



СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
SIBERIAN FEDERAL UNIVERSITY



А. В. Демин, А. В. Николаев

БЕНЕФИЦИАРНАЯ СОБСТВЕННОСТЬ
НА ДОХОДЫ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ
РОССИИ И ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАН

УДК 347.73
ББК 67.402.23
Д306

Рецензенты:

А. Д. Селюков, доктор юридических наук, профессор, заведующий кафедрой административного и финансового права ФГБОУ ВО «Российский экономический университет им. Г. В. Плеханова»;
А. Г. Пауль, доктор юридических наук, доцент, профессор кафедры финансового права ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет»

Демин, А. В.

Д306 Бенефициарная собственность на доходы в налоговом праве России и зарубежных стран : монография / А. В. Демин, А. В. Николаев. – Красноярск : Сиб. федер. ун-т, 2018. – 276 с.

ISBN 978-5-7638-3981-4

Проанализирован концепт бенефициарной собственности на доходы как фундаментальный принцип международного налогообложения и одновременно актуальная антиуклонительная стратегия, применяемая для противодействия злоупотреблениям при трансграничных выплатах пассивных доходов (дивидендов, процентов, роялти). Рассмотрены соответствующие реформы Модельной конвенции в отношении налогов на доходы и капитал и Комментариев к ней, проводимые ОЭСР. Значительное внимание уделено анализу релевантной судебной практики.

Предназначена научным работникам, преподавателям, аспирантам и студентам юридических и экономических вузов и специальностей.

УДК 347.73
ББК 67.402.23

Электронный вариант издания см.:
<http://catalog.sfu-kras.ru>

ISBN 978-5-7638-3981-4

© Сибирский федеральный университет, 2018

ОГЛАВЛЕНИЕ

| | |
|---|-----|
| ВВЕДЕНИЕ | 4 |
| Глава 1. СТАНОВЛЕНИЕ КОНЦЕПТА БЕНЕФИЦИАРНОЙ СОБСТВЕННОСТИ НА ДОХОДЫ В МЕЖДУНАРОДНОМ НАЛОГОВОМ ПРАВЕ | 9 |
| Глава 2. РЕФОРМИРОВАНИЕ КОНЦЕПТА БЕНЕФИЦИАРНОЙ СОБСТВЕННОСТИ НА ДОХОД В РАМКАХ ОЭСР | 28 |
| 2.1. Начало реформ: попытки дефинирования | 28 |
| 2.2. Проект – 2011: приглашение к дискуссии | 34 |
| 2.3. Проект – 2012: пересмотр и корректировка | 66 |
| 2.4. Оценка реформы налоговым сообществом | 81 |
| Глава 3. ГЕНЕЗИС КОНЦЕПТА БЕНЕФИЦИАРНОЙ СОБСТВЕННОСТИ В РОССИЙСКОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ О НАЛОГАХ И СБОРАХ | 84 |
| 3.1. Формирование концепта в Российской Федерации: преднормативный этап | 86 |
| 3.2. Имплементация концепта в российское законодательство о налогах и сборах | 100 |
| Глава 4. КОНЦЕПТ БЕНЕФИЦИАРНОЙ СОБСТВЕННОСТИ НА ДОХОДЫ В РОССИЙСКОЙ СУДЕБНОЙ ПРАКТИКЕ | 120 |
| Глава 5. КОНЦЕПТ БЕНЕФИЦИАРНОЙ СОБСТВЕННОСТИ НА ДОХОДЫ В СУДЕБНОЙ ПРАКТИКЕ ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАН..... | 188 |
| Глава 6. КОНЦЕПТ БЕНЕФИЦИАРНОЙ СОБСТВЕННОСТИ НА ДОХОД И ПЛАН BEPS: НОВЫЕ ГОРИЗОНТЫ..... | 226 |
| ЗАКЛЮЧЕНИЕ | 247 |
| СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ И ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ..... | 251 |

ВВЕДЕНИЕ

Сегодня можно без преувеличения сказать, что концепт бенефициарной собственности играет *фундаментальную роль* для всех участников международных налоговых взаимодействий: для фискальных органов – в администрировании внешнеэкономических транзакций, для налогоплательщиков – в организации международного налогового планирования. Редко можно встретить соглашение об избежании двойного налогообложения (далее – СИДН), не содержащее требование о фактическом праве на доход как обязательное условие для доступа к налоговым льготам и преимуществам по договору при трансграничной выплате дивидендов, процентов и роялти.

Право на налоговые льготы по СИДН должно быть обоснованным. В частности, двухсторонний характер СИДН предполагает *ограниченный круг лиц*, которые вправе ими воспользоваться. Появление налогово-правового концепта бенефициарной собственности на доходы обусловлено реакцией участников международно-правового общения на *злоупотребления СИДН*. Особую значимость в качестве *антиуклонительного инструмента* этот концепт приобрел в связи с массовым развитием холдинговых структур, деятельность которых стала иметь трансграничный характер, а также радикальным повышением удельного веса и значимости пассивных доходов в мировой экономике.

Злоупотребления СИДН в данном контексте выражаются в следующем: взаимозависимыми лицами создается *искусственная схема* с введением в цепочку договорных взаимодействий «транзитной» (промежуточной, кондуитной) компании, которая целенаправленно учреждается как резидент страны, участвующей в СИДН, и которая, получая доход от резидента другого государства – участника СИДН (государство источника дохода), полностью или частично перечисляет его третьему лицу – резиденту государства, не участвующего в СИДН. Тем самым достигается эффект «обхода закона»: налоговые льготы и преимущества по международному договору, предназначенные резидентам участвующих в нем государств, получает третье лицо, учрежденное в иной нало-

говой юрисдикции, что противоречит объекту и целям договора. Очевидно, не компания-посредник, но именно данное третье лицо *де факто* должно признаваться бенефициарным собственником таких доходов. Очевидно также, что подобные схемы не соответствуют намерениям стран — участниц СИДН ограничить предоставление договорных налоговых льгот исключительно своими собственными резидентами. При этом такие злоупотребления, как правило, связаны с получением пассивных доходов (дивидендов, процентов, роялти), имеющих особый режим международного налогообложения.

Значительную актуальность рассматриваемая проблематика имеет для российских организаций, выплачивающих пассивные доходы иностранным контрагентам. Выполняя функции налоговых агентов, они несут основную (первоначальную) нагрузку по идентификации фактических получателей доходов, а также уплачивают налоги и пени, неправомерно неудержанные у источника в Российской Федерации.

