

Становления концепции бенефициарного собственника в международных актах: от правового дуализма к унификации

Ю. А. Крохина

доктор юридических наук, профессор кафедры гражданско-правовых
дисциплин РЭУ им. Г. В. Плеханова;
заведующая кафедрой правовых дисциплин
Высшей школы государственного аудита (факультет)

Московского государственного университета им. Ломоносова.

Адрес: ФГБОУ ВО «Российский экономический университет имени Г. В. Плеханова»,
117997, Москва, Стремянный пер., д. 36.

E-mail: jkrokhina@mail.ru

Formation of the Concept of Beneficial Owner in International Acts: From Legal Dualism to Unification

Yu. A. Krokhina

Doctor of Law, Professor of the Department
of Civil Legal Disciplines of the PRUE;

Head of the Department of Legal Disciplines Graduate School of State Audit (Faculty)
Lomonosov Moscow State University.

Address: Plekhanov Russian University of Economics, 36 Stremyanny Lane,
Moscow, 117997, Russian Federation.

E-mail: jkrokhina@mail.ru

Аннотация

В международном налоговом праве понятие бенефициарного собственника остается дискуссионным. Отсутствие единого унифицированного официального определения создает серьезные трудности как для формирования национального налогового законодательства, так и для судебной практики. Концепция бенефициарного собственника впервые появилась в трастовом законодательстве и, существенно эволюционировав, проявилась в международном налоговом праве. Юридическая природа концепции видоизменилась посредством ее использования в рамках СИДН. Судебные и налоговые органы большинства стран придают концепции антиуклонительный характер и активно ее применяют наряду с другими нормами противодействия налоговому злоупотреблению. Именно судебное толкование данного термина дает определенную степень унификации его применения как для целей Модельной Конвенции ОЭСР, так и Типовой Конвенции ООН. Представляется, что опыт судебного толкования следует обобщить и на его основе выработать универсальное понятие бенефициарного собственника с перечнем существенных элементов. В статье на основе анализа исторического опыта, теоретических исследований и судебной практики принята попытка изучить трансформацию термина «бенефициарный собственник». Сформулированы авторские предложения по унификации концепции бенефициарного собственника в международных актах.

Ключевые слова: бенефициарный собственник; международные налоговые соглашения; траст; Модельная Конвенция ОЭСР; уклонение от уплаты налогов.

Abstract

In international tax law, the concept of beneficial owner remains controversial. The lack of a single unified official definition creates serious difficulties both for the formation of national tax legislation. So is judicial practice. The concept of beneficial owner first appeared in trust law and, having evolved significantly, manifested itself in international tax law. The legal nature of the concept has been modified through its use within the framework of the DTT. The judicial and tax authorities of most countries give the concept an anti-evasive character and actively use it along with other norms of counteracting tax abuse. It is the judicial interpretation of this term that gives a certain degree of unification of its application both for the purposes of the OECD Model Convention and the UN Model Convention. It seems that the experience of judicial interpretation should be generalized and, on its basis, a universal concept of the beneficial owner with a list of essential elements should be developed. Based on the

analysis of historical experience, theoretical studies and judicial practice, the article attempts to study the transformation of the term "beneficial owner". The author's proposals for the unification of the beneficial owner concept in international acts are formulated in this article.

Keywords: beneficial owner; international tax agreements; trust; OECD Model Convention; tax avoidance.

В международном налоговом праве понятие бенефициарного собственника появилось в 1960-х гг., когда его впервые стали включать в тексты двухсторонних международных налоговых соглашений¹, а затем и в положения Модельной конвенции ОЭСР 1977 г.² Несмотря на то, что прошло уже больше полувека, однозначного единообразного определения бенефициарного собственника в международной законодательной или судебной практике до сих пор не существует.

В настоящее время сформировались две позиции относительно того, где должно быть дано определение понятия бенефициарного собственника³. Согласно первой позиции, определение должно быть закреплено в тексте налогового соглашения или в прилегающих к нему дополнительных документах либо вытекать из их контекста. Согласно второй позиции, в международной конвенции должно быть дано единое, универсальное, международное фискальное определение, не зависящее от национальных норм⁴.

