

2.7. СООТНОШЕНИЕ ПРИНЦИПОВ «ПРИОРИТЕТА СОДЕРЖАНИЯ НАД ФОРМОЙ» В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ И НАЛОГОВОМ ПРАВЕ

Окуджава В.В., аспирант
кафедры учета, анализа и аудита

*Московский государственный
университет им. М.В. Ломоносова*

Статья посвящена исследованию соотношения существующих принципов «приоритета содержания над формой» (далее – принципы) разработанных в теории бухгалтерского учета и налогового праве. Автор изучил международную бухгалтерскую практику применения принципа, закрепленную в Международных стандартах финансовой отчетности, а также практику применения принципа американскими и российскими судами в области налоговых отношений. В исследовании представлен сравнительный анализ обоих принципов, рассмотрена специфика и проблемы применения принципа в области обязательственных и вещных правоотношений.

ВВЕДЕНИЕ

Проблема использования юридических инструментов для манипуляции финансовыми показателями достаточно остро стоит перед бухгалтерским сообществом. В результате частого применения подобных методик и серии последовавших вслед за этим громких финансовых скандалов, перед аудиторами все чаще встает проблема выражения мнения в тех случаях, когда прямое применение юридической формы операции не совпадает, по их мнению, с ее юридическим содержанием.

Следствием наличия широкого спектра указанных проблем, явилась разработка теорией бухгалтерского учета принципа «приоритета содержания над формой» (далее – принцип), применение которого, в определенной степени позволяет преодолеть ряд обозначенных проблем, производных от несоответствия воли и волеизъявления при оформлении и раскрытии операций. Важность данного принципа была признана не только бухгалтерами и аудиторами, но и государством, суды и фискальные органы которого в течение XX столетия развили набор параллельных теорий, преследующих сходные задачи.

Значительные достижения юриспруденции в области теории применения принципа в налоговых правоотношениях повлекли создание глубоко проработанной теории «приоритета содержания над формой» в публичном праве. Учитывая недостаток регулирования подобных вопросов в Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО) и российских стандартах бухгалтерского учета, элементы данной теории могут оказать аудитору существенную помощь при выражении профессионального суждения о надежности раскрываемой информации, в тех случаях, когда то или иное решение не является очевидным.

Настоящая статья условно может быть разделена на следующие разделы: определение понятия принципа в теории бухгалтерского учета, его применение в налоговых правоотношениях, общее и частное соотношение юридической и бухгалтерской теории применения принципа.

ПРИНЦИП «ПРИОРИТЕТА СОДЕРЖАНИЯ НАД ФОРМОЙ» В ТЕОРИИ И ПРАКТИКЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Сущность принципа «приоритета содержания над формой» можно вывести из п. 35 Концепции МСФО, которая указывает, что «если информация достоверно

раскрывает операции и прочие события, которые она должна раскрыть, необходимо, чтобы она была собрана и раскрыта в соответствии с ее содержанием и экономической действительностью, а не просто исходя из ее юридической формы. Содержание операций и событий не всегда соответствует тому содержанию, которое вытекает из их юридической или искусственной формы» [12]. В Российской Федерации схожие требования содержатся в абз. 4 п. 6 приказа Министерства финансов РФ от 6 октября 2008 г. №106н «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету».

Исходя из данного определения можно прийти к выводу, что применение принципа есть не что иное, как определенное толкование совершившегося факта. Учитывая то, что подобное толкование может быть произведено с различных позиций (включая юридическую, политическую), указанные трактовки могут не совпадать с трактовкой экономической. В подобных случаях, если данные расхождения существенны, лица, ответственные за подготовку, раскрытие и аудит данной информации, должны игнорировать все трактовки за исключением последней.

Несмотря на важность решаемых принципом задач, весомое значение принципа признается далеко не во всех странах. Страны, которые традиционно ориентированы на применение стандартов финансовой отчетности исходя из их содержательной трактовки (principle based approach), куда входят страны применяющие МСФО, рассматривают применение принципа «приоритета содержания над формой» как ключевой элемент реализации требования надежности информации. В странах, ориентированных на формальный подход к применению стандартов (rule based approach), например США, принцип также признается, но его действию не придают большого значения [7, с. 107]. Так, Концепция финансовой отчетности №2 «Качественные характеристики финансовой информации» (SFAC №2) указывала, что «...принцип приоритета содержания над формой так же имеет своих сторонников, но она не включена (в стандарт – добавлено мною – В.О.), так как это было бы излишне. Такие качества, как надежность, и, особенно объективное раскрытие, не оставляют места в учете для способов, которые оставляют приоритет формы над содержанием. Принцип приоритета содержания над формой, в любом случае, представляет собой скорее неопределенную идею, чем точное определение» [17, пар. 160].