Сам термин «beneficial owner» *per se* заимствован Организацией экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР) из *общего права* Великобритании, где он изначально применялся в рамках трастового права. Впоследствии этот концепт был успешно имплементирован в национальные правовые порядки большинства современных стран, включая Россию.

Главная проблема концепта – отсутствие *официально закрепленного определения* понятия «бенефициарный собственник» в международно-правовых документах. Ни Модельная конвенция ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал (далее – МК ОЭСР), использующая термин с 1977 года в статьях о пассивных доходах (дивиденды, проценты, роялти), ни Комментарии к ней релевантной дефиниции не содержат. Используется метод *негативного исключения*, т. е. перечисляются категории субъектов, которые не признаются бенефициарными собственниками дохода (агенты, номинальные владельцы, кондуитные компании в форме фидуциариев и управляющих доходами) и которые, соответственно, не вправе претендовать на льготы и преимущества, предоставляемые резидентам государств, участвующих в СИДН.

«Хотя термин “бенефициарная собственность” используется во многих международных налоговых договорах, – констатирует Маркос Сервантес, – понятие “бенефициарная собственность” не имеет общепризнанной интерпретации»¹. С ним солидарны большинство исследователей международного налогового права. «К сожалению, – приходит к выводу Ричард Кольте, – фактически единственный аспект, по которому достигнуто повсеместное согласие, заключается в том, что концепт [бенефициарной собственности – прим. авт.] весьма нечетко определен и мог бы выиграть вследствие большей ясности»².

Отсутствие четкого и единообразного позитивного определения термина «beneficial owner» в МК ОЭСР и Комментариях к ней делает концепт весьма размытым, затрудняя *практическую идентификацию* заинтересованных лиц в качестве легитимных претендентов на получение договорных преимуществ. Попытки решить проблему путем включения соответствующих дефиниций в отдельные СИДН и в национальное законодательство не в силах восполнить отсутствие легального международно-правового понятия «бенефициарная собственность» и единообразной интерпретации его значения.

Таким образом, отсутствие унификации в определении концепта бенефициарной собственности, продолжающиеся дискуссии по вопросам его применения в налоговых спорах, а также незаконченность реформы в части регламентации концепта в МК ОЭМР и Комментариях к ней придают научным исследованиям последнего актуальность и востребованность.

Важность рассматриваемой тематики обусловлена тем, что без применения концепта бенефициарной собственности на доход невозможно достоверно определить круг лиц, которые вправе претендовать на льготные режимы налогообложения в рамках СИДН. Именно квалификация в качестве фактического получателя дохода, наряду с фактом налогового резидентства, открывает участнику трансграничной дея-

¹ *Cervantes M.* Interpreting the Concept of «Beneficial Ownership»: A thesis submitted in conformity with the requirements for the degree of Masters of Law. Faculty of Law. University of Toronto, 2009. P. 1.

² *Collier R.* Clarity, Opacity and Beneficial Ownership // *British Tax Review*. 2011. № 6. P. 684.

тельности доступ к преимуществам, предоставляемым международными налоговыми договорами.

Сегодня становится очевидным, что кампания по деофшоризации российской экономики становится не мимолетным увлечением властей, но долговременной стратегией. В этом Россия следует общемировым трендам. Вместе с тем российские законодатели зачастую «запаздывают» с имплементацией антиуклонительных стратегий, эффективно зарекомендовавших себя за рубежом. В этом случае практика налогового администрирования и судебного разрешения налоговых споров вынуждена развиваться в условиях правовой «зоны неопределенности», опираясь на правовые принципы, прецеденты и релевантные международно-правовые документы. Нечто подобное произошло и с концептом бенефициарной собственности, официальная легализация которого произошла сравнительно недавно. Более того, сам концепт «разделенного права собственности», привычный для стран общего права, до недавнего времени был неизвестен законодательству и правоприменительной практике стран континентальной правовой семьи, включая Россию.

В силу «юного» возраста новелл, регламентирующих налогово-правовой институт фактического права на доход, достаточно много аспектов носят малоисследованный, дискуссионный характер и ждут своей апробации на практике. Следует заметить, что доктринальная база концепта ограничивается лишь рядом научных публикаций в академических изданиях и разрозненными комментариями релевантных предписаний закона. При этом в момент написания настоящей работы мы не имеем ни одного монографического исследования или защищенной кандидатской диссертации по рассматриваемой тематике. Именно поэтому, несмотря на то, что российское налоговое право активно и прогрессивно развивается, включая и рассматриваемую сферу правовой регламентации, здесь все еще остается ряд проблемных вопросов.

Область трансграничных операций традиционно продуцирует высокие риски для бюджетной системы любой страны в части недополучения доходов из-за агрессивного налогового планирования, а подчас – и прямого мошенничества заинтересованных лиц. Широкое распро-

странение международных холдингов и недобросовестной экономии на налогах, удерживаемых с пассивных доходов, существенно актуализировало эту проблематику. Вот почему различные аспекты агрессивного налогового планирования включены в глобальную повестку дня мирового сообщества. Для России необходимость наращивать меры по противодействию *treaty shopping* особенно актуально сегодня – в условиях затянувшегося финансово-экономического кризиса, усиления антироссийских санкций, нестабильности национальной валюты и непредсказуемости котировок мировых цен на углеводороды и иное сырье.

При этом бенефициарная собственность на доход не остается догматически фиксированным концептом, но продолжает активно эволюционировать, выступая резонансной темой для дискуссий и обсуждений. Разработка и имплементация плана BEPS придает этой эволюции новый импульс, заставляя под другим углом рассматривать, казалось бы, уже хорошо известные истины. А многочисленные и подчас разнообразные интерпретации концепта судами и налоговыми администрациями продолжают продуцировать риски как двойного налогообложения, так и полного отсутствия налогооблагаемости трансграничных доходов. В этих условиях авторы выражают осторожную надежду, что проведенное ими исследование послужит налоговому сообществу своеобразным приглашением к дискуссии для выработки адекватных решений и ответов на те глобальные вызовы, которые современная реальность ставит перед правовой и налоговой системами России.

Глава 1

СТАНОВЛЕНИЕ КОНЦЕПТА БЕНЕФИЦИАРНОЙ СОБСТВЕННОСТИ НА ДОХОДЫ В МЕЖДУНАРОДНОМ НАЛОГОВОМ ПРАВЕ

Исторические корни рассматриваемого института уходят в английское общее право, а точнее – в *трастовое право*. Именно отсюда концепт бенефициарной собственности начал свою триумфальную экспансию в международное право, а затем – и в правовые порядки отдельных стран, включая Россию. Причем, говоря об эволюции концепта, нужно сразу отметить приоритетную роль судебных прецедентов в его развитии.

