

УДК 336.227.1

**П.О. СЕЛЕЗЕНЬ**, канд. юрид. наук, ст. наук. співр., НДІ фіскальної політики Університету державної фіскальної служби України

## **ЗАСТОСУВАННЯ ПІДХОДУ ОЕСР ДО ТЛУМАЧЕННЯ ПОЛОЖЕННЯ ПРО БЕНЕФІЦІАРНОГО ВЛАСНИКА: СУЧАСНІ ВИКЛИКИ**

*Ключові слова:* ОЕСР, акти м'якого права, бенефіціарний власник, міжнародні податкові договори, оподаткування

За підрахунками експертів, втрати України у податкових надходженнях від неналежного використання договірних норм лише у випадку договору про уникнення подвійного оподаткування з Нідерландами становлять щорічно близько 36,5 млн євро (2011) [1, с.40]. Такі втрати зумовлені виплатою дивідендів і процентів на користь нідерландських компаній, які не виконують істотних економічних функцій. Станом на 01.10.2015 р. Нідерланди посідають друге місце за обсягами прямих іноземних інвестицій в економіці України. А з урахуванням того, що на початок 2016 р. Україна має 71 чинний договір про уникнення подвійного оподаткування, очевидно стає потреба у запобіганні подібній практиці та боротьбі з нею з боку фіскальних органів. Одним із найпоширеніших й найбільш контроверсійних договірних інструментів у цьому контексті є тест на бенефіціарного власника при здійсненні виплат нерезидентам.

Тлумачення положення про бенефіціарного власника у контексті підходу ОЕСР завжди викликало значний дослідницький інтерес у представників закордонної доктрини податкового права. Зокрема, розробкою відповідної тематики займалися Р. Венн, Ш. дю Тот, Д. Вард та Л. де Бро та ін. Разом із тим, вітчизняна наука, незважаючи на активний розвиток судової практики щодо тлумачення положень про бенефіціарного власника в Україні з 2011 р., не приділяє належної уваги відповід-

ним питанням. Тому ціль статті полягає у характеристиці сучасних викликів у контексті застосування підходу ОЕСР до тлумачення положень про бенефіціарного власника на основі коментарів до Модельної податкової конвенції ОЕСР (далі – МПК ОЕСР).

Тривала практика застосування положення про бенефіціарного власника в договірному контексті при виплаті пасивних доходів нерезидентам не сприяла виробленню єдиного і загальноприйнятого підходу як до визначення його сутності, так і до оцінки його ефективності.

З одного боку, частина дослідників визнає доцільність використання концепції бенефіціарного власника, хоча б зважаючи на тривалість практики застосування та поширеність положення про бенефіціарного власника в практиці різних держав світу. Адже вона є «загальновизнаною як концепція протидії зловживанню договірними нормами. Беручи до уваги прагматичний підхід, відсутні причини, які б перешкождали використанню цієї... концепції, особливо в умовах чинних договорів, які не містять загальних чи спеціальних норм, спрямованих на запобігання» уникнення від оподаткування [2, с.217].

З іншого боку, ряд дослідників вважає концепцію бенефіціарного власника недостатньо ефективною або навіть такою, що не відповідає тим завданням, які покладені на неї. Так, С. Джейн доходить до такого висновку: «з точки зору логіки можливим є встановлення того, чи має індивід доступ до договірних переваг на підставі тесту на бенефіціарного власника. Проте неможливо... використовувати бенефіціарного власника як тест при вирішенні питання доступу до договірних переваг компаній. У власному економічному сенсі компанія не може розглядатися як власник її доходів» [3, с.191]

Такі розбіжності потребують узагальнення з метою виокремлення основних викликів, які можуть негативно впливати на ефективність застосування концепції бенефіціарного власника на практиці.

З історичного погляду, Дж. Ейвері Джонс вважає, що варто звернути увагу на те, що поява концепції бенефіціарного власника не була достатньо обґрунтованою, беручи до уваги потреби договірних держав [4, с.333].

