulletin of Voronezh State University. Series: Law. - 2019. - No. 2 (37). - Pp. 216-228.
3. Demin, A. V. Cross-cutting Approach in the Context of Actual Right to Income in Russian Tax Law / A. V. Demin, A. V. Nikolaev // Bulletin of Voronezh State University. Series: Law. - 2020. - No. 3 (42). – P. 200-209.
4. Kiseleva, S. S. Rules for the application of reduced tax rates on dividends established by international treaties / S. S. Kiseleva // Tax Policy and Practice. – 2018. – No. 2 (182). – P. 62-65.
5. Ledneva, Yu. V. The concept of actual right to income: law enforcement aspects of implementation / Yu. V. Ledneva // Journal of Russian Law. – 2018. – No. 3 (255). – P. 106-115.
6. Machekhin, V. A. Some issues of applying the concept of actual right to income [Electronic resource]: preprint / V. A. Machekhin. – Moscow: RANEPA, 2023. – URL: https://repec.ranepa.ru/rnp/wpaper/w202347.pdf (date accessed: 26.12.2025).
7. Mikryukov, V. A. The concept of beneficial ownership and the burden of deoffshorization of the Russian economy / V. A. Mikryukov // Legislation and Economics. – 2014. – No. 7. – Pp. 25-31.
8. Motsok, A. V. On the interpretation of criteria for applying preferential rates of international agreements / A. V. Motsok // Tax expert. – 2016. – No. 2. – Pp. 40-47.
9. Sergeev, S. V. Taxation of dividends paid to foreign organizations / S. V. Sergeev // Current issues of Russian law. – 2019. – No. 5(102). – pp. 78-85.
10. Liao, Yixin. On the Issues of the Concept and Identification of Beneficial Owners in International Tax Conventions / Yixin Liao // Modern Law Science. – 2014. – No. 6. – P. 141-156.
11. Mei, Qicheng; Feng, Lizeng; Ma, Ying; Li, Xue. The Application of “Beneficial Ownership” in Tax Treaty Signed by the Chinese Government with Other Countries / Qicheng Mei, Lizeng Feng, Ying Ma, Xue Li // International Taxation in China. – 2018. – No. 3. – P. 37-41.
12. Sasseville, J. A Tax Treaty Perspective: Special Issues // Tax Treaties and Domestic Law / ed. by G. Maisto. – Amsterdam : IBFD, 2006. – Access mode: https://doi.org/10.59403/19pz3fb003. – Date of access: 17.12.2025.
13. Zhu, Ciyun; Kansaku, Hiroyuki. The Introduction of Differentiated Voting System and Innovation to Restrain Corporate Control Rights——From the Perspectives of China and Japan / Ciyun Zhu, Hiroyuki Kansaku // Tsinghua University Law Journal. – 2019. – No. 2. – P. 6-27.
14. Statistical Bulletin on Foreign Investment in China for 2024 and Statistical Bulletin on Foreign Direct Investment in China for 2024.
15. Website Zakon.ru. URL: https://zakon.ru/blog/2015/8/1/koncepciya_“faktichеskogo_prava”_v_nalogovom_zakonodatelstve_vnosim_yasnost.

16. Letter of the Ministry of Finance of Russia dated July 7, 2015 No. 03-08-05/39050. Letter of the Federal Tax Service of Russia dated April 4, 2019 No. SD-4-3/6190@.
17. Website of the State Tax Service. URL: https://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810219/n810744/n1671176/n1705734/c1707032/content.html
18. Letters of the Ministry of Finance of Russia dated November 30, 2015 No. 03-08-05/69413, dated October 2, 2014 No. 03-08-05/49439
19. Resolutions of the Ninth Arbitration Court of Appeal dated September 7, 2021 No. 09AP-46713/2021 in case No. A40-33741/2021, dated August 16, 2021 No. 09AP-41604/2021 in case No. A40-33865/2021.
20. Website of the law firm Haiwen & Partners. URL: http://www.haiwen-law.com/35/1214
21. Resolution of the Arbitration Court of the North-Western District dated April 7, 2016 No. F07-2451/2016 in case No. A05-6325/2015, Resolution of the Ninth Arbitration Court of Appeal dated August 28, 2012 No. 09AP-26461/2012 in case No. A40-57772/12-99-332.
22. Letters of the Ministry of Finance of Russia dated October 6, 2008 No. 03-08-05, dated May 7, 2008 No. 03-08-05
23. Website of the Ministry of Finance of Russia. URL: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2024/05/main/Kitay_MLI_Rus.docx.
24. Letters of the Ministry of Finance of Russia dated February 19, 2019 No. 03-08-05/10372, dated April 6, 2016 No. 03-08-05/19473, dated May 20, 2014 No. 03-08-05/23776, dated September 10, 2009 No. 03-08-05, dated January 22, 2002 No. 04-06-05/t.1/3
25. Resolution of the Arbitration Court of the Ural District dated March 1, 2018 No. F09-745/18 in case No. A60-31845/2017
26. Letters of the Ministry of Finance of Russia dated December 30, 2020 No. 03-08-05/116518, dated August 11, 2016 No. 03-08-05/46998, dated September 29, 2009 No. 03-08-05, dated May 23, 2003 No. 04-06-05/1/30
27. DTTs with South Africa, Switzerland, Finland, Serbia and Montenegro, the Netherlands, Lithuania, Latvia, South Korea, Iceland, and Venezuela.
28. Letters of the Ministry of Finance of Russia dated June 14, 2017 No. 03-08-05/36971, dated May 15, 2019 No. 03-04-06/34717
29. Letter of the Federal Tax Service of Russia dated July 5, 2006 No. 02-3-08/139@.