Анализ появления и эволюционного развития концепта в Великобритании свидетельствует о том, что в основе его появления лежит *дуализм права* Англии с выделением в нем *общего права* и *права справедливости*³ и, соответственно, различный подход последних к субъектному «расщеплению» права собственности. Общее право такую возможность отвергает, но в рамках права справедливости утвердилась идея о возможности разделения собственности на юридическую компоненту с формальными атрибутами (регистрация, титул) и «фактическую» (или экономическую) компоненту, дающую реальную возможность распоряжаться собственностью и извлекать из нее выгоду. Именно последняя описывается термином «бенефициарная собственность»: ее носитель является *фактическим выгодоприобретателем* (бенефициаром) доходов, которые приносит соответствующее имущество; причем речь идет не о владении имуществом как таковым, но именно о доходах, производимых таким имуществом.

³ Как известно, массив общеобязательных статутов и судебных прецедентов по конкретным делам составляет *английское общее право*. Набор принципов, смягчающих формализм общего права в случае, когда решение суда по общему праву противоречит понятию о «милости и справедливости», образует *право справедливости*. Последнее сформировано прецедентами действовавшего от имени Короля Канцлерского Суда, не имевшего возможности отменить решение суда общего права, но выносившего вердикты, которые либо изменяли обжалованное решение в соответствии с принципами справедливости, либо делали невозможным его буквальное исполнение.

Право трастов, регулирующее отношения владения и распоряжения имуществом в чужом интересе, зародилось в средневековом земельном праве Англии, когда право на землю монопольно принадлежало королю и требовалось защитить интересы лиц, *фактически* ею владеющих и распоряжающихся. Затем правоотношения распространились на семейные и наследственные вопросы, филантропию и меценатство, предпринимательство и инвестиционную деятельность.

Как мы уже отметили, если общее право признает *неделимость* права собственности и его исключительно *юридическую природу* (т. е. правом на имущество и извлекаемую из него выгоду обладает только титульный собственник), то право справедливости допускает функциональное разделение права собственности на составляющие. В рамках такого разделения появляются два самостоятельных субъекта:

- *трасти* (доверительный собственник), обладающий юридическим титулом (юридической собственностью) на имущество траста, причем его правомочия защищаются общим правом;

- *бенефициарный собственник* (фактический выгодоприобретатель), формально не обладающий юридической собственностью на имущество траста, но имеющий в нем легальные имущественные интересы, которые право справедливости защищает следующим образом: трасти не может использовать имущество себе на пользу и обязан распоряжаться им в интересах бенефициарного собственника, не имеющего права собственности на имущество, но обладающего в отношении него правомочиями, обеспечивающими его интересы, причем объем таких прав может варьироваться до бесконечности. Совокупность таких правомочий и составляет *содержание* бенефициарной собственности.

В сфере международных налоговых отношений концепт бенефициарной собственности «дебютировал» еще в 1942 году в соглашении США и Канады, согласно одному из условий которого налог на дивиденды, выплачиваемые дочерней компанией материнской, равнялся 5 % при условии, что все акции с полным права голоса (за исключением квалифицированных акций директоров, дающих им право занимать свои должности) находятся в *бенефициарной собственности* материнской компании. В этом же соглашении концепт упоминался и в статье

об обмене информацией – Канада обязывалась сообщать имена и адреса лиц из США, которым официально либо *бенефициарно* принадлежали акции, облигации, долговые обязательства или другие ценные бумаги, а также свидетельства о накопительной задолженности любой компании, облагаемые налогом в Канаде в качестве принадлежащей нерезиденту инвестиционной корпорации⁴.

В аналогичном значении концепт был использован в соглашении Великобритании и США 1945 года о налоге на имущества: доли участия или акции корпорации (за исключением государственных или муниципальных корпораций), включая находящиеся у номинального держателя, где *бенефициарная собственность* подтверждается специальными сертификатами или иным образом, считаются находящимися в месте или в соответствии с теми законами, где такая корпорация была создана или организована⁵.

Впоследствии концепт был упомянут в соглашении Великобритании с Канадой 1946 года, во многом похожем на соглашение Канады с США 1942 года⁶.

Следующий шаг – протокол 1966 года к соглашению 1946 года Великобритании и США, впервые касавшийся ситуации номинальных держателей, агентов и трасти и предусматривающий снижение до 15 % ставки налога по трансграничным дивидендам и освобождение от уплаты налога на выплачиваемые проценты и роялти в случаях, когда доход получен *бенефициарным собственником – резидентом другого договаривающегося государства*⁷.

Постепенно наличие условия о *бенефициарном собственнике* в налоговых соглашениях с участием стран общего права становится обычной практикой. Оно включается в целый ряд британских соглаше-

⁴ См. об этом: *Vann R. Beneficial Ownership: What Does History (and maybe policy) Tell Us // The University of Sydney Law School: Legal Studies Research Paper. September 2012. № 12/66. P. 5–6, 8.*

⁵ *Vann R. Op. cit. P. 8.*

⁶ *Vann R. Op. cit. P. 7.*

⁷ См. об этом: *Vann R. Op. cit. P. 8–10; Vitko An. Per Aspera ad Astra: Towards the International Fiscal Meaning of the Concept «Beneficial Owner»: Master thesis. Lund University. Lund. 2011. P. 6.*

ний: в протокол 1966 года к соглашению со Швейцарией, в соглашение 1966 года с Новой Зеландией, соглашение 1967 года с Нидерландами, в протоколы 1968 года к соглашениям с Антигуа, Данией и Швецией, в соглашения 1968 года с Португалией и Финляндией, соглашение 1975 года с Испанией. Ирландия включила его в соглашение 1968 года с Францией, Австралия – в соглашения с Японией 1969 года и Германией 1972 года⁸ и т. д.

Согласно условию о бенефициарном собственнике в перечисленных двусторонних СИДН налоговые льготы могли быть предоставлены лишь получателям доходов, зарегистрированным в другой стране-участнице, которые также являлись *бенефициарными собственниками* пассивных доходов, облагаемых у источника.

Очередной шаг в эволюции концепта – его «переход» из двусторонних налоговых договоров отдельных стран в *модельный акт*, устанавливающий общие международные стандарты СИДН⁹. Изначально работу над таким актом, охватывающим основы трансграничного налогообложения доходов, начала Лига Наций. В 1920 году Международная финансовая конференция в Брюсселе рекомендовала ей заняться вопросом двойного налогообложения, для чего в 1921 году Финансовый комитет Лиги Наций, уполномоченный изучить проблематику двойного налогообложения, попросил ряд известных экономистов подготовить соответствующий доклад (опубликован в 1923 году). В 1922 году по инициативе Генерального секретаря Лиги Наций формируется экспертный совет представителей правительств для изучения вопросов двойного налогообложения и уклонения от уплаты налогов, подготовивший в 1925 году согласованную резолюцию и доклад с комментариями¹⁰.