Ініціатором запровадження положення про бенефіціарного власника стало Сполучене Королівство, яке зіштовхнулося у контексті застосування договірних норм з істотною проблемою. Через особливості національного законодавства номінальні власники, які визнавалися його резидентами, але представляли інтереси нерезидентів, підпадали під оподаткування лише стосовно доходів, джерело походження яких розташовувалося на території Сполученого Королівства, а не іноземних. Таким чином, нерезиденти з третіх держав через таких осіб могли отримувати доступ до договірних переваг та істотно знижувати рівень податкового навантаження на отримані іноземні доходи.

З метою запобігання такій практиці Сполучене Королівство спочатку активно використовувало в договорах про уникнення подвійного оподаткування положення про обов'язкове оподаткування доходу в державі резидентства отримувача (subject-to-tax). Пізніше на заміну цьому положенню прийшов тест на бенефіціарного власника. Як зазначає Дж. Ейвері Джонс, хоча Сполучене Королівство включило аналогічні першому або другому підходу положення у всі свої договори про уникнення подвійного оподаткування, але все-таки мало намір зарезервувати відповідну можливість на майбутнє шляхом внесення змін до МПК ОЕСР, яка до 1977 р. не містила відповідних норм у контексті оподаткування виплат пасивних доходів [4, с.338].

Дослідник наполягає на тому, що запровадження положення про бенефіціарного власника не було необхідним на момент прийняття відповідного рішення, оскільки на той момент уже були внесені зміни, закріплені у другому реченні п. 1 ст. 4 МПК ОЕСР, які запобігали проблемам, аналогічним тій, що виникла у Сполученого Королівства: «...проблема Сполученого Королівства зникла: номінальні (nominee) чи довірчі власники (trustee) з Сполученого Королівства, які отримували іноземні доходи в інтересах нерезидентів і які оподатковувалися лише стосовно доходів походженням зі Сполученого Королівства, уже не могли бути резидентами у договірному контексті і, таким чином, неможливим стало і зловжи-

вання. Це відбулося у той самий час, коли з'явилося і положення про бенефіціарного власника» в МПК ОЕСР [4, с.339].

Якщо Дж. Ейвері Джонс характеризує самі передумови появи концепції бенефіціарного власника в МПК ОЕСР, то Р. Венн наполягає на помилковості подальшого розвитку цієї концепції, яка віддаляє її сучасне розуміння від первісного, що і призводить до виникнення проблем у контексті тлумачення та застосування відповідних договірних норм. Погоджуючись з причинами появи концепції бенефіціарного власника в МПК ОЕСР з подання Сполученого Королівства, Р. Венн звертає увагу на підготовчі матеріали ОЕСР та подальший розвиток змісту поняття «бенефіціарний власник» після 1977 р.

На цій підставі він стверджує, що, поперше, з історичного погляду відсутні чіткі аргументи на користь того, що концепція бенефіціарного власника мала насамперед на увазі кондуїтні компанії на момент свого запровадження в МПК ОЕСР. Імовірніше за все, підготовчі матеріали ОЕСР свідчать, що сфера застосування тесту на бенефіціарного власника зводилася до випадків агентів та номінальних власників (що і відобразилося у коментарях до МПК ОЕСР у редакції 1977 р.) [5, с.26–27].

По-друге, зміни у коментарях МПК ОЕСР 2003 р. можуть бути розтлумачені як спроба через чітку ідентифікацію об'єкта та цілей договорів про уникнення подвійного оподаткування поєднати в межах концепції бенефіціарного власника відмінні ситуації – агентів або номінальних власників та кондуїтних компаній. У першому випадку держава резидентства не відносить до них отримані пасивні доходи з іншої договірної держави, а тому не виникає і самого подвійного оподаткування. У другому випадку підхід відрізняється – дохід відносять до конкретної кондуїтної компанії, але реальну вигоду від отриманого доходу отримує інша особа. На переконання дослідника, в останньому випадку у вузькому розумінні концепція бенефіціарного власника зближується з концепцією кінцевого вигодонабувача, що ніколи не вважалося правильним розумінням відповідного терміну [5, с.30].

Беручи до уваги наведені аргументи, Р. Венн доходить такого висновку: «Проблема полягає в тому, що ОЕСР намагається забезпечити виконання концепцією бенефіціарного власника занадто великої кількості завдань... Якби ОЕСР повернулася до звичайного формулювання «агент чи номінальний власник», то відповідна невизначеність та інші проблеми здебільшого зникли б» у контексті тлумачення і застосування норм щодо бенефіціарного власника [5, с.34].

