

Борисов Олег Игоревич,
доцент Департамента налогов и налогового администрирования
Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа
Финансового университета

Развитие практики применения концепции фактического собственника дохода при налогообложении трансграничных доходов в странах ОЭСР

Аннотация: В статье анализируется практика применения концепции фактического собственника дохода при налогообложении трансграничных доходов с использованием посредников (например, финансовых учреждений, агентов или компаний-посредников). Рассматривается толкование понятие бенефициарного собственника в налоговых соглашениях и внутреннем законодательстве Великобритании, Австралии, Германии, США и ряда других стран. Сделаны обобщения, которые могут использоваться для развития правоприменительной практики на национальном уровне.

Ключевые слова: бенефициарный собственник, соглашения об избежании двойного налогообложения, антиуклонительные нормы, международное налогообложение

Концепция фактического (бенефициарного) собственника дохода впервые появилась в международных налоговых договорах, заключенных Великобританией, и уже затем она была имплементирована Модельную конвенцию по налогам на доход и капитал ОЭСР (далее – Модельная конвенция ОЭСР). К настоящему моменту в законодательстве Великобритании сложилась достаточно обширная практика применения данной концепции в судебных спорах внутри страны, однако подобные внутригосударственные источники права не очень применимы к определению бенефициарного собственника для целей международных налоговых соглашений. Выделяется среди имеющейся судебной практики решение по делу *Indofood*, ставшее первым в Великобритании судебным решением определившим понятие бенефициарного собственника в контексте международного права, хотя, что интересно, оно и не касалось британского налогового права. Данное решение развило экономический смысл понятия «бенефициарный собственник» для целей налоговых соглашений, демонстрируя определенное сходство с подходом ОЭСР.

Бенефициарное право нередко упоминается и в австралийском внутреннем налоговом законодательстве, потому что Австралия унаследовала от Великобритании свою правовую систему, включая концепцию трастов. Из анализа австралийского внутреннего прецедентного права становится ясно, что определение бенефициарного собственника здесь зависит от обстоятельств дела, а сама концепция применяется не столько для определения собственника дохода, сколько в отношении активов. При этом трудно вывести одно общее определение бенефициарного собственника, но оно, похоже, зависит от того, получает ли лицо доход в своих интересах или

для кого-либо другого (что является очень расплывчатым определением). Тем не менее, ни одно из имеющихся судебных дел напрямую не касалось не только применения международных налоговых соглашений, но и бенефициарного владения доходами. К тому же цели налоговых соглашений отличны от целей внутреннего налогового законодательства, а потому на основе анализа австралийской внутренней судебной практики невозможно вывести какое-либо дополнение к определению фактического (бенефициарного) собственника в контексте налоговых соглашений.

Хотя в Австралии нет судебных решений по применению концепции фактического (бенефициарного) собственника дохода к международным налоговым соглашениям, австралийские соглашения об избежании двойного налогообложения содержат данную концепцию и внимательный анализ истории их заключения может пролить некоторый свет на использование этого термина в контексте налоговых соглашений. Концепция бенефициарного собственника в них заменила оговорку о том, что доход может освободиться от налогообложения в одном государстве только, если он подлежит налогообложению в другом государстве (*subject-to-tax clause*), чтобы дать возможность благотворительным организациям получать льготы по налоговым соглашениям, в то же время исключая агентов и номинальных держателей из сферы их действия. Проблемы, возникающие в отношении трастов, в частности определение понятия бенефициарного собственника в трастовом праве, указывают на нежелательность его использования для целей толкования международных налоговых соглашений. В этом смысле судебное решение по делу *Indofood* в Великобритании даёт более экономичное определение, демонстрирующее определенное сходство с подходом ОЭСР, в котором основное внимание уделяется привилегии получать прямую выгоду от дохода и обязательству направлять доход. Но опять же, проблема в этом деле связана не с понятием бенефициарного собственника по британскому законодательству, а о его значении по индонезийскому законодательству.

У Германии как страны с гражданским правом во внутреннем законодательстве изначально не было концепции фактического (бенефициарного) собственника дохода. Она была просто введена в § 50g EStG и ст. 2(1) *Zinsinformationsverordnung* в ходе реализации Директивы ЕС о процентах и роялти и Директивы ЕС о сбережениях, содержащих собственные определения бенефициарного собственника. В немецком корпоративном праве в § 39(2) АО есть принцип приоритета существа над формой, касающийся экономической собственности («*wirtschaftliches Eigentum*»), однако анализ показывает, что концепция экономической собственности в § 39(2) АО, похоже, не имеет того же значения, что и бенефициарная собственность в международных налоговых соглашениях. В частности, экономическая и бенефициарная собственности никогда не смешиваются судами. Тем не менее, если бенефициарный собственник определяется при распределении дохода в соответствии с немецким законодательством (и неважно, находится ли Германия в позиции государства-источника дохода, или государства-резиденства его получателя), тогда § 39(2)

АО все же может применяться к распределяемому доходу в форме дивидендов согласно § 20(5) EStG.