⁸ См.: *Baker Ph.* Progress Report of Subcommittee on Improper Use of Tax Treaties: Beneficial Ownership. Addendum. Note by the Coordinator of the Subcommittee on Improper Use of treaties: Proposed amendments. E/C.18/2008/CRP.2/Add. 1. P. 5–6; *Gooijer J.* Beneficial Owner: Judicial Variety in Interpretation Counteracted by the 2012 OECD Proposals? // *INTERTAX*. 2014. Vol. 42. Issue 4. P. 205, 206; *Vann R.* Op. cit. P. 8–13; *Vitko An.* Op. cit. P. 6–7.

⁹ См. об этом подробно: *Vogel K.* Double Tax Treaties and Their Interpretation. 4 *Int'l Tax & Bus. Law*. 1 (1986) // *Berkeley Journal of International Law*. 1986. Vol. 4. Issue 1, Spring. P. 10–12; *Шепенко Р. А.* История модельной конвенции ОЭСР о налогах на доход и капитал // *Российское право: образование, практика, наука*. 2014. № 1. С. 32–37.

¹⁰ *Vogel K.* Op. cit. P. 10; *Шепенко Р. А.* Указ. соч. С. 32–33.

В дальнейшем работа затянулась на многие десятилетия. Создавались новые коллективы уполномоченных лиц, в результате работы которых в 1927 году были представлены проекты конвенций. Они претерпели первые исправления в 1928 году и в 1940 году стали основой для пересмотренных вариантов проектов конвенций, принятых в 1943 году в Мехико, в отношении которых в 1946 году в Лондоне были приняты альтернативные варианты и было предложено передать эстафету ООН¹¹.

Однако эстафету подхватила не ООН, а Организация европейского экономического сотрудничества и ее правопреемница – ОЭСР. В промежутке между 1956 и 1961 годами под эгидой ОЭСР подготовлены четыре промежуточных доклада, представляющих отдельные статьи МК ОЭСР, а в 1963 году – краткий отчет, содержащий проект Модельной конвенции с комментарием, отражающим оговорки и замечания государств – членов ОЭСР. Государствам – членам ОЭСР рекомендовалось продолжать усилия по заключению СИДН, взяв за основу представленный проект¹².

В 1925 году Комитет экспертов Лиги Наций выражал обеспокоенность возможной ситуацией, когда резидент другого государства – участника СИДН становится владельцем доли, приносящей доход, но только на период, необходимый для получения налоговых льгот на доход, реальный интерес к которому принадлежит другому лицу¹³. Средств противодействия данной ситуации в проектах, разработанных под эгидой Лиги Наций, не предлагалось, не предусматривался такой инструментарий и в проекте МК ОЭСР, в отношении которого в 1967 году ОЭСР запросила замечания у своих государств-членов.

Британская делегация предложила поправки, исключаящие описанную выше схему злоупотребления при обложении пассивных доходов у источника: налоговые льготы и преимущества, предусмотренные

¹¹ ООН разработала свой документ к 1980 году, см.: Типовая конвенция ООН об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами: пересмотр. изд. 2011 года. Нью-Йорк: ООН, 2013. 579 с. URL: http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_UpdateRu.pdf (дата обращения 20.11.2017).

¹² Vogel K. Op. cit. P. 11–12; Шепенко Р. А. Указ. соч. С. 32–35.

¹³ См.: Jones J. F. A. & others. The Origins of Concepts and Expressions Used in the OECD Model and their Adoption by States // Tax Treaty Monitor. 2006. June. P. 247.

статьями СИДН о дивидендах, процентах и роялти, должны применяться лишь в случаях, когда бенефициарный собственник дохода, претендующий на такие льготы, является резидентом другой стороны СИДН. В противном случае существует риск злоупотреблений указанными положениями со стороны налогоплательщиков, проживающих в третьих странах и получающих доход от номинальных лиц, проживающих в другой договаривающейся стране, что, по мнению членов британской делегации, противоречит смыслу МК ОЭСР¹⁴.

Рабочая группа, рассматривавшая замечания, представленные странами – участницами ОЭСР, отказалась принять указанную поправку британской делегации¹⁵. Однако на следующий год делегация Великобритании повторно выступила с этим предложением: в пример приводились протоколы 1966 года к СИДН Великобритании с США и Швейцарией, в которых получение налоговых льгот в отношении выплаченных сумм дохода обуславливалось требованием их выплаты «beneficially owned by a resident»¹⁶. Несмотря на возражения представителей Франции и Германии¹⁷, в этот раз рабочая группа поддержала британскую делегацию, в результате чего в тексте проекта (статьи 11 и 12) МК ОЭСР появилась привязка права на получение налоговых льгот в рамках

¹⁴ Par. 25 Working Party № 27 of the Fiscal Committee: Preliminary Report on Suggested Amendments to Articles 11 and 12 of the Draft Convention, Relating to interest and Royalties Respectively (FC/WP27(68)1, 30 December 1968): документ приводится в приложении к следующему изданию: *Avery Jones John, Vann Richard and Wheeler Joanna*: OECD Discussion Draft «Clarification of the Meaning of “Beneficial Owner” in the OECD Model Tax Convention» (15 July 2011). URL: <http://www.oecd.org/tax/treaties/48420432.pdf> (дата обращения 16.02.2018).

¹⁵ *Gooijer J.* Op. cit. P. 206.

¹⁶ Par. 25 Note on the Discussion of the First report of Working Party № 27 of the Fiscal Committee on interest and Royalties During the 31st Session of the Fiscal Committee held from 10th to 13th June, 1969 (DAF/FC/69.10, 4 July 1969): приводится в приложении к: *Avery Jones John, Vann Richard and Wheeler Joanna*: OECD Discussion Draft «Clarification of the Meaning of “Beneficial Owner” in the OECD Model Tax Convention» (15 July 2011). URL: <http://www.oecd.org/tax/treaties/48420432.pdf> (дата обращения 16.02.2018).

¹⁷ Par. (d) Notes on Discussion of Dividends and Abuse of Tax Conventions During the 32nd Session of the Fiscal Committee held from 16th to 19th September, 1969 (DAF/FC/69.13, 20 October 1969): приводится в приложении к: *Avery Jones John, Vann Richard and Wheeler Joanna*: OECD Discussion Draft «Clarification of the Meaning of “Beneficial Owner” in the OECD Model Tax Convention» (15 July 2011).