У своєму дослідженні С. Джейн окремо зосереджує увагу на застосуванні концепції бенефіціарного власника стосовно кондуїтних компаній, ніби уточнюючи і продовжуючи підхід Р. Венна. В основі його критики концепції бенефіціарного власника в договірному контексті лежить те, що об'єкт і цілі договорів про уникнення подвійного оподаткування вимагають від судів та правозастосовних органів аналізувати факти з економічного погляду, але якраз з економічного погляду компанія не може розглядатися в ролі бенефіціарного власника належних їй активів та доходів, які ними генеруються [6, с.39].

Останнє твердження на прикладі кондуїтних компаній дослідник обґрунтовує таким чином: «у власному економічному сенсі компанія неспроможна бути бенефіціарним власником пасивного доходу. А оскільки акціонери, які в дійсності отримуватимуть вигоду від пасивного доходу (або з причини остаточної виплати саме їм такої вигоди, або з причини зростання вартості акцій у випадку, якщо така вигода залишатиметься на рівні кондуїтної компанії), є резидентами третьої держави, то теоретично кондуїтна компанія за жодних обставин не може отримати доступ до договірних переваг» [6, с.33].

Очевидно, що запропонований підхід заперечує можливість концепції бенефіціарного власника виступати ефективним засобом протидії такій формі неналежного використання договірних норм у сфері оподаткування, як договірний шопінг: «...поняття бенефіціарного власника в моделі ОЕСР з логічного погляду не може бути використане як тест при вирішенні справ, пов'язаних з кондуїтними компаніями». З цієї причини намагання надати більш точне визначення концепції бенефіціар-

ного власника у контексті кондуїтних компаній не матимуть успіху [6, с.39, 194]. Разом із тим, у дослідженні відсутні вказівки на те, що С. Джейн заперечує можливість використання концепції бенефіціарного власника у вузькому значенні – як інструменту для запобігання практиці використання нерезидентами з третіх держав номінальних чи довірчих власників з метою отримання доступу до договірних переваг, які неможливо отримати безпосередньо.

Тест на бенефіціарного власника у контексті МПК ОЕСР породжує певні сумніви не лише з концептуального погляду, але і щодо коректності, точності та узгодженості використаних експертами ОЕСР формулювань (на прикладі коментарів до ст.10 МПК ОЕСР):

– у параграфі 12.3 зазначено, що кондуїтна компанія не може розглядатися як бенефіціарний власник, оскільки має «надто вузькі повноваження» щодо отриманого доходу, але при цьому відсутнє пояснення того, що саме вкладається у зміст згаданого словосполучення [7, с.721];

– використана у параграфі 12.3 вказівка на «надто вузькі повноваження» потребує узгодження з тлумаченням поняття «бенефіціарний власник», наведеному у параграфі 12.4, оскільки останній визнається таким лише за наявності права на використання і отримання вигід від дивідендів, необмеженого контрактними чи юридичними зобов'язаннями. Як зазначає Я. Гуйєр, «для мене незрозуміло, як термін «необмежений» співвідноситься з терміном «надто вузькі повноваження»... Будь-які відносно незначні обмеження права на використання і отримання вигід від доходу призводять до висновку про те, що відповідне право не є необмеженим», тоді як з метою застосування тесту відповідно до параграфу 12.3 наявність одного такого обмеження автоматично не означає існування надто вузьких повноважень [2, с.215].

Сучасне тлумачення концепції бенефіціарного власника, наведене в МПК ОЕСР, викликає критику не лише у представників академічного середовища, але і в практиків (на прикладі коментарів до ст.10 МПК ОЕСР):

– у параграфі 12.1 закріплено положення про те, що термін «бенефіціарний власник» на