Определения, содержащиеся в немецких международных налоговых соглашениях, показывают, что Германия понимает бенефициарную собственность как правило присвоения (атрибуции) дохода («attribution-of-income rule»). Однако ответ на вопрос о том, является ли здесь решающей позиция государства-источника дохода или позиция другого договаривающегося государства, зависит от норм конкретного налогового соглашения. В частности, в договоре между Германией и США преобладает позиция государства источника дохода, а позиция государства-резидентства даже не принимается во внимание, что бессмысленно с точки зрения устранения двойного налогообложения. Тем не менее, США жестко борются с уклонением от налогообложения за счет использования выгод, предоставляемых международными налоговыми соглашениями, и только позиция государства-источника дохода позволяет им быть уверенным, что внутренние правила по борьбе с уклонением от налогообложения могут применяться к концепции бенефициарной собственности и определять право на предоставление преимуществ по налоговому соглашению.

Вместе с тем договор об избежании двойного налогообложения между Германией и США иллюстрирует и проблемы, которые могут возникнуть при гибридных расхождениях в законодательстве двух стран (hybrid mismatches). Например, концепцию бенефициарной собственности просто необходимо применять в отношении американских S-корпораций. Впрочем, дела по S-корпорациям являются единственными полезными решениями немецких судов, позволяющими как-то прояснить понятие бенефициарной собственности, хотя они и касаются только тех налоговых соглашений, которые содержат или, по крайней мере, содержали понятие бенефициарного собственника.

В отличие от других стран, США пытаются бороться с уклонением от налогообложения прежде всего за счет использования правил об ограничении круга лиц, которые могут воспользоваться преимуществами СИДН (limitation of benefits), а также развития собственных правил финансирования кондуитных компаний. В США бенефициарным собственником является лицо, к которому относится доход в соответствии с законодательством государства-источника (Treas. Reg. § 1.1441-1(c)(6)). Это позволяет США использовать внутренние правила атрибуции доходов, правила финансирования кондуитных компаний, а также иные внутренние правила предотвращения уклонения от налогообложения. В явном виде доходы в США никогда не определялись по законодательству государства-источника дохода, однако США уделяют большое внимание использованию правил предотвращения уклонения от налогообложения за счет использования преимуществ, предоставляемых международными налоговыми соглашениями. Занимая позицию государства-источника дохода, США обеспечивают надлежащее применение своих внутренних правил по борьбе с уклонением от налогообложения, а при определении бенефициарного

собственника принимают во внимание то, происходит ли уклонение от уплаты налогов.

Единственным в американской практике судебным делом, в котором речь фактически шла о бенефициарной собственности в контексте международных налоговых соглашений, было дело Aiken. Если верна гипотеза, что бенефициарный собственник подразумевается таковым при «получении» им дохода, то в деле Aiken бенефициарная собственность зависела от полного контроля над платежами, в частности, от наличия обязательств по их последующему переводу (аналогично подходу ОЭСР). Все прочие судебные дела рассматривались в США на основе внутренних антиуклонительных доктрин, учитывающих деловые цели, без каких-либо отсылок к концепции фактического (бенефициарного) права на доход, но на основе презумпции (хоть и не отмеченной нигде в явном виде), что лицо, не имеющее права на получение преимуществ по налоговым соглашениям согласно этим доктринам, не является и бенефициарным собственником. Впрочем, основополагающим принципом внутреннего американского права является доктрина совокупности прав, тогда как в международных налоговых соглашениях ничего подобного нет. При этом в деле Aiken основной фокус приходится на вопрос контроля, по крайней мере, при интерпретации слов «получено», что, однако, также не противоречит упомянутой доктрине совокупности прав.