СИДН к праву бенефициарной собственности на доход, а в комментариях к указанным статьям разъяснялось, что бенефициарная собственность отсутствует там, где получателем является посредник, такой как агент или номинальный владелец¹⁸.

В конечном итоге в тексте утвержденной в 1977 году МК ОЭСР появилось условие о бенефициарном собственнике как дополнительном критерии квалификации лиц, на которых распространяется льготный режим налогообложения пассивных доходов у источника. Из текста МК ОЭСР указанное условие постепенно перекочевало во множество заключаемых СИДН. К сожалению, само содержание понятия «бенефициарный собственник дохода» в МК ОЭСР не раскрывалось, что породило различные подходы и интерпретации. К примеру, пункт 12 Комментария к статье 10 МК ОЭСР гласил: *«Налоговые льготы в соответствии с пунктом 2 в государстве источника не предоставляются, если между бенефициаром и плательщиком находится посредник, такой как агент или номинальный владелец, если только бенефициарный собственник не является резидентом другого Договаривающегося государства. Государства, желающие оговорить это более явно, могут так поступить во время двусторонних переговоров»*¹⁹. На многие десятилетия вперед характерным признаком налогово-правового концепта бенефициарной собственности стало отсутствие его надлежащей дефиниции в понятийном (терминологическом) аппарате международных налоговых договоров.

Следующим этапом в исторической эволюции концепта можно считать разработку и обнародование доклада ОЭСР 1986 года «Конвенции об избежании двойного налогообложения и использование проме-

¹⁸ Par. 25 Working Party № 27 of the Fiscal Committee: Report on suggested amendments to Articles 11 and 12 of the Draft Convention, relating to interest and royalties respectively (FC/WP27(70)1, 16 February 1970); Working Party № 27 of the Fiscal Committee: Proposals for the Amendment of Articles 11 and 12 of the Draft Convention, Relating to Interest and Royalties Respectively, and of the Commentaries Thereon (FC/WP27(70)2, 4 November 1970): приводится в приложении к: *Avery Jones John, Vann Richard and Wheeler Joanna: OECD Discussion Draft «Clarification of the Meaning of “Beneficial Owner” in the OECD Model Tax Convention»* (15 July 2011).

¹⁹ Цит. по: Tax Court of Canada Judgments: *Prevost Car Inc. v. The Queen*. URL: <https://decision.tcc-cci.gc.ca/tcc-cci/decisions/en/item/28612/index.do> (дата обращения 17.11.2017).

жуточных (конduitных) компаний»²⁰ (далее – Доклад ОЭСР о conduitных компаниях).

Анализируя проблему ненадлежащего использования СИДН с привлечением conduitных компаний, разработчики доклада посвятили пункт 14(b) условию о бенефициарном собственнике как антиуклонительному инструменту: «Статьи 10–12 Модели ОЭСР запрещают снижать налог в государстве источника дивидендов, процентов и роялти, если conduitная компания не является их бенефициарным собственником. Следовательно, льгота не предоставляется, если экономически она принесет выгоду лицу, не имеющему права на нее, т. е. тому, кто вставил conduitную компанию в качестве посредника между собой и плательщиком дохода. В Комментариях упоминается случай с номинальным владельцем или агентом. Однако рассматриваемые положения будут также применяться к другим случаям, когда какое-либо лицо заключает контракты или берет на себя обязательства, по которым оно выполняет функцию, аналогичную номинальным владельцам или агентам. Таким образом, conduitная компания обычно не может считаться бенефициарным собственником, поскольку в практическом отношении она имеет очень узкие полномочия, делающие ее в отношении соответствующего дохода простым доверенным лицом или администратором, действующим в интересах других лиц (главным образом акционеров conduitной компании). Вместе с тем на практике для страны источника, как правило, сложно определить, что conduitная компания не является бенефициарным собственником. Для ее классификации в качестве простого посредника недостаточно установить факт того, что ее основная функция сводится к держанию активов или прав, хотя это может указывать на необходимость дальнейшего исследования вопроса. Тест будет сложен для страны источника, даже если страна регистрации conduitной компании располагает необходимой информацией о ее акционерах, об отношениях компании с акционерами или другими заинтере-

²⁰ Double taxation conventions and the use of conduit companies, adopted by the OECD Council on 27 November 1986. URL: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010/r-6-double-taxation-conventions-and-the-use-of-conduit-companies_9789264175181-99-en#page1 (дата обращения 05.03.2018).

сованными лицами или о процессе принятия решений в кондуитной компании. Поэтому даже обмен информацией между страной источника дохода и страной регистрации кондуитной компании может не решить проблему. Ввиду этих затруднений в Комментариях к Модели ОЭСР 1977 года упоминается о возможности в ходе двусторонних переговоров более конкретно определить режим, применимый к таким компаниям (см. пункт 22 Комментария к статье 10)».

Цитируемый доклад фактически дополнял Комментарии к статьям 10–12 МК ОЭСР, разъясняя, что условие о бенефициарном собственнике применяется не в контексте конкретных лиц (агентов и номинальных владельцев), а в контексте отношений, связывающих получателя дохода с полученным доходом. Отсюда появляется важный признак для квалификации получателя как бенефициарного собственника: *полномочия*, которыми лицо обладает в отношении дохода, облагаемого у источника.

Из низкой практической реализуемости приведенного признака вытекала оценка условия о бенефициарном собственнике как не подходящего для решения проблемы ненадлежащего использования СИДН кондуитными компаниями. Поэтому вердикт в пункте 16(с) Доклада ОЭСР о кондуитных компаниях был категоричен: упомянутые положения МК ОЭСР и Комментарии к ним *«должны быть пересмотрены для решения всех существующих трудностей и сомнений»*.

Доклад ОЭСР о кондуитных компаниях, указав на проблему отсутствия определения бенефициарного собственника применительно к статьям 10 – 12 МК ОЭСР, обозначил еще две темы будущей новеллизации текста МК ОЭСР, а именно: пределы применения условия о бенефициарном собственнике и место концепта в ряду других антиуклонительных инструментов противодействия ненадлежащему использованию СИДН.

В отсутствие каких-либо внятных разъяснений концепта бенефициарной собственности на доход в МК ОЭСР и Комментариях к ней оставался фактически единственный путь преодоления сложившейся неопределенности – надлежащее толкование текстов действующих СИДН и МК ОЭСР. Для этого было доступно два инструмента.