Правовые аспекты и биоэтические проблемы криоконсервации репродуктивного материала: российский и международный опыт

Макаренко Наталья Николаевна
Адвокат, Адвокатская палата Московской области, amil@advokat-makarenko.ru

В представленной статье проводится комплексный анализ актуальных клинических, юридических и этических проблем, возникающих в практике криоконсервации репродуктивного материала человека. Автор рассматривает эволюцию технологий замораживания — от первых экспериментов XVIII века до современного повсеместного внедрения методов витрификации эмбрионов, ооцитов и спермы в программы вспомогательных репродуктивных технологий (ВРТ). Особое внимание в работе уделяется дилемме «отставания» законодательства от стремительно развивающихся медицинских технологий, что порождает правовую неопределенность в вопросах хранения, транспортировки и утилизации биологического материала.
В статье подробно исследуется международный опыт регулирования статуса эмбриона: от признания его личностью до восприятия в качестве собственности или объекта с промежуточным правовым статусом. Автор проводит сравнительный анализ законодательных подходов различных стран (Германии, Швейцарии, Великобритании, США и др.), выявляя тенденции к ограничению сроков криоконсервации и определению судьбы «невостребованных» эмбрионов.
Важной частью исследования является анализ российской судебной практики, который наглядно демонстрирует конфликт интересов между потенциальными родителями, клиниками и этическими нормами. Рассматриваются вопросы ответственности медицинских учреждений за сохранность материала и правовые последствия невыполнения обязательств по договорам хранения.
В заключении статьи подчеркивается необходимость выработки четких национальных стандартов и законодательных актов, основанных на глубоком биоэтическом анализе, для обеспечения баланса между репродуктивной автономией личности и защитой человеческой жизни на предимплантационной стадии.
Ключевые слова: вспомогательные репродуктивные технологии (ВРТ), криоконсервация эмбрионов, правовой статус эмбриона. биоэтика в репродуктивной медицине, утилизация репродуктивного материала, репродуктивные права, судебная практика в сфере ВРТ

Криоконсервация репродуктивного материала, которая активно применяется во всем мире, является не только поводом для обсуждения клинических результатов и медицинских аспектов этой процедуры. Эта практика породила значительные юридические, этические и практические проблемы для врачей и клиник, использующих этот метод.

Область замораживания в репродукции человека прошла долгий путь с тех пор, как итальянский ученый Спалланцани впервые использовал снег для охлаждения человеческой спермы в 1776 году [17]. С тех пор достижения в области криоконсервации улучшили использование искусственного оплодотворения, а в 1980-х годах, с появлением криоконсервации человеческих эмбрионов, кардинально изменили потенциал человеческой беременности и область репродуктивной медицины. Первая такая беременность была зафиксирована в 1983 году [23], а в 1984 году последовало первое рождение живого ребенка из размороженного замороженного ранее эмбриона [25]. Прошло еще одно десятилетие, и репродуктивная медицина освоила замораживание ооцитов и добилась его принятия как еще одного инструмента для улучшения лечения бесплодия. Сегодня усовершенствованные процессы криоконсервации (или «замораживания», как это принято называть) человеческой спермы, ооцитов и эмбрионов с использованием витрификации для сокращения времени замораживания и улучшения показателей выживаемости, а также более совершенные системы культивирования, объединяющие сложные среды, средства контроля окружающей среды и техническое оборудование стали основой для проведения процедур вспомогательных репродуктивных технологий (ВРТ) для пациентов во всем мире [1].

Однако проблемы и опасения, сопровождающие все новые технологии, относятся и к криоконсервации репродуктивной ткани человека. Существуют неотъемлемые преимущества и риски, связанные не только с самим процессом замораживания и размораживания, но и с фактическими и потенциальными юридическими правами и обязанностями. Как всегда, медицинские технологии во многом опережают законодательство [7].

Репродуктивная медицина и право не могут сосуществовать без учета этических проблем, возникающих при криоконсервации гамет и эмбрионов. Вопросы о «статусе», «ценности» и «правах» являются сложными понятиями, используемыми при решении указанных проблем