момент внесення його у текст МПК ОЕСР не розумівся як такий, що потребує звернення до «будь-якого технічного значення, яке він може мати згідно з внутрішнім правом конкретної держави» у контексті його тлумачення. Разом із тим, представники «Авеллум Партнерс» (Avellum Partners), Дорадчого комітету бізнесу та промисловості при ОЕСР (BIAC) та Європейської бізнес-ініціативи щодо оподаткування (European Business Initiative on Taxation) наполягають на необхідності включення більш чіткої вказівки на неможливість тлумачення концепції бенефіціарного власника на основі його внутрішньодержавного розуміння з метою надання йому узгодженого та автономного тлумачення в договірному контексті. Зокрема, пропонується доповнити відповідний параграф таким реченням: «У будь-якому випадку внутрішньодержавне розуміння терміна «бенефіціарний власник» не повинне застосовуватися, якщо воно має вузькотехнічний зміст, ґрунтується виключно на формальних критеріях або суперечить об'єкту і цілям конвенції» [8–10];

– у параграфі 12.4 використані слова «факти і обставини» та «по суті» (in essence), які, на думку Р. Кол'єра, мали б бути видалені з тексту відповідного положення, оскільки вони безпосередньо не розтлумачені та є нечіткими. Природа сутності поняття «зобов'язання» залишається відкритою, а відповідне положення не містить підходів щодо визначення того, що саме матиме наслідком «передачу» (passing on) доходу. У цьому контексті могла б допомогти вказівка на доцільність звернення до юридичних документів для визначення того, чи існує подібне зобов'язання, але, на жаль, така вказівка доповнена посиланням на врахування «фактів і обставин» та «суті», але зміст цих термінів так і не пояснено [11, 12]. Позицію Р. Кол'єра у цьому контексті поділяють також експерти Тександ (Taxand), Інституту дипломованих бухгалтерів Нової Зеландії (New Zealand Institute of Chartered Accountants) та Європейської бізнес-ініціативи щодо оподаткування;

– у параграфі 12.4 не розкрито сутність концепції обмеженості (constrained) у твердженні про невідповідність тесту на бенефіціарного власника в ситуації, коли в отримувача дивідендів «право на використання і отриман-

ня вигід від дивідендів обмежене контрактними чи юридичними зобов'язаннями передати отриманий платіж іншій особі». Експерти Ради з іноземної торгівлі Японії наголошують на тому, що без подальшого визначення сутності цієї концепції навіть у ситуаціях, не пов'язаних з неналежним використанням договірних норм, виникатиме імовірність того, що право на використання і отримання вигід від дивідендів буде вважатися обмеженим правами тієї особи, якій належить істотна частка в капіталі чи значна кількість голосів [13];

– у параграфі 12.7 при перерахуванні прикладів посередників (intermediary) відсутня вказівка на кондуїтні компанії. Як вважає В. Мюнтіг, метою розробників відповідного положення було забезпечення того, що особи, які приховані за номінальними власниками і/або агентами як бенефіціарні власники, мають у договірному контексті визнаватися такими за відповідності встановленим умовам. У цьому контексті висувається пропозиція доповнення наведених прикладів у параграфі 12.7 вказівкою також на «кондуїтні компанії, які не є бенефіціарними власниками» [14].

Наведені критичні зауваження як представників академічного середовища, так і практиків, однозначно вказують на збереження невизначеності у розумінні концепції бенефіціарного власника при застосуванні положень договорів про уникнення подвійного оподаткування.

Незважаючи на очевидну невідповідність такого підходу вимогам принципу визначеності податкового законодавства, варто навести оригінальне пояснення доцільності збереження існуючих широких меж тлумачення поняття «бенефіціарний власник», запропоноване Е. Реймером: «...законотворці можуть ефективно запобігати винахідливому уникненню від оподаткування переважно шляхом зниження рівня правової визначеності. Чим менш передбачуваним є застосування податкового законодавства, тим більш ризикованим стає податкове планування. Таким чином, бенефіціарний власник міг би припускати певний рівень невизначеності – у іншому випадку він не працюватиме» [15, с.254].

З концептуальної точки зору такий підхід можна розглядати як такий, що заснований на позиції Дж. та Р. Пребл. Вони відстоюють ту

думку, що «уникнення від оподаткування є помітно вагомим злом для суспільства. Порушення верховенства права здається необхідним засобом» для протидії такому «злу» [16, с.40]. Як підтвердження можливості відходу від принципу верховенства права дослідники наводять ситуацію з наданням зворотної дії закону, що є необхідним для повного відшкодування шкоди, заподіяної порушенням прав людини. Більшість людей вважатимуть обґрунтованим відступ від верховенства права у цій ситуації, а тому згадані дослідники припускають і обґрунтованість виключного характеру загальної норми про запобігання уникненню від оподаткування у світлі принципу верховенства права. Очевидно, ніщо не перешкоджає використанню подібної логіки і у випадку норм інституту бенефіціарного власника.