Во-первых, сформулированные в разделе 3 Венской конвенции о праве международных договоров правила толкования международных договоров:

«Статья 31. Общее правило толкования

1. Договор должен толковаться добросовестно в соответствии с обычным значением, которое следует придать терминам договора в их контексте, а также в свете объекта и целей договора.

2. Для целей толкования договора контекст охватывает, кроме текста, включая преамбулу и приложения:

а) любое соглашение, относящееся к договору, которое было достигнуто между всеми участниками в связи с заключением договора;

б) любой документ, составленный одним или несколькими участниками в связи с заключением договора и принятый другими участниками в качестве документа, относящегося к договору.

3. Наряду с контекстом учитываются:

а) любое последующее соглашение между участниками относительно толкования договора или применения его положений;

б) последующая практика применения договора, которая устанавливает соглашение участников относительно его толкования;

с) любые соответствующие нормы международного права, применяемые в отношениях между участниками.

4. Специальное значение придается термину в том случае, если установлено, что участники имели такое намерение.

Статья 32. Дополнительные средства толкования

Возможно обращение к дополнительным средствам толкования, в том числе к подготовленным материалам и к обстоятельствам заключения договора, чтобы подтвердить значение, вытекающее из применения статьи 31, или определить значение, когда толкование в соответствии со статьей 31:

а) оставляет значение двусмысленным или неясным; или

б) приводит к результатам, которые являются явно абсурдными или неразумными»²¹.

²¹ Венская конвенция о праве международных договоров: Вена, 23.05.1969 // Ведомости ВС СССР. 1986. № 37. Ст. 772.

Во-вторых, правило МК ОЭСР на случай, если используемый термин не определен в тексте СИДН; первоначально пункт 2 статьи 3 гласил: «Что касается применения Конвенции Договаривающимся Государством, любой не определенный в ней термин должен иметь, если только контекст не требует иного, то значение, которое он имеет по законодательству этого государства в отношении налогов, к которым применяется Конвенция»²².

Практические результаты интерпретационной деятельности по разъяснению термина «бенефициарный собственник дохода» оказались неоднозначными. Дело в том, что оперирование содержащимися в Венской конвенции правилами толкования международных договоров приводило к несовпадающим, порой противоречивым заключениям, «раскрашивающим» уже сложившуюся неопределенность новыми красками.

В 1999 году Шарль Петрус дю Туа при помощи правил толкования международных договоров статьи 31 Венской конвенции предложил придать *универсальное значение* институту бенефициарной собственности, сложившемуся в английском праве справедливости²³. Как известно, буквальный смысл слов и выражений выявляется анализом *аутентичного текста*. К сожалению, текст МК ОЭСР не содержит легальной дефиниции термина «бенефициарный собственник», который потенциально может иметь самые разнообразные значения и интерпретации. В такой ситуации выбор из нескольких возможных значений

²² Цитируется по: Tax Court of Canada Judgments: Prevost Car Inc. v. The Queen. URL: <https://decision.tcc-cci.gc.ca/tcc-cci/decisions/en/item/28612/index.do> (дата обращения 17.11.2017). Затем, вплоть до конца 2017 года, использовалась следующая редакция: «Что касается применения Конвенции Договаривающимся Государством, в любое время любой не определенный в ней термин должен иметь, если только контекст не требует иного, то значение, которое он имел в то время по законодательству этого государства в отношении налогов, к которым применяется Конвенция, любое значение в соответствии с применимым налоговым законодательством этого государства, которое преобладает над значением, данным термину другими законами этого государства» (см.: OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version (June 1998). URL: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-1998_mtc_cond-1998-en#page1 (дата обращения 17.11.2017)).

²³ *du Toit Ch. P.* Beneficial Ownership of Royalties in Bilateral Tax Treaties: Academisch proefschrift ter verkrijging van de graad van doctor aan de Universiteit van Amsterdam op gezag van de Rector Magnificus prof. dr J. J. M. Amsterdam: IBFD, 1999. 280 p.

осуществляется исходя из контекста договора, его объекта и цели. Дю Туа настаивает, что при разработке изменений к МК ОЭСР имелся в виду концепт, используемый в законодательстве стран общего права²⁴. Страны — участники ОЭСР, подчеркивает автор, столкнувшись с необходимостью защитить СИДН от злоупотреблений с использованием кондуитных компаний, были вынуждены искать эффективные формулировки для включения как в отдельные СИДН, так и в текст МК ОЭСР в целом. Далее он пишет: еще в 1967 году делегация Великобритании сделала соответствующее предложение, которое базировалось на правовых конструкциях, включаемых Великобританией в двусторонние СИДН. В качестве примера приводится протокол 1966 года к соглашению с США, где правило получения льгот в отношении суммы дохода требовало выплаты последнего «beneficially owned by a resident». Совпадение британской инициативы и потребностей других стран-участниц в 1977 году воплотилось в соответствующие новеллы МК ОЭСР. Поэтому, заключает Ш. дю Туа, существуют определенные резоны рассматривать значение термина «бенефициарный собственник» в налоговых соглашениях, построенных по модели МК ОЭСР 1977 года и ее более поздних редакций, как вытекающее из правовой системы Великобритании, а более конкретно – из английского права справедливости и его реализации в трастовых отношениях²⁵. Хотя рассмотрение вопроса продолжалось длительное время и предложенный вариант, очевидно, не был знаком законодательству большинства стран, при обсуждении новых формулировок конвенции и комментария к ней страны – участницы ОЭСР не направили оговорок, возражений или замечаний. Речь не идет о применении термина одной правовой системы в другой или о применении права одной страны на территории других стран. Нет, международное сообщество решило позаимствовать определенный юридический термин, имеющий устоявшееся значение в стране данного сообщества, и утвердило это значение в качестве единого для данного сообщества стран. В конечном итоге Ш. дю Туа делает вывод, что в соответствии с толкованием МК ОЭСР в самой Модельной конвенции,

²⁴ *du Toit Ch. P. Op. cit.* P. 20–21.

²⁵ *du Toit Ch. P. Op. cit.* P. 178–181, 208–211, 212–218, 236–237, 243–245.

Комментариях и основанных на ней СИДН термин «бенефициарный собственник» имеет обычное значение, какое ему придается в английском праве справедливости²⁶.

