

Научная статья  
[https://doi.org/ 10.23672/SAE.2023.89.87.032](https://doi.org/10.23672/SAE.2023.89.87.032)  
УДК 340.5



## ПРОБЛЕМА НЕОПРЕДЕЛЕННОСТИ ОБЩЕЙ НОРМЫ ПРОТИВ ЗЛОУПОТРЕБЛЕНИЙ В ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАНАХ

**Чернова А.Ю.**

*Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего образования  
«Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)»*

**Аннотация.** Актуальность данного исследования обусловлена необходимостью изучения иностранного опыта установления пределов воли участников налоговых правоотношений в целях предупреждения злоупотреблениями при ведении хозяйственной деятельности в части выбора налоговых схем, исключающих или уход от налогов или снижения суммы потенциальных выплат в бюджеты соответствующих уровней. В качестве примеров регламентации преодоления злоупотребления выбраны материалы судебной практики США и Великобритании.

**Цель:** рассмотреть особенности формирования прецедентной практики толкования норм против злоупотреблений в Великобритании и США.

**Методы:** диалектический, системный, сравнительно-правовой, общелогические мыслительные приемы, общенаучные и частно-научные методы.

**Результаты:** изучение особенностей формирования прецедентной практики толкования норм против злоупотреблений в Великобритании и США.

**Выводы:** в ходе исследования было установлено, что формирование нормативного регулирования норм, направленных на предупреждение злоупотреблений в сфере налоговых правоотношений, обусловлено судебным активизмом, стремящимся выработать пределы свободы воли участников налоговых правоотношений при выборе налоговых режимов и юрисдикций при ведении хозяйственной деятельности.

**Ключевые слова:** налогообложение, выбор юрисдикции, GAAR, судебный прецедент, налоговый режим.

## THE PROBLEM OF UNCERTAINTY OF THE GENERAL ANTI-ABUSE RULES IN FOREIGN COUNTRIES

**Anna Yu. Chernova**

*Federal State Autonomous Educational Institution of Higher Education "Moscow State Law University  
named after O.E. Kutafin (MSAL)"*

**Abstract.** The relevance is due to the need to study foreign experience in establishing the limits of the will of participants in tax legal relations in order to prevent abuses when conducting business activities in terms of choosing tax schemes that exclude tax evasion or reduce the amount of potential payments to the budgets of the corresponding levels. Materials from the judicial practice of the USA and Great Britain were selected as examples of regulation to overcome abuse.

**Target:** consider the features of the formation of case law in the interpretation of rules against abuse in the UK and the USA.

**Methods:** dialectical, systemic, comparative legal, general logical thinking techniques, general scientific and particular scientific methods.

**Results:** studying the peculiarities of the formation of case law in the interpretation of rules against abuse in the UK and the USA.

**Conclusions:** during the study, it was found that the formation of normative regulation of norms aimed at preventing abuses in the field of tax legal relations is due to judicial activism, seeking to develop the limits of free will of participants in tax legal relations when choosing tax regimes and jurisdictions when conducting business activities.

**Keywords:** *taxation, choice of jurisdiction, GAAR, judicial precedent, tax regime.*

### **Введение.**

Общая норма против злоупотреблений (*далее* – General Anti-Abuse Rules, GAAR) является ключевым механизмом, предназначенным для ограничения использования искусственных схем, которые направлены на обход цели нормативного акта при формальном соответствии его тексту [1,2]. Однако, несмотря на их широкое распространение, концепции GAAR отличаются высокой степенью неопределенности. Эту проблему можно проследить на примере судебных доктрин, которые составляют основу большинства современных GAAR. Эта неопределенность возникает в связи с взаимодействием GAAR с другим принципом: налогоплательщики свободны в организации своих дел наиболее эффективным с точки зрения налогообложения способом. Так, в деле *Helvering v. Gregory* [3] судом отмечалось, что «любой человек может устроить свои дела так, чтобы его налоги были как можно ниже; он не обязан выбирать ту модель, которая лучше всего заплатит казне; нет даже патриотического долга платить повышенные налоги». В деле *Inland Revenue Comrs. v Duke of Westminster* [4] был воспроизведен аналогичный принцип: «Каждый человек имеет право, если он может, упорядочить свои дела так, чтобы налог, взимаемый в соответствии с соответствующими законами, был меньше, чем в ином случае». Верховным судом Канады отмечалось, что «налогоплательщик имеет право облагаться налогом в зависимости от того, что он фактически сделал, а не на основании того, что он мог бы сделать, и, уж точно, не на основании того, что мог бы сделать менее искушенный налогоплательщик».