Концепция бенефициарного собственника появилась в конце XIX в. в трастовом законодательстве Англии⁵. В соответствии с законодательством траст или доверительная собственность представляет собой юридическое правоотношение, в силу которого доверительный собственник («trustee») владеет и распоряжается имуществом в пользу другого лица или бенефициара («beneficiaries»). Данный институт активно применяется для обособления активов. Произо-

шедшее в начале XIX в. возрастание налоговой нагрузки в развивающихся государствах спровоцировало перевод активов в трасты с целью избежания или снижения налогов.

В странах англо-саксонской правовой системы в связи с изменением и развитием права справедливости и судебных прецедентов различаются юридическая (правовая) и бенефициарная собственность, которые входят в систему «расщепленной» собственности. Основная идея в том, что полное право собственности в трасте разделено на 2 составляющих элемента, лежащих на разных лицах – юридическая собственность доверенного лица и бенефициарная собственность фактического бенефициара.

С целью противодействия уклонению от уплаты налогов правительство Англии стало использовать концепцию бенефициарного собственника в целях возложения налогового бремени на бенефициаров доходов. Почти за вековую историю к настоящему времени трасты и другие фидуциарные конструкции становятся все более сложными и комплексными в целях избежания налогов, из-за чего концепция расширяется и приобретает правоохранительный характер.

Перенос правовой сущности понятия «бенефициарный собственник» из трастового законодательства стран общей системы права и дальнейшее его использование в целях налогообложения в странах континентальной системы права повлекло проблемы толкования и правоприменения.

В трастовом законодательстве возможна ситуация, когда юридически право собственности может принадлежать одному лицу, а экономическую выгоду от использования этого права получает иное лицо, которое, собственно, и является выгодоприобретателем. В законодательствах стран континентальной системы схожего правового механизма нет. Однако в таких юрисдикциях, в том числе Российской Федерации, стали применяться различные правовые категории по аналогии права, что влечет неоднозначное их толкование и разноречивую судебную практику.

Кроме закрепления концепции бенефициарного собственника ОЭСР также закрепила смежные институты, которые используются при конкретизации рассматриваемой категории. Так, в 1986 г. ОЭСР опубликовала Отчет о кондуитных компа-

¹ См.: Протокол 17 марта 1966 г. к Конвенции об избежании двойного налогообложения и противодействию уклонению от уплаты налогов между Великобританией и США 1945 г. – URL: <https://www.irs.gov/pub/irs-trty/uk.pdf> (дата обращения: 15.09.2020).

² См.: OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version. – Paris : OECD Publishing. – URL: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>

³ См.: Гидирим В. А. Концепция «бенефициарной собственности» в международном налогообложении // Международное право. – 2014. – № 3. – URL: https://e-notabene.ru/wl/article_10812.html

⁴ См.: Philip Baker. Beneficial ownership: after Indofood // GITS Review. – February 2007. – V ol. VI. – № P. 23. – URL: www.taxbar.com/documents/Beneficial_Ownership_PB.pdf

⁵ См.: Pablo A Hernandez Gonzalez-Barreda. Beneficial Ownership in Tax Law and Tax Treaties. – Hart Publishing, 2020. – P. 12.

ниях¹. Конduitные или технические компании являются промежуточными и не имеют фактического права на доход, то есть не являются бенефициарными собственниками. Такие компании являются искусственными, не осуществляют существенной экономической деятельности и учреждаются в низконалоговых юрисдикциях в целях применения льготных положений международных соглашений. Исходя из положений данного Отчета, Комитет по налоговым отношениям воспринимает концепцию бенефициарного собственника как часть своего антиуклонительно-го арсенала.

Концепция бенефициарной собственности также была закреплена в Типовой конвенции ООН об избежании двойного налогообложения² в 1980 г. Примечательно, что данный акт рассчитан в первую очередь на страны с развивающейся или переходной экономикой.

В 2003 г. к Комментариям ОЭСР было добавлено положение о том, что концепция бенефициарной собственности не должна применяться в узком техническом смысле и скорее соответствовать целям и задачам Модельной Конвенции ОЭСР, включая исключение двойного налогообложения и предотвращение уклонения от уплаты налогов. Многие эксперты³ отмечали, что хотя данные Комментарии не лишены недвусмысленных положений, можно сделать вывод о том, что концепция приобретает широкий экономический характер.