Этот вывод был немедленно парирован другими специалистами в области международного налогообложения. В частности, Штефен ван Вигол, прибегнув все к той же Венской конвенции, обосновал свои сомнения в том, что страны континентального права действительно могли иметь в виду концепт, *полностью и без изменений* заимствованный из английского права справедливости, в качестве приемлемого и универсального значения для термина в СИДН между странами континентального права. Договаривающиеся стороны не обязаны точно указывать, какой именно смысл при согласовании текста СИДН вкладывался в понятие «бенефициарный собственник» из незнакомой для них правовой системы. Более того, как показывает практика, чтобы понять значение рассматриваемого концепта, стороны чаще всего ориентируются не на источники английского права, но на МК ОЭСР, Комментарий к ее статьям 10–12 и на Доклад ОЭСР о кондуитных компаниях. К сожалению, указанные документы используют *негативное определение* интересующего нас термина, перечисляя категории лиц, которые не вправе претендовать на договорные льготы. В этих условиях требуется определить (истолковать) концепт в качестве самостоятельного и *специального понятия*, используемого в международных налоговых соглашениях. В контексте Венской конвенции такое истолкование означает следующее:

- в процессе толкования следует обращаться к *дополнительным средствам*, включая обстоятельства заключения договора и документы о подготовительной работе (сам ван Вигол причисляет к дополнительным средствам Комментарий к МК ОЭСР). Такие средства не являются самостоятельными правилами толкования, но лишь подтверждают или разъясняют результаты, полученные на основании нижеследующего, ключевого правила толкования;

- ключевым является пункт 1 статьи 31 Венской конвенции о добросовестном толковании в соответствии с обычным значением, которое

²⁶ *du Toit Ch. P. Op. cit. P. 171–237, 242–247.*

следует придавать терминам договора в их контексте, а также в свете объекта и целей договора;

▪ также должны учитываться любые соответствующие нормы международного права, применяемые в отношениях между участниками, включая нормы о согласии установить специальное значение термина²⁷.

Опираясь на описанные принципы, Дэвид Оливер предложил три варианта толкования концепта бенефициарной собственности в его «международном фискальном значении»:

1) концепт может быть аутентичным термину, сложившемуся и используемому в *странах общего права*, но при этом:

а) даже в этих странах нет общепринятого толкования термина;

б) проблема возникает при толковании международного договора в правоотношениях, не регулируемых трастовым правом;

с) неразрешимой проблемой является попытка подобного толкования в налоговом соглашении, где хотя бы одно из государств-участников принадлежит континентальной правовой системе;

2) концепт может иметь *негативное определение*, данное в Комментарии к статьям 10–12 МК ОЭСР через исключение из числа претендентов на налоговые льготы агентов и номинальных держателей, а также лиц, имеющих узкие полномочия в отношении дохода, т. е. кондуитных компаний;

3) концепт может означать лицо, доходы которого подлежат налогообложению по законодательству страны источника дохода либо страны резидентства получателя дохода, – позиция, характерная для Великобритании и США, включавших соответствующее условие в ряд своих налоговых соглашений (*subject-to-tax test requirement* – требование об облагаемости налогом)²⁸.

Далее обратимся к пункту 2 статьи 3 МК ОЭСР. Применительно к концепту бенефициарного собственника она не дает удовлетворительного результата ввиду очевидного: концепт известен националь-

²⁷ *Oliver J. D. B., Libin J. B., van Weeghel St. and du Toit Ch. Beneficial Ownership // Bulletin for International Taxation. Vol. 54. № 7. July 2000.*

²⁸ *Ibid.*

ному законодательству стран общего права²⁹, а также гражданскому законодательству (но не налоговому) ряда стран континентальной правовой семьи³⁰. Официальные дефиниции, относящиеся именно к налоговым правоотношениям, в национальных правопорядках стали появляться в лишь в последнее десятилетие, причем речь идет о единичных примерах.

Но быть может континентальное право способно предложить свой концепт, эквивалентный бенефициарной собственности общего права? Как известно, концепт бенефициарной собственности был имплементирован в налоговое право стран общего права из цивилистики (точнее – из трастового права). Тогда какую альтернативу этому институту общего права могла бы предложить цивилистическая доктрина континентальной правовой семьи?

Правовой системе Германии и ряда других стран знаком гражданско-правовой концепт *экономической собственности*, в силу которого право собственности не расщепляется на самостоятельные правомочия собственности (что характерно для английского права справедливости), но при закреплении титула на имущество за одним лицом другому лицу могут передаваться так называемые *экономические права* на него (т. е. право на получение плодов, доходов и т. п.). Экономическая собственность и экономический собственник определяются правом самостоятельно распоряжаться имуществом и приносимым им доходом. Экономический собственник: 1) уполномочен осуществлять все права, представленные собственностью на имущество, включая право на извлекаемый из него доход; 2) несет риски снижения стоимости имущества или получает выгоду от роста его стоимости.

Этот концепт (*wirtschaftliches Eigentum*) был введен в германское законодательство об основах налогообложения: гражданско-правовые договорные конструкции не определяют распределение активов и доходов в отношении налога на прибыль корпораций, подоходного налога с физи-

²⁹ Речь идет не только о гражданском, но и о налоговом праве. Так, в начале этого столетия в налоговом законодательстве Великобритании и Канады термин «beneficial ownership» использовался 50 и 11 раз соответственно, а «beneficial owner» – 70 и 1 раз, в Австралии – «несколько сотен раз» (см.: *Jones J. F. A. & others. Op. cit.* P. 246, notes 318–320).

³⁰ Речь идет о Японии, Лихтенштейне, Аргентине, Панаме, Израиле и ряде других стран.

ческих лиц и налога на доходы нерезидентов у источника – лицо, реализующее права на имущество в интересах другого лица, не считается экономическим собственником актива или дохода. Однако в СИДН, заключаемых Германией и рядом других германоязычных стран (например, Австрией, Швейцарией в ряде кантонов), вместо института *wirtschaftliches Eigentum* используется термин *nutzungsberechtigter* (дословно – лицо, уполномоченное получать доход). Таким образом, гражданско-правовой концепт *wirtschaftliches Eigentum* не проник в право международных налоговых отношений даже с участием самих германоязычных государств³¹, не говоря уже о других национальных правопорядках.

Часто указывают на сходство цивилистических концептов траста из общего права и узуфрукта, фидуциарных отношений из права континентального. Например, институт *Treuhandvertrag* приводят в качестве примера преодоления раскола между трастом и фидуциарными отношениями³². Или, хотя цивилистика стран континентального права не предусматривает разделение права собственности на юридическое и бенефициарное, лицо все же может обладать титулом на вещь по гражданскому кодексу с одновременной передачей другому лицу экономических прав (права на получение плодов, доходов и т. д.). Примером является узуфрукт, позволяющий достигать схожих (но не тождественных) результатов с трастом в общем праве.