Между тем, право налогоплательщиков устраивать свои дела наиболее удобным с точки зрения налогообложения способом не является безграничным. То, что сегодня классифицируется как GAAR, начиналось как набор принципов, разработанных судами общего права в качестве способа толкования закона, направленного на противодействие искусственным сделкам, основной целью которых является получение необоснованной налоговой выгоды. Эти принципы, в частности, включали в себя доктрину преобладания сущности над формой; доктрину оценки сделки «по шагам», доктрину деловой цели.

В итоге, существование неоспоримого права налогоплательщика на использование структур, эффективных с точки зрения налогооб-

ложения, и доктрин, направленных на предотвращение злоупотребления правом должно было привести к серьезным проблемам с определением границ разнонаправленных концепций. Такое существование означало, что существует допустимое и недопустимое поведение налогоплательщиков. Результатом стала серия судебных решений, пытавшихся установить соответствующие границы, хотя и с ограниченным успехом. Законодательная власть стремились решить этот вопрос с помощью кодификации GAAR.

**Методы исследования.** В исследовании использованы следующие методы: системно-структурный анализ, формально-правовой метод, сравнительно-правовой метод, метод перехода от общего понятия к частному. Информационно-ресурсной базой исследования стали нормативно-правовые акты США и Великобритании, материалы судебной практики, а также положения доктрины в указанной сфере.

### **Результаты.**

Ранняя судебная практика США в отношении GAAR восходит к решению Верховного суда по делу *Gregory v. Helverin*. В этом случае, акционер (налогоплательщик) организации, имея возможность продать компанию со значительной прибылью, создал схему по уменьшению прибыли от продажи следующим образом: была создана новая компания, которой были переданы акции продаваемой компании; затем, новая компания была ликвидирована, акционер продал акции и уменьшил прибыль на стоимость акций, полученных в результате ликвидации новой компании. Суд постановил, что, хотя налогоплательщик был свободен в совершении эффективных, с точки зрения налогообложения, операций, все же, важно установить, было ли то, что было сделано, целью, предусмотренной законом. В связи с этим, было решено, что структура, в данном случае, была просто «приемом» в форме корпоративной реорганизации для сокрытия ее реального характера. Это дело стало важным событием в судебной практике по уклонению от уплаты налогов, поскольку оно дало суду возможность игнорировать форму сделки и рассматривать ее сущность.

В деле *Commr. v. Court Holding Co.* [5] суд подчеркнул, что налогообложение зависит от сущности сделки. Транзакцию или серию транзакций следует рассматривать как единое целое, при этом каждый шаг должен быть уместным.

Фактически, суды одновременно применяли различные доктрины, то есть доктрины преобладания существа над формой и сделки по шагам, без четких границ в отношении параметров того, в каком случае поведение налогоплательщика является допустимым. Этот недостаток определенности был предметом критики со стороны судьи Дугласа в особом мнении по делу *Knetsch v. United States* [6], в котором он высказал мнение о том, что эта область права нуждается во вмешательстве Конгресса, и далее предостерег суды от распространения доктрин за их пределы.

Эта критика сохраняется и сейчас, что отражено в решении *Sutton J.* по делу *Summa Holdings Inc v. CIR* [7]. В этом случае, судья Саттон, признавая «неуловимую» характеристику попыток провести различие между допустимыми и недопустимыми сделками, возражал против использования доктрины преобладания существа над формой, выходящей за рамки того, что она представляла в самом начале.

Основная причина этой неопределенности заключалась в постоянном развитии транзакций в течение времени. Ни законодательство, ни судебная практика, являясь надстройкой экономических отношений, не могли своевременно отвечать на новые экономические реалии. Еще одна область неопределенности заключалась в характере используемого теста – а именно, использовать ли конъюнктивный или дизъюнктивный критерий. Конъюнктивный критерий включал в себя изучение как объективных, так и субъективных аспектов, в то время как дизъюнктивный требовал использования только одного из них в качестве достаточного. Объективный аспект направлен на определение того, были ли разумные ожидания, что оспариваемая сделка принесет прибыль, и был ли налогоплательщик субъективно мотивирован чем-то большим, чем просто получение налоговых выгод. С другой стороны, субъективная сторона направлена на определение того, имели ли транзакции какую-либо подлинную деловую цель.