Несмотря на все это, применение чисто внутригосударственных доктрин для решения дел по международным налоговым соглашениям довольно затруднительно, если учитывать разницу в контекстах этих соглашений. Право бенефициарной собственности в американском национальном налоговом законодательстве используется во множестве различных правоотношений, например, в сделках с двумя и тремя лицами, в отношении базисных активов и в других ситуациях, которые не имеют ничего общего с классическими случаями злоупотребления положениями международных налоговых соглашений. Внутригосударственные доктрины, как правило, уместны при участии в транзакциях каких-либо посредников. Например, при агентировании обязательство перенаправить платеж принципалу имеет решающее значение для определения бенефициарного собственника. Тем не менее, цели данных концепций во внутреннем праве и международных налоговых соглашениях могут существенно расходиться, и весьма сомнительно, что значение, придаваемое им во внутреннем праве, может быть надлежащим образом применено в налоговых делах.

В отличие от чисто национальных прецедентных определений бенефициарной собственности, правила финансирования кондуитов вполне применимы к международным налоговым соглашениям. Хоть они и имеют дело с кондуитными структурами в целом, они также позволяют определить бенефициарного владельца. Впрочем, основное внимание в них уделяется борьбе с уклонением от налогообложения, что придает бенефициарному праву сильный антиуклонительный характер.

Канада является страной с комбинацией гражданского и общего права и в канадском налоговом законодательстве акцент на экономической сущности операций не столь силен, решающими являются правовая структура и правовые последствия. До принятия решений в *Prevost Car* и *Velcro*, налоговые органы сосредотачивались на самом посреднике (на его сотрудниках, офисе и т.д.), однако постепенно центр внимания судов при определении бенефициарного собственника сместился на такие вопросы как атрибуты собственности (владение, использование, риск и контроль). При использовании агентов и номинальных собственников бенефициарным собственником будет принципал, от имени которого действует посредник. Если же при этом в транзакциях используются какие-либо юридические лица, то данная корпоративная завеса не будет снята, если только это не кондуитная компания, не имеющая никаких прав усмотрения в отношении полученного дохода. Также канадские суды принимают во внимание то, есть ли между сторонами какой-либо заранее определенный денежный поток.

Во французском внутреннем законодательстве концепцию фактического (бенефициарного) собственника дохода можно найти лишь в некоторых нормах (например, при применении Директивы ЕС о материнских и дочерних компаниях), однако исчерпывающего определения этого понятия в них также нет. Во французских налоговых соглашениях, в дополнение к статьям о дивидендах, процентах и роялти, ссылки на лицо с фактическим правом на доход часто включаются в статью о других доходах. При этом французские суды применяют концепцию бенефициарного собственника даже в тех случаях, когда само налоговое соглашение не содержит таких требований. Так, в дело *Conseil d'Etat* суды расширили сферу применения концепции бенефициарной собственности на структуры, злоупотребляющие правом, за счет комбинации данной концепции с доктриной злоупотребления правом.

Швейцария является страной с гражданской системой права, в которой концепция фактического (бенефициарного) права на доход или, по крайней мере, аналогичная концепция инкорпорирована во внутреннее законодательство. При этом, существует множество судебных решений по применению данной концепции к международным налоговым соглашениям, в которых суды интерпретируют положения данных соглашений согласно правилам Венской конвенции о праве международных договоров. С точки зрения швейцарских судов ссылки на необходимость наличия фактического (бенефициарного) права на доход неявно содержатся во всех налоговых соглашениях, а потому суды придерживаются экономической точки зрения и сосредотачиваются на рассмотрении вопроса о том, может ли лицо свободно распоряжаться доходом, есть ли у него фактические или юридические обязательства по переводу данного дохода другому лицу. Так, в делах *Swiss Swaps* и *X.Särl* было указано на необходимость наличия взаимозависимости между полученным и отправленным платежами, из чего можно сделать вывод, что не каждый случай перевода доходов влечет применение концепции бенефициарной собственности. Также во внимание следует принимать и распределение рисков между сторонами. Хотя в деле *V SA* бенефициарное

право понималось как правило, предотвращающее уклонение от налогообложения и исключаящее кондуитные компании из сферы действия международных налоговых соглашений, в последующих решениях суды больше не использовали данный подход.