Итальянское финансовое и налоговое законодательство (в части налогообложения у источника процентов, выплачиваемых нерезидентам), использует термин *effettivo beneficiario* (эффективный бенефициар), подразумевая настоящего владельца актива, переданного по *negozì*

³¹ См.: *Jones J. F. A. & others*. Op. cit. P. 248, note 346; *Винницкий Д. В.* Проблемы разграничения налогового планирования и действий, направленных на уклонение от налогообложения // Журнал российского права. 2006. № 11. С. 55–56; *Гидирим В. А.* Концепция «бенефициарной собственности» в международном налогообложении // Международное право. 2014. № 3. С. 32–192. URL: http://e-notabene.ru/wl/article_10812.html (дата обращения 06.08.2017); *Он же.* Основы международного корпоративного налогообложения. М.: Изд-во «Человек слова», 2016. URL: <https://www.litres.ru/vladimir-gidirim/osnovy-mezhdunarodnogo-korporativnogo-nalogo-oblozheniya/> (дата обращения 01.12.2017).

³² См. подробный разбор англо-американского *trust* и германского *Treuhand*: *Грундманн Шт.* Траст и *Treuhand* в конце XX в.: ключевые проблемы и смещение интересов // Частное право и финансовый рынок: сб. ст. Вып. 1 / отв. ред. М. Л. Башкатов. М.: Статут, 2011. С. 270–312.

fiduciari (фидуциарному соглашению),³³ но, судя по всему, этой страной такое употребление и ограничивается.

Не имеет гражданско-правовых корней употребляемый в СИДН с участием Франции термин *bénéficiaire effectif*. Он трактуется как часть национальной доктрины о противодействии налоговому злоупотреблению. В 2006 году в деле *Bank of Scotland* налогово-правовой концепт бенефициарной собственности был определен как часть более общего подхода по недопущению злоупотребления правом в налогообложении, классифицируемая по французским национальным антиуклонительным положениям, но как таковая бенефициарная собственность официального определения не имеет³⁴.

Указанными примерами возможности континентального права, пожалуй, и исчерпываются.

Будем исходить из того, что термины из СИДН стран континентальной системы права, употребляемые аналогично английскому «beneficial owner», относятся к *налоговому праву с международным элементом*, а не «прорастают» из национальных правопорядков. Там, где налоговое законодательство не предлагает определения употребляемого термина, для разъяснения его содержания остается лишь один инструмент – правила толкования международных договоров, о чем мы говорили ранее.

Как видим, доктрина не смогла предложить однозначного толкования термина «бенефициарный собственник дохода» из статей 10–12 МК ОЭСР, а практика обнажила значительные зоны правовой неопределенности, провоцирующие налоговые споры и судебные разбирательства. До 2003 года (этапа первой значительной реформы Комментариев к статьям 10–12 МК ОЭСР) европейские суды рассмотрели ряд дел, подчас весьма сходных, которые напрямую затрагивали налогово-правовую проблематику бенефициарной собственности на доход. Как правило, предмет спора составлял вопрос о том, следует ли признавать получателе-

³³ См.: *Jones J. F. A. & others*. Op. cit. P. 248, note 350; *Гидирим В. А.* Концепция «бенефициарной собственности» в международном налогообложении ...; *Он же.* Основы международного корпоративного налогообложения ...

³⁴ См.: *Jones J. F. A. & others*. Op. cit. P. 248, note 349; *Baker Ph.* Progress Report of Subcommittee on Improper Use of Tax Treaties: Beneficial Ownership. P. 13; *Gooijer J.* Op. cit. P. 211.

ля пассивных доходов юридическими владельцами выплаченных ему дивидендов (процентов, роялти), и отдельные судебные акты по этому вопросу признаются ключевыми или даже прецедентными³⁵. Во всех случаях суды не располагали легальной дефиницией бенефициарного собственника дохода и официально признанными признаками такого лица, не имели четкого указания на применимое в этом вопросе право. Ситуация, когда суд играет роль создателя прецедента, свойственна судам общего права, а не судам континентальной правовой семьи, и это требовало выхода. Назрела необходимость в реформировании статей 10–12 действующих СИДН или практики их применения, для чего требовалась реформа МК ОЭСР, направленная на разъяснение концепта бенефициарной собственности на доход.

К моменту, когда необходимость такой реформы стала очевидна, объективно наметились основные направления будущей работы и тематика для концептуальных дебатов:

- какой должна быть официальная дефиниция бенефициарной собственности на доход применительно к статьям 10–12 МК ОЭСР;
- выбор между национально-правовым и «международным фискальным» значениями концепта, подразумевающий вопрос о применимости к нему правила пункта 2 статьи 3 МК ОЭСР;
- соотношение юридического и фактического права на доход при квалификации получателя в качестве бенефициарного собственника дохода;
- вопрос о пределах применения концепта бенефициарной собственности, т. е. вопрос, ограничено ли его применение строго очер-

³⁵ 1994 год – Верховный суд Нидерландов в деле о получении британским брокером дивидендов по акциям Royal Dutch Petroleum без приобретения самих акций; 1996 год – Налоговый суд Германии (Кельн) в деле о передаче резидентом Нидерландов роялти, полученных в Германии, резиденту государства, не являющегося участником СИДН между ФРГ и Нидерландами; 1999 год – Верховный административный суд Франции в схожем деле о роялти; 2000 год – Испанский налоговый суд по делу о применении статьи 12 СИДН между Испанией и США к компаниям, управляющим авторскими правами от имени и по поручению авторов; 2001 год – Швейцарская федеральная апелляционная комиссия по налоговым вопросам в деле против компании, занятой исключительно получением дивидендов и их распределением на погашение процентов и уплату сборов неуточненного характера (см.: *Baker Ph. Progress Report of Subcommittee on Improper Use of Tax Treaties: Beneficial Ownership*. P. 10–11; *Gooijer J. Op. cit.* P. 209–210).

ченным перечнем лиц (агенты, номинальные владельцы, кондуитные компании и т. д.) или он применим к любым лицам, отвечающим определенным признакам;

- место рассматриваемого концепта в ряду других антиуклонительных правил, направленных на противодействие ненадлежащему использованию СИДН (является ли концепт одним из таких правил; насколько широкое применение в качестве такого правила он должен иметь; связаны ли антиуклонительные правила иерархией и, соответственно, исключает ли успешная квалификация налогоплательщика в качестве *beneficial owner* применение в его отношении иных правил с запретом на льготы по СИДН в случае непрохождения тестов других антиуклонительных правил и доктрин).