Необходимо отметить, что в 2009 г. ООН все-ръем рассуждала о возможности распространения концепции бенефициарного собственника на все статьи Типовой конвенции ООН. Следует поддержать позицию профессора Бейкера об осторожном распространении сферы действия концепции на все положения Конвенции⁴. На наш взгляд, распространение действия концепции на все статьи Модельной Конвенции ОЭСР было бы чрезмерным. Правила изначально предназначались для применения по отношению к пассивным

доходам. Закрепление применения норм концепции к активным доходам на уровне ОЭСР породит еще большую правовую неопределенность в данной сфере вдобавок к уже существующим противоречиям. Также важно помнить о том, что многие национальные юрисдикции, в том числе Российская Федерация, в рамках внутреннего законодательства уже применяют концепцию не только в отношении пассивных доходов.

Более радикальную позицию высказал Адольфо Мартин Хименез. Исследователь полагает, что Комитету ООН, вместо расширения применения концепции бенефициарного собственника, нужно было вовсе убрать данный подход из положений Типовой Конвенции ООН, обосновывая это тем, что:

- толкование концепции на основе положений Конвенции порождает неопределенность при применении соглашений об избежании двойного налогообложения (СИДН);

- национальные суды не ссылаются на положения Конвенции при применении положений СИДН;

- интересы стран – источников происхождения дохода – защищены положениями комментария к статье 1 Модельной Конвенции ОЭСР «о ненадлежащем использовании конвенции», добавленными в 2003 г.⁵

Не все аргументы А. Хименеза можно поддерживать. Например, в судебных решениях национальных судов многих стран, в которых применяются нормы о бенефициарном собственнике, в подавляющем числе случаев присутствует ссылка на Модельную Конвенцию ОЭСР и Комментарии к ней. На наш взгляд, отсутствие в документах ОЭСР положений о бенефициарном собственнике только усилит правовую неопределенность при применении СИДН и усложнит и без того конфликтные налоговые отношения.

В 2011–2014 гг. были пересмотрены ранее упомянутые положения об определении термина «бенефициарный собственник» в Комментариях к Модельной Конвенции ОЭСР. Несмотря на проделанную за этот период серьезную исследовательскую и аналитическую работу, добиться полного, исчерпывающего и компромиссного

¹ См.: OECD, *International Tax Avoidance and Evasion, Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies* // *Issues in International Taxation*. – № 1. – OECD. – Paris, 1987. – par. 14b.

² См.: United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries (2011 Update).

³ См.: H.Pijl, *The Definition of Beneficial Owner under Dutch Law*, 54 Bull.Intl. – Taxn. 6. – P. 257 (2000) // *Journals IBFD*.

⁴ См.: Booker T. Recent development Regarding Beneficial Ownership in Denmark. *Eur. Taxn.* 2012, 52.

⁵ См.: Jimenez A. M. *Beneficial Ownership: Current Trends*. – Part 2, 20 June 2011. – URL: <http://www.taxindiainternational.com/columnDesc.php?q> (дата обращения: 02.02.2021).

определения бенефициарного собственника не удалось.

В осуществляемом ОЭСР Плане BEPS¹ прямо не поименована концепция бенефициарного собственника, однако те направления, которые в нем указаны, говорят о том, что в современных условиях концепция будет активно применяться и реализовываться в рамках новых налоговых правил.

Среди основных действий BEPS, в которых могут быть применены положения о бенефициарном собственнике, можно выделить:

1. Action 2 – нейтрализация последствий гибридных схем. Гибридные налоговые схемы предполагают использование таких организационно-правовых форм, которые не охватываются положениями налогового законодательства и соответственно остаются прозрачными для целей налогообложения. Такие структуры являются особенно актуальными в рамках текущей международной налоговой повестки, поскольку позволяют избегать налогового бремени при совершении трансграничных операций. Гибридные схемы сложны в том плане, что трудно закрепить перечень организационно-правовых форм, которые подлежат налогообложению, и в этом плане концепция бенефициарного собственника была бы огромным подспорьем, поскольку она также не концентрируется на конкретном перечне, а анализирует экономическую сущность операций.

2. Action 6 – предотвращение злоупотребления налоговыми соглашениями. Данное мероприятие по характеру своих положений ближе всего подходит к концепции бенефициарного собственника. Реализация этих положений направлена на предотвращение таких ситуаций, когда международные компании, используя нормы международных соглашений (СИДН), не уплачивают налоги ни в одной из налоговых юрисдикций.

