

Секция «Юриспруденция»

Концепция бенефициарной собственности в судебной и административной
практике по налоговым спорам

Соколянский Георгий Михайлович

Студент

Киевский Национальный Университет имени Тараса Шевченко, Юридический
факультет, Киев, Украина

E-mail: g.sokolyansky@gmail.com

Концепция бенефициарной собственности (*beneficial ownership*) берёт начало в праве трастов юрисдикций общего права, где противопоставляется собственности юридической (*legal*). В то время как юридическим собственником является управитель имущества, бенефициарным собственником выступает выгодоприобретатель.

Эта концепция была привнесена в налоговое право, где обрела другое значение. Согласно Модельному соглашению ОЭСР об устранении двойного налогообложения, получатель процентов, дивидендов или роялти лишь в том случае может воспользоваться преимуществами по договору, если является их бенефициарным собственником (ч. 3 ст. 12).

Текущая редакция Модельного соглашения не содержит определения бенефициарной собственности, что в значительной мере затрудняет правоприменение, но также свидетельствует об отсутствии консенсуса по поводу содержания концепции.

Апелляционный суд Соединённого Королевства в *Indofood International Finance Ltd. против JP Morgan Chase Bank NA* постановил, что понятие «имеет международное фискальное значение, которое не определяется правом Сторон» [1]. Ту же позицию занял Национальный суд Испании в деле *Real Madrid CF* [2]. Напомним, что согласно Модельному соглашению (ч. 2 ст. 3), любое понятие, не определённое в нём, должно толковаться в соответствии с налоговым правом Стороны, *если иное не истекает из контекста*.

Каково международное фискальное значение бенефициарной собственности?

Экономический подход («сущность превыше формы»)

Экономический подход также называют «сущность превыше формы» (*substance-over-form*). В соответствии с ним бенефициарным собственником является лицо, которое получает экономическую выгоду от процентов, дивидендом или роялти; юридическая форма (как-то чисто формальные полномочия без экономического содержания) не должны браться во внимание [3].

Тем не менее, даже согласно этому подходу не нужно устанавливать конечных получателей вплоть до физических лиц, при условии, что юридическое лицо не является «трубой» (*mere conduit*), «не имеющей возможности использовать на своё усмотрение средства, пропускаемые через него как через трубу, или согласившейся действовать от имени другого лица согласно его инструкциям, не имея права от них отступить» (терминология Канадского суда в деле *Prévost*) [4].

Один из влиятельнейших тестов в рамках экономического подхода – тест деловой цели (*business purpose*): если есть экономическая причина поместить в цепь между плательщиком и конечным платежом дополнительное звено, кроме цели уменьшить налог

на репатриацию, взимаемый у источника, получатель является бенефициарным собственником [5].

Более радикальным представляется тест на определение конечного собственника дохода (*ultimate owner of income, right of disposal*). Так, Национальный суд Испании постановил, что общества по коллективному управлению авторскими правами – хотя и имеют легитимную экономическую цель – не являются бенефициарными собственниками роялти, поскольку не имеют права распоряжаться полученным доходом, будучи уполномоченными лишь получать вознаграждение от лица автора [3].

Юридический подход

Альтернативным подходом к бенефициарной собственности является юридический подход. Согласно нему правоприменитель не должен пытаться установить экономические аспекты транзакции, сосредоточившись на её правовой форме. Соответственно, должны использоваться юридические методы установления собственника. Тест, очевидно, будет зависеть от национального института права собственности.

Одним из тестов, предлагаемых в рамках юридического подхода, является так называемый сценарий банкротства (*bankruptcy/catastrophe scenario*). Чтобы применить этот тест, представим, что непосредственный получатель обанкротился, не успев выплатить деньги конечному получателю. «Если конечный получатель может требовать деньги как свои собственные, они могут считаться принадлежащими ему. Если же конечный получатель будет всего лишь одним из кредиторов получателя (в лучшем случае), деньги принадлежат непосредственному получателю».

Другим тестом может считаться тест на установление юридического титула после переквалификации (*legal entitlement after recharacterization*). Под переквалификацией понимается установление действительной юридической сути сделки. Она применяется так же, как и, к примеру, в делах о притворных сделках [3].

Считаем, что оптимальным подходом к определению бенефициарного собственника является тест деловой цели. Во-первых, он независим от национальных систем права, поэтому универсален и гарантирует, что у платежа будет один бенефициарный собственник. Исключаются абсурдные варианты множественных собственников или отсутствия собственника, к которым может привести применение юридического подхода. Во-вторых, он наиболее полно отражает предназначение договоров об устранении двойного налогообложения: снизить ставку налога на репатриацию для бизнесов, действующих добросовестно.

Литература

1. Indofood International Finance Ltd. v. JP Morgan Chase Bank, N.A., London Branch, Court of Appeal - Chancery Division, 7 October 2005
2. Real Madrid FC v. Oficina Nacional de Inspeccion, 18 July 2006
3. Martín Jiménez, Beneficial Ownership: Current Trends, World Tax Journal, 2010
4. Prévost Car Inc. v. Canada, 2009 FCA 57, [2010] 2 F.C.R. 65, 26 February 2009
5. Peter L. Faber, Business Purpose and Economic Substance in State Taxation, Tax Analysts Special Report