Таким образом, объективный тест направлен на оценку действий налогоплательщика со стороны: очевидно ли было наличие выгод любому независимому третьему лицу, тогда как субъективный тест направлен на оценку сделки с точки зрения налогоплательщика: имела ли деловая цель именно для налогоплательщика.

В 2010 году Конгресс США кодифицировал доктрину экономического существа сделки. Этот GAAR [8,9] стремился добиться ясности в

некоторых областях. Например, он разрешил дебаты о конъюнктивном и дизъюнктивном тестах, потребовав использования конъюнктивного теста. Он также ввел критерий коэффициента потенциальной прибыли, т.е. норму о том, что текущая сумма разумно ожидаемой прибыли до налогообложения должна быть значительной (существенной) по сравнению с ожидаемыми налоговыми выгодами.

Тем не менее, некоторые проблемы все еще сохраняются в эпоху после кодификации GAAR.

Во-первых, некоторые ключевые термины, такие как «значительный» (или «существенный») оставлены на усмотрение судов и налоговых органов.

Во-вторых, возникает проблема в различии между этим установленным законом GAAR и другими судебными доктринами, которые остались в силе.

Тот факт, что эти судебные доктрины остались не уточненными законом, также означает, что неопределенность, связанная с ними, сохраняется в правоприменительной практике.

Правила против злоупотреблений налогоплательщиков в Великобритании берут свое начало с решения Палаты лордов по делу *IRC v. Duke of Westminster*. В попытке уменьшить налоговые обязательства герцога, в этом случае, отказался от выплаты своему садовнику из своего дохода после уплаты налогов и изменил схему на выплату той же суммы в конце определенного периода по контракту, что позволяло осуществлять вычет расходов. Приняв решение против налогового органа, суд указал на то, что налогоплательщик имеет право действовать с учетом налогообложения. Далеко идущее влияние этого дела заключается в признании допустимости налогового планирования и, более того – злоупотреблений со стороны налогоплательщиков.

Однако вскоре суды осознали необходимость определения предела свободы деятельности налогоплательщика, и этим ограничением стало использование предопределенных искусственных средств, не преследующих никаких коммерческих целей, кроме получения налоговой выгоды. Палата лордов получила возможность установить это ограничение в деле *W. T. Ramsay Ltd v. IRC* [10], *Eilbeck (Inspector of Taxes) v. Rawling* [11], благодаря которому такое ограничение получило название «принцип Рамзи».

Дело затрагивало цепочку транзакций, по итогам которой положение налогоплательщика не изменилось, при этом сформировался убыток.

Искусственность транзакций была красочно изложена лордом Уилберфорсом (Wilberforce) в его аналогии с «частицами в газовой камере»: они имеют противоположные заряды, очень короткую жизнь, нейтрализуют друг друга, как только их цель достигнута, и оставляют налогоплательщику именно в той позиции, в которой он был раньше, но с допустимым убытком. В этом деле Палата лордов постановила, что суду разрешено выйти за рамки буквальной конструкции налоговых законов, чтобы прийти к выводу, который соответствует намерениям налогоплательщика. Поэтому сделки следует рассматривать в целом, а не по отдельности.

Возникший принцип был уточнен в деле *IRC v. Burmah Oil Co. Ltd* [12], в котором было указано, что принцип Рамзи применяется к предварительно предопределенной серии сделок (независимо от того, включают ли они достижение законной коммерческой цели), в которую включены шаги, не имеющие коммерческой цели, за исключением избежания налоговых обязательств, которые, при отсутствии этих конкретных шагов, подлежали бы исполнению.

Таким образом, принцип был ограничен существованием предопределенной серии транзакций и исключением шагов (этапов), которые не служат коммерческим целям. Лорд Брайтман (Brightman) в деле *Furnis v. Dawson* [13] распространил аспект «предопределения» на «предварительно согласованные» шаги.

Однако такое изложение мало способствовало достижению желаемой ясности. Фактически, Палата лордов в деле *Barclays Mercantile Business Finance Ltd v. Mawson* [14] единогласно отметила, что «попытки разъяснения, по-видимому, лишь породили новые сомнения и дальнейшие апелляции». Суд отклонил ссылки на дела *IRC v. Burmah Oil Co. Ltd* и связанных с ним дел, поскольку они были направлены на игнорирование всех сделок, не имевших коммерческой цели. Вместо этого, Палата лордов поддержала довольно простое, но общее выражение принципа, который ранее отмечался в деле *Collector of Stamp Revenue v. Arrowtown Assets Ltd* [15]: «Ведущим принципом в деле Рамзи по-прежнему является общее правило необходимости толкования закона и недвусмысленный подход к анализу фактов. Главный вопрос заключается в том, были ли соответствующие законодательные положения, толкуемые в соответствии с их целью, предназначены для применения к сделке, рассматриваемой реалистично».