Разом із тим, на нашу думку, використання такого підходу на практиці не вирішуватиме, а лише поглиблюватиме проблеми, пов'язані з тлумаченням і застосування положень норм інституту бенефіціарного власника.

Узагальнюючи, можна зазначити, що до основних викликів у застосуванні концепції бенефіціарного власника в рамках її тлумачення відповідно до положень МПК ОЕСР та коментарів до неї можна віднести: 1) економічна сутність юридичних осіб та відхід від первинного, що тяжіє до формального підходу, тлумачення поняття «бенефіціарного власника» з концептуального погляду може призвести до розмивання її чіткості та зрозумілості у правозастосовному контексті, що може породжувати проблему відповідності такого підходу вимогам правової визначеності та верховенства права в цілому; 2) використання нечітких та позбавлених однозначного тлумачення термінів створює загрозу порушення належного балансу прав та інтересів фіскальних органів і платників податків у сфері оподаткування, зокрема, таких як «надто вузькі повноваження», «необмежений», «факти і обставини», «по суті».

## ЛІТЕРАТУРА

1. McGauran K. Should the Netherlands Sign Tax Treaties with Developing Countries? / K. McGauran // Somo Report [Electronic

resource]. – June 2013. – 68 p. – Mode of access: [http://www.somo.nl/publications-en/Publication\\_3958](http://www.somo.nl/publications-en/Publication_3958).

2. Gooijer J. Beneficial Owner: Judicial Variety in Interpretation Counteracted by the 2012 OECD Proposals / J. Gooijer // Intertax. – 2014. – Vol. 4. – Issue 2. – PP. 2014–217.

3. Jain S. Effectiveness of the Beneficial Ownership Test in Conduit Company Cases / S. Jain. – Amsterdam: IBFD, 2013. – 232 p.

4. Avery Jones, J.F. The Beneficial Ownership Was Never Necessary in the Model / J.F. AveryJones // Beneficial Ownership: Recent Trends / Ed. by M. Lang, P. Pistone, J. Schuck, C. Staringer and A. Storck. – Amsterdam: IBFD, 2013. – PP. 333–339.

5. Vann R. Beneficial Ownership: What Does History (and May be Policy) Tell Us (September 9, 2012) / R. Vann [Electronic resource] // Sydney Law School Research Paper No. 12/66. – 55 p. – Mode of access: <http://ssrn.com/abstract=2144038>

6. Jain S. Effectiveness of the Beneficial Ownership Test in Conduit Company Cases / S. Jain. – Amsterdam: IBFD, 2013. – 232 p.

7. Kemmeren E.C.C.M. Preface to Articles 10 to 12 / E.C.C.M. Kemmeren // Klaus Vogel on Double Taxation Convention / Ed. by E. Reimer and A. Rust, 4th ed. Vol. 1. – Aaphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2015. – PP. 705–773.

8. Comments on revised proposals concerning the meaning of «beneficial owner» in Articles 10, 11 and 12 of the OECD Model Tax Convention / Avellum Partners [Electronic resource]. – 4 p. – Mode of access: [http://www.oecd.org/ctp/treaties/BENOWNAvellum\\_Partners.pdf](http://www.oecd.org/ctp/treaties/BENOWNAvellum_Partners.pdf).

9. BIAC response to the OECD Model Tax Convention: Revised Discussion Draft on the Meaning of «Beneficial Owner» in Articles 10, 11 and 12 [Electronic resource]. – Mode of access: [http://www.oecd.org/ctp/treaties/BENOWNBIA\\_C.pdf](http://www.oecd.org/ctp/treaties/BENOWNBIA_C.pdf).

10. Comments on: «OECD Model Tax Convention: Revised proposals concerning the meaning of «beneficial owner» in Articles 10, 11 and 12» / European Business Initiative on Taxation [Electronic resource]. – Mode of access: [http://www.oecd.org/ctp/treaties/BENOWNEuropean\\_Business\\_Initiative.pdf](http://www.oecd.org/ctp/treaties/BENOWNEuropean_Business_Initiative.pdf).