Несмотря на то, что во внутреннем законодательстве Дании нет концепции фактического (бенефициарного) права на доход, в последние годы здесь было множество судебных разбирательств по данному вопросу, включая одно решение Eastern High Court (одного из двух верховных судов Дании). И Eastern High Court, и Национальный налоговый трибунал при толковании наличия у лица фактического (бенефициарного) права на доход учитывали материалы ОЭСР, а также отделяли бенефициарного собственника от «законного получателя» по внутреннему законодательству Дании. Как Трибунал, так и Eastern High Court уделяли основное внимание распоряжению доходом и тому, передавался ли впоследствии доход. Тем не менее, когда дело дошло до деталей, фокус в этих делах немного различался: по мнению Eastern High Court, контроль над компанией, выходящий за рамки планирования и управления корпоративной группой, обычными для международных групп компаний, в достаточной мере ограничивает полномочия по распоряжению доходом, чтобы можно было применять концепцию фактического (бенефициарного) права на доход; при определении того, имеет ли получатель право распоряжаться доходом, Национальный налоговый трибунал, напротив, изучал, действительно ли с экономической точки зрения доход был перенаправлен в другую страну и остался ли налогооблагаемый доход в государстве-резидентства. В некоторых случаях Трибунал даже учитывал участие посредников, а также наличие у сторон цели уклонения от уплаты налогов, хоть и не вполне ясно, насколько важны эти аспекты. Следует поддержать вывод Трибунала, что простая переадресация дохода не должна иметь значения. Основное внимание Трибунал уделял рассмотрению того, действительно ли доход с экономической точки зрения лишь перечислялся другому лицу и оставался ли какой-либо налогооблагаемый доход в стране-резидентства. Это может показаться индикатором наличия права усмотрения в отношении дохода и комбинацией подхода «атрибуции дохода» и подхода «перевода дохода», как это было в деле *Swiss X. Holding*, однако здесь фокус несколько иной: в Швейцарии подход «атрибуции дохода» использовался для ограничения подхода «перевода дохода», чтобы обеспечить соответствие целям налогового соглашения; в датских судебных делах на отсутствие права распоряжения доходом указывал тот факт, что этот доход из-за его перечисления другому лицу не подлежал налогообложению в стране-резидентства. При этом не ясно, может ли налогообложение в стране-резидентства исправить тот факт, что доход был лишь перечислен его фактическому (бенефициарному) собственнику.

Во внутреннем законодательстве Китая также нет концепции фактического (бенефициарного) права на доход, однако она присутствует в налоговых соглашениях, что потребовало от китайских налоговых органов выпустить ряд административных регламентов по этому вопросу. В частности,

в Циркуляре 601, указано, что, по мнению китайских налоговых органов, концепция фактического (бенефициарного) права на доход является широким правилом предотвращения уклонения от налогообложения. Несмотря на то, что последующие положения разъясняли некоторые моменты, упомянутые в Циркуляре 601, объем прав бенефициарного собственника существенно не ограничен.

В Италии термин бенефициарный собственник («Beneficiario Effettivo») присутствует в тексте налоговых соглашений, а внутреннее законодательство содержит определение бенефициарного права в целях реализации Директивы о процентах и роялти. Право бенефициарной собственности здесь изначально понималось как правило присвоения дохода, однако более поздние административные разъяснения и судебные решения (в частности, по применению Директивы ЕС о процентах и роялти) указывают на переход к более экономичному подходу, сосредоточенному на организационной структуре, деловой активности, риске и полномочиях распоряжаться доходом.

Среди прочих юрисдикций следует отметить Нидерланды, налоговые органы которых обычно фокусируются на договорных обязательствах по перераспределению доходов (аналогично новому подходу ОЭСР), хотя в деле *Hoge Raad* фокус оказался на использовании дивидендов и купонов, то есть на определенных атрибутах собственности. В Бельгии концепция фактического (бенефициарного) права на доход трактуется налоговыми органами исключительно с юридической точки зрения. Бенефициарным собственником здесь является лицо, обладающее правом узуфрукта на базовые активы, если только это лицо не является посредником, действующим от имени другого лица (например, агента). При этом неважно, должен ли доход немедленно выплачиваться другому лицу. По сути, бенефициарным собственником здесь соответствует законному получателю.

В Индии концепция фактического (бенефициарного) права на доход присутствует во внутреннем законодательстве, однако обычно она используется лишь в отношении активов. В соответствии с внутренним законодательством налог с дохода уплачивает его получатель, а не бенефициарный собственник. В Индии есть ряд судебных дел по применению данной концепции к международным налоговым соглашениям, однако индийские суды в данном случае придерживаются формального подхода, уделяя особое внимание праву собственности и статусу юридического лица. Сама же концепция практически не используется в качестве инструмента для борьбы с уклонением от налогообложения, а суды довольно снисходительно относятся к данным случаям.