3. Action 12 – Обязательные правила раскрытия информации об агрессивном налоговом планировании². В международном законодательстве требования прозрачности деятельности кон-

сультантов заключаются в обявлянии налогоплательщиков и их налоговых консультантов раскрывать схемы налогового планирования перед их непосредственным использованием. Как было сказано одним из руководителей центра налоговой политики и администрирования ОЭСР Джоном Петерсоном, «правила обязательного раскрытия налоговых схем нацелены на то, чтобы уравнивать правила игры для всех игроков без неоправданного увеличения затрат для налогоплательщиков или финансовых институтов, осуществляющих стандартные транзакции».

В Европейском Союзе реализация положений плана БЕРС о противодействии агрессивному налоговому планированию выразилась в введении Директивы об административном сотрудничестве в области налогообложения – "DAC 6"³, в том числе относительно обязательных требований деятельности налоговых консультантов. В соответствии с новыми правилами налоговой прозрачности физические и юридические лица, осуществляющие услуги по налоговому планированию экономических операций, обязаны сообщать налоговым органам обо всех схемах налоговой оптимизации.

Директива рассматривает схемы налоговой оптимизации в качестве агрессивного налогового планирования в случае соблюдения нескольких условий:

- сделка включает трансграничный платеж в безналоговую юрисдикцию;
- подача отчетности о доходах от сделки в виде, не соответствующем правилам прозрачности ЕС;
- несоблюдение международных принципов трансфертного ценообразования.

Следует обратить внимание, что положения о бенефициарном собственнике не включены в положения BEPS и DAC 6. Как отмечает В. Мачехин, концепция бенефициарного собственника изначально не могла быть закреплена в BEPS, так как реализация Действий (Actions) предполагает согласованные усилия всех стран⁴. Однако,

¹ См.: Addressing Base Erosion and Profit Shifting // OECD Report. – URL: www.oecd.org/tax/addressing-base-erosion-and-profit-s...

² См.: Mandatory Disclosure Rules. Action 12 — 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project : OECD Publishing. – Paris, 2015. – URL: dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en.

³ См.: Директива Совета ЕС 2018/822 от 25 мая 2018 г. «О внесении изменений в Директиву 2011/16/EU в части обязательного автоматического обмена информацией в области налогообложения в отношении трансграничных схем, подлежащих декларированию».

⁴ См.: Мачехин В. А. Налоговая деофшоризация в России и проект БЭПС: попытка сравнения // Вестник Университета имени О. Е. Кутафина (МГЮА). – 2016. – № 6. – С. 110–111.

на наш взгляд, анализ данных правил позволяет сделать вывод, что раскрытие бенефициарного собственника в рамках отдельных налоговых схем в будущем станет частью данных обязательных установлений.

Таким образом, концепция бенефициарного собственника впервые появилась в трастовом законодательстве и, существенно эволюционировав, проявилась в международном налоговом праве. Юридическая природа концепции видоизменилась посредством ее использования в рамках СИДН. Судебные и налоговые органы большинства стран придают концепции антиуклонительный характер и активно ее применяют наряду с другими нормами противодействия налоговому злоупотреблению. Именно судебное толкование данного термина дает определенную степень унификации его применения как для целей Модельной Конвенции ОЭСР, так и Типовой Конвенции ООН. Представляется, что опыт судебно-

го толкования следует обобщить и на его основе выработать универсальное понятие бенефициарного собственника с перечнем существенных элементов. Национальные налоговые законодательства должны, на наш взгляд, получить возможность устанавливать факультативные элементы (например, определенный вид доходов или организационно-правовую форму налогоплательщика).

Список литературы

1. Беспалов Ю. Ф. Некоторые проблемы применения семейного законодательства в части государственной охраны и защиты ребенка при непосредственной угрозе его жизни или здоровью и пути их решения // Семейное и жилищное право. – 2019. – № 4. – С. 4–7.
2. Постатейный комментарий к Семейному кодексу Российской Федерации, Федеральному закону «Об опеке и попечительстве» и Федеральному закону «Об актах гражданского состояния» / под ред. П. В. Крашенинникова. – М. : Статут, 2012.
3. Швабауэр А. В. Институт отобрания ребенка у родителей: недостатки правового регулирования и пути разрешения проблем // Российская юстиция. – 2020. – № 10. – С. 42–44.