11. Collier R. Clarification of the Meaning of «Beneficial Owner» in the OECD Model Tax

Convention – Discussion Draft [Electronic resource]. – 2 p. – Mode of access: <http://www.oecd.org/tax/treaties/48413377.pdf>.

12. Collier R. Comments on the Revised Discussion Draft / R. Collier [Electronic resource]. – Mode of access: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/BENOWNPwC.pdf>.

13. Comments on Revised Proposals Concerning the Meaning of Beneficial Owner in Articles 10, 11 and 12 of the OECD Model Tax Convention / Japan Foreign Trade Council [Electronic resource]. – Mode of access: [http://www.oecd.org/ctp/treaties/BENOWNJapan\\_Foreign\\_Trade\\_Council.pdf](http://www.oecd.org/ctp/treaties/BENOWNJapan_Foreign_Trade_Council.pdf).

14. Muntig W. Comments to the Revised Proposals Concerning the Meaning of Beneficial Owner in Articles 10, 11 and 12 of the OECD

Model Tax Convention (Revised Public Discussion Draft) / W. Muntig // Otterspeer Haasnoot & Partners [Electronic resource]. – Mode of access: [http://www.oecd.org/ctp/treaties/BENOWNOtterspeer\\_Haasnoot\\_Partners.pdf](http://www.oecd.org/ctp/treaties/BENOWNOtterspeer_Haasnoot_Partners.pdf).

15. Reimer E. How to Conceptualize Beneficial Ownership / E. Reimer // Beneficial Ownership: Recent Trends / Ed. by M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer and A. Storck. – Amsterdam: IBFD, 2013. – PP. 253–266.

16. Prebble R. Does the Use of General Anti-Avoidance Rules to Combat Tax Avoidance Breach Principles of the Rule of Law? / R. Prebble, J. Prebble // Victoria University of Wellington Legal Research Papers. – 2012. – Vol. 2. – Issue 2. – PP. 21–45.

*Селезень П. О. Застосування підходу ОЕСР до тлумачення положення про бенефіціарного власника: сучасні виклики / П. О. Селезень // Форум права. – 2016. – № 2. – С. 196–201 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP\\_index.htm\\_2016\\_2\\_31.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP_index.htm_2016_2_31.pdf)*

Узагальнені основні критичні підходи щодо сучасного розуміння змісту поняття «бенефіціарний власник» як з нормативної точки зору, так і з урахуванням практики правозастосування. У цьому контексті як ключові виклики у використанні концепції бенефіціарного власника охарактеризовано: 1) економічну сутність юридичних осіб як таких, що діють в інтересах кінцевих вигодо набувачів; 2) відхід від первинного, що тяжіє до формального підходу, тлумачення поняття «бенефіціарного власника»; 3) використання нечітких та позбавлених однозначного тлумачення термінів.

\*\*\*

*Селезень П.А. Применение подхода ОЭСР к толкованию положений о бенефициарном собственнике: современные вызовы*

Обобщены основные критические подходы в отношении современного понимания содержания понятия «бенефициарный собственник» как с нормативной точки зрения, так с учетом практики правоприменения. В этом контексте как ключевые вызовы в использовании концепции бенефициарного собственника автор характеризует: 1) экономическую сущность юридических лиц как таковых, что действуют в интересах конечных выгодоприобретателей; 2) постепенное изменение формального подхода к толкованию понятия «бенефициарный собственник» в сторону более широкого, экономического; 3) использование лишенных четкости и однозначности терминов.

\*\*\*

*Selezen P.O. Application of the OECD Approach to the Interpretation of Provision on Beneficial Owner: Modern Challenges*

The article contains the results of generalization of the main critical approaches to modern understanding of the term «beneficial owner» from the normative and practical points of view. As the main challenges in the application of the concept of beneficial owner in this context, the author characterizes: 1) the economic meaning of the term «legal persons» as acting in the interests of their owners; 2) slow shift from formal to economic interpretation of the term «beneficial owner»; 3) application of unclear and undefined terms.