В Новой Зеландии нет значимой судебной практики по применению рассматриваемой концепции к международным налоговым соглашениям, но, судя по переговорам по соглашению об избежании двойного налогообложения между Великобританией и Новой Зеландией, с точки зрения Новой Зеландии, эта концепция необходима в основном для предотвращения злоупотребления преимуществами по соглашению за счет использования трастов. Индонезийские суды в вопросе применения концепции фактического

(бенефициарного) права на доход применяют подход, аналогичный делу *Indofood*: принимается во внимание юридическое, коммерческое и фактическое обязательство по перечислению дохода. Корейские суды при толковании норм налоговых соглашений, как правило, используют доктрину приоритета существа над формой.

В Испании во внутреннем законодательстве нет определения бенефициарного собственника. Тем не менее, ряд судебных дел пролил некоторый свет на толкование этого термина в отношении налоговых соглашений. В Испании концепции фактического (бенефициарного) права на доход понимается как широкое правило против уклонения от налогообложения. Казахские суды при рассмотрении вопроса о наличии у лица фактического права на доход сосредоточились на вопросах владения базовыми активами и не проводили различий между понятиями «конечный получатель» и «фактический собственник».

Таким образом, в различных юрисдикциях налоговые и судебные органы по-разному подходят к вопросу интерпретации и применения концепции фактического (бенефициарного) права на доход. Две рассмотренные страны (Бельгия и Индия) применяют очень формальный подход к бенефициарному праву, ориентируясь в основном на правообладателя, однако подобный подход не слишком распространен. Довольно много стран использует данную концепцию в качестве широкого правила по предотвращению уклонения от налогообложения (например, Испания, Франция, Китай). Хотя изначально данная концепция рассматривалась как альтернатива оговорке о том, что доход может освобождаться от налогообложения в одном государстве только, если он подлежит налогообложению в другом государстве ("subject-to-tax clause"), что отражает подход присвоения (атрибуции) дохода бенефициарного собственника (как это было при переговорах при заключении соглашения об избежании двойного налогообложения между Великобританией и Австралией), на практике данный подход используется довольно редко. Например, Германия использует концепцию фактического (бенефициарного) права на доход как правило присвоения (атрибуции) дохода, а Новая Зеландия применяет тот же подход, по крайней мере, к трастам. Тем не менее, в целом применение данной концепции к трастам оказалось довольно проблематично для стран прецедентного права, таких как Австралия, Великобритания и Новая Зеландия. Комбинация подхода присвоения (атрибуции) дохода с подходом перечисления дохода используется в Швейцарии и Дании. Хотя Канада рассматривает атрибуты собственности с юридической точки зрения, суды также принимают во внимание, перечислялся ли доход. В целом, подход пересылки дохода с акцентом на свободу распоряжения доходом довольно часто используется в различных вариациях (например, в решении *Indofood* в Великобритании, в Швеции и России). Доктрина приоритета сущности над формы также применяется в ряде стран, иногда в сочетании с иными подходами (например, в Швейцарии, Корею).

В целом анализ практики различных стран показал, что в мире используется ряд совершенно разных подходов к определению фактического

(бенефициарного) собственника доход. Данная концепция достаточно редко используется в качестве (чистого) правила присвоения (атрибуции) дохода. Гораздо чаще она рассматривается с точки зрения того, имело ли место перечисление рассматриваемого дохода (как в комментариях к Модельной конвенции ОЭСР) или даже в качестве широкого правила, позволяющего бороться с уклонением от налогообложения.

Список литературы

1. Борисов О.И. Дискуссионные вопросы применения концепции бенефициарной собственности // Экономика и предпринимательство. – 2021. – № 2 (127). – С. 687-689.
2. Commissioner of Taxation of the Commonwealth of Australia and Linter Textiles Australia Ltd. (in liq.), High Court of Australia [2005] HCA 20; (2005) 220 CLR 592 et seqq. (26.4.2005).
3. Indofood International Finance Ltd. v. JPMorgan Chase Bank NA, London Branch, [2005] EWHC 2103 (Ch), 8 ITLR 236, 245 et seq. (7.10.2005).
4. Northern Indiana Public Service Co. v. Comm'r, 105 T.C. 341 et seqq. (1995).
5. Prevost Car Inc. v. R 2008 TCC 231, 10 ITLR 736 et seqq. (22.4.2008).
6. Re Swiss Swaps Case I/A, A-6537/2010, 14 ITLR 638, 641 et seqq. (7.3.2012).
7. Velcro Canada Inc. v. R, 2012 TCC 57, 14 ITLR 613 et seqq. (24.2.2012).
8. X. Sari v. Administration fédérale des contributions AFC, Cour I A-4689/2013 (25.6.2014)