Соответственно, суды отказались от принципа Рамзи в пользу более гибкого подхода. Между тем, стало очевидно, что судебные правила толкования закона, действующие как GAAR, были неопределенными и, следовательно, ненадежными.

GAAR был кодифицирован в Великобритании в 2013 году [16] в виде ст. 206–215 Закона о финансах 2013 года. Для применения GAAR законом предусматривалось необходимость установить, что:

- была налоговая схема;
- схема не может рассматриваться как разумная линия поведения, т.е. является злоупотреблением;
- и что это предоставило налогоплательщику налоговую выгоду.

GAAR определяет, что составляет налоговая схема, налоговая выгода и что следует учитывать при определении наличия злоупотребления.

Тем не менее, Консультативная группа GAAR (GAAR Advisory Panel) выпустила руководство о том, что установленный законом GAAR не отменяет судебных принципов. В данном руководстве отражено беспокойство по поводу принципа *IRC v. Duke of Westminster*, при этом отмечается, что «налогообложение не следует рассматривать как игру, в которой налогоплательщики могут использовать изобретательные схемы для устранения или уменьшения своих налоговых обязательств».

В то время как кодификация GAAR Великобритании ограничила неопределенность правил, общий режим GAAR остается весьма неопределенным из-за сохранения судебных прецедентов, применимых в случаях, когда неприменим кодифицированный GAAR. Причина заключалась в том, что существовали опасения, что кодифицированный GAAR может быть недостаточно гибкими, чтобы охватить некоторые методы, которые, хотя и не являются злоупотреблениями, все же выходят за рамки налогового законодательства.

#### **Обсуждение.**

В налогообложении определенность имеет первостепенное значение. В этом смысле неопределенность GAAR потенциально вредна как для налогоплательщика, так и для налоговой администрации, так как налогоплательщик не может всегда быть уверенным в том, что его поведение не будет квалифицировано как нарушение GAAR, а налоговые органы – что их позиция удержится в судах. Тем не менее, неопределенность GAAR может быть желательна. Основные

причины заключаются в том, что определенность облегчает злоупотребление, в то время как неопределенность способствует гибкости, необходимой для анализа многочисленных и постоянно меняющихся операций.

Эта позиция может быть признана несостоятельной по следующим причинам:

Во-первых, определенность не облегчит налогоплательщикам уклонение от уплаты налогов, поскольку законодательные органы четко очерчивают границы злоупотребления. Если транзакция выходит за рамки оговоренных параметров, значит, она в принципе не была целью нормы.

Во-вторых, гибкость, связанная с неопределенностью, так же доступна для использования как налогоплательщиком, как и налоговым органам.

Таким образом, как для налогоплательщика, так и для налоговых органов важно разработать GAAR таким образом, чтобы внести ясность в параметры требуемого поведения. В то время как полная определенность не может быть

достигнута, ключевым моментом является сделать GAAR настолько определенным, насколько это возможно.

#### **Заключение.**

С учетом зарубежного опыта, нами предлагается дополнить статью 54.1 НК РФ положением о коэффициенте потенциальной прибыли, т.е. норму о том, что текущая сумма разумно ожидаемой прибыли до налогообложения должна являться значительной (существенной) по сравнению с ожидаемыми налоговыми выгодами. Такой критерий позволит определять, является ли неуплата налога основной целью совершения сделки или нет. Данный критерий мог бы быть актуален для российской правоприменительной практики. Так, зачастую, налоговые органы не могут определить, в чем именно проявляется налоговая выгода налогоплательщика. Наличие такого критерия в значительной мере отвечало бы требованию п. 3 ст. 3 НК РФ о том, что налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными, и было бы направлено на экономический анализ сделок налогоплательщика.

#### **Конфликт интересов**

Не указан.

#### **Рецензия**

Все статьи проходят рецензирование в формате double-blind peer review (рецензенту неизвестны имя и должность автора, автору неизвестны имя и должность рецензента). Рецензия может быть предоставлена заинтересованным лицам по запросу.

#### **Conflict of Interest**

None declared.