Исследователи отмечают, что стройную, последовательную теорию применения принципа «приоритета содержания над формой» мы не сможем обнаружить ни в одной из вышеназванных систем [9, с. 768]. Единственной попыткой осуществить полноценное регулирование применения данного принципа необходимо признать Стандарт по финансовому учету №5 «Раскрытие содержания операций» (FRS №5), принятый в Великобритании в апреле 1994 г.

Тем не менее, в текстах конкретных стандартов содержится немало указаний на необходимость применения принципа в том или ином случае. Среди названных примеров необходимо отметить реализацию с последующим долгосрочным использованием актива (сек. В FRS 5), финансовую аренду (МСФО 17, пар. 3 и 12), признание выручки без отгрузки и реализацию с правом обратного выкупа (FRS 5, пар. 48), совместные предприятия (МСФО 31, пар. 18 и 26), связанные сто-

роны (МСФО 24, пар. 3). Последующее исследование расхождения с правовыми теориями будет основано на изучении данных примеров.

ЮРИДИЧЕСКИЕ ТРАКТОВКИ «ПРИОРИТЕТА СОДЕРЖАНИЯ НАД ФОРМОЙ»

Идея принципа была воспринята и государственными органами, где она нашла свое применение в области налогообложения (публичном праве). Одним из первых судебных дел, в которых она была применена, считается дело *Weiss vs. Stearn* (265 U.S. 242 (1924)), рассмотренное судом США в 1924 г., в котором суд заявил, что «вопросы налогообложения должны быть определены с учетом того, что было в действительности, в отличие от того что было объявлено участникам... мы должны рассматривать вопросы по содержанию, а не просто исходя из формы».

В последующем применение принципа включило в себя четыре взаимосвязанных концепции [11, с. 43-44].

В первой концепции исследуются те операции, которые можно описать как мнимые и притворные. Обычно они включаются в группу притворных сделок (*sham transactions doctrine*).

Предмет второй концепции составляют операции, в которых не очевидна предпринимательская цель (*business purpose doctrine*). В данном случае операции, которые не соответствуют принципу «приоритета содержания над формой», юридически оформлены безупречно, но не имеют перед собой иной предпринимательской цели, за исключением уменьшения платежей в бюджет.

Третья концепция развивает идею экономической обоснованности (*economic substance doctrine*).

Последняя концепция получила название многоходовой (*step transactions doctrine*) или доктрины чистого результата (*net effect doctrine*), так как исследует финальный результат от набора взаимосвязанных операций.

Несмотря на нацеленность данных концепций на решение налоговых задач, для большинства из них можно обнаружить истоки в частном праве [10, с. 12]. Рассмотрим их подробнее, а также соотнесем мировую практику с российской.

Концепция притворных сделок (*sham transactions doctrine*) является наиболее разработанной в области права. Ее истоки можно обнаружить в частном праве стран континентальной правовой семьи уже в XVIII в., откуда она без значительных изменений была перенесена в область публичного права. Так, применение концепции в области публичного права США связывают с делом *Gregory vs. Helvering* (293 U.S. 465 (1935)) в котором Верховный Суд США исследовал следующее дело. Г-же Грегори (*Gregory*) принадлежала 100% доля в компании. Пытаясь избежать налогообложения дивидендов от этой компании, она создала новую компанию и передала в нее активы старой компании в обмен на акции новой. Впоследствии она признала старую компанию банкротом и получила все ее активы, доход от приращения стоимости которых был меньше, чем если бы активы были изначально распределены в качестве дивидендов [14, с. 661]. В данном случае г-жа Грегори использовала притворную сделку для того, чтобы прикрыть реальную сделку по распределению дивидендов. Как можно заметить, применение концепции практиче-

ски всегда основано или сильно связано с тремя другими упоминавшимися концепциями.

Российский правоприменитель, применяя положение о недействительности сделок, основывается на ст. 170 Гражданского кодекса РФ (ГК РФ) «Недействительность мнимой и притворной сделок», которая установила ничтожность сделок без намеренья создать правовые последствия (мнимая сделка) или прикрыть иную сделку (притворная сделка). Суды имеют достаточно широкую практику применения данных статей как для обслуживания частноправовых, так и для обслуживания налоговых интересов. Например, Высший арбитражный суд РФ (ВАС РФ) в своем определении от 2 декабря 2010 г. №ВАС-16254/10 подтвердил правильность применения ст. 170 ГК РФ в отношении безвозмездной уступки доли общества, так как в суде было доказано, что сделка была возмездная. В данном случае суды обоснованно исходили из того, что цессия была притворной сделкой, призванной обойти требование преимущественного выкупа долей, установленное