#### **Review**

All articles are reviewed in the double-blind peer review format (the reviewer does not know the name and position of the author, the author does not know the name and position of the reviewer). The review can be provided to interested persons upon request.

#### **Литература:**

1. Андрианова Н. Г. Концепция общих правил против уклонения от уплаты налогов в российском налоговом законодательстве. // *Актуальные проблемы российского права*. 2021. №1 (122). С. 71-79.
2. Сасов К.А. О неконституционности подпункта 2 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ // *Налоговед*. 2018. № 11. С. 24.
3. *Gregory v. Helvering*, 293 U.S. 465 (1935).
4. *Inland Revenue Commissioners v Duke of Westminster* (1936) AC 1.
5. *Commissioner v. Court Holding Co.*, 324 U.S. 331 (1945).
6. *Knetsch v. United States*, 364 U.S. 361 (1960).
7. *Summa Holdings, Inc. v. Commissioner*, 848 F.3d 779 (2017).
8. *Prebble KC, John, An American GAAR* (May 25, 2010). *TaxProf Blog*, 2010, Victoria University of Wellington Legal Research Paper No. 131/2017.
9. *Avi-Yonah, Reuven S. and Halabi, Oz, "U.S. Treaty Anti-Avoidance Rules: An Overview and Assessment"* (2012). *Law & Economics Working Papers*. 45.
10. *WT Ramsay Ltd v IRC* [1981] AC 300 (HL).
11. *Eilbeck (Inspector of Taxes) v Rawling* (1981) 54 TC 101.
12. *IRC v Burmah Oil Co Ltd* [1982] STC 30.
13. *Furniss v Dawson* [1983] UKHL 4.
14. *Barclays Mercantile Business Finance v Mawson* [2004] UKHL 51.
15. *Collector of Stamp Revenue v Arrowtown Assets Ltd* [2003] HKCFA 46.

16. *Tax avoidance: a General Anti-Avoidance Rule -background history (1997 - 2010) / ed. by Antony Seely // [Электронный ресурс]/ Режим доступа: URL: <https://researchbriefings.files.parliament.uk/documents/SN02956/SN02956.pdf> (дата обращения: 12.12.2023).*

**References:**

1. *Andrianova N. G. The concept of general rules against tax evasion in Russian tax legislation. // Current problems of Russian law. 2021. No. 1 (122). pp. 71-79.*
2. *Sasov K.A. On the unconstitutionality of subparagraph 2 of paragraph 2 of Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation // Tax expert. 2018. No. 11. P. 24.*
3. *Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465 (1935).*
4. *Inland Revenue Commissioners v Duke of Westminster (1936) AC 1.*
5. *Commissioner v. Court Holding Co., 324 U.S. 331 (1945).*
6. *Knetsch v. United States, 364 U.S. 361 (1960).*
7. *Summa Holdings, Inc. v. Commissioner, 848 F.3d 779 (2017).*
8. *Prebble KC, John, An American GAAR (May 25, 2010). TaxProf Blog, 2010, Victoria University of Wellington Legal Research Paper No. 131/2017.*
9. *Avi-Yonah, Reuven S. and Halabi, Oz, "U.S. Treaty Anti-Avoidance Rules: An Overview and Assessment" (2012). Law & Economics Working Papers. 45.*
10. *WT Ramsay Ltd v IRC [1981] AC 300 (HL).*
11. *Eilbeck (Inspector of Taxes) v Rawling (1981) 54 TC 101.*
12. *IRC v Burmah Oil Co Ltd [1982] STC 30.*
13. *Furniss v Dawson [1983] UKHL 4.*
14. *Barclays Mercantile Business Finance v Mawson [2004] UKHL 51.*
15. *Collector of Stamp Revenue v. Arrowtown Assets Ltd [2003] HKCFR 46.*
16. *Tax avoidance: a General Anti-Avoidance Rule -background history (1997 - 2010) / ed. by Antony Seely // [Electronic resource]/Access mode: URL: <https://researchbriefings.files.parliament.uk/documents/SN02956/SN02956.pdf> (date of the application: 12.12.2023).*

**Информация об авторах:**

**Чернова Анна Юрьевна**, соискатель кафедры финансового права Федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего образования «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)», E-mail: Lab.kfp@msal.ru.

**Anna Yu. Chernova**, Applicant for the Department of Financial Law of the Federal State Autonomous Educational Institution of Higher Education "Moscow State Law University named after O.E. Kutafin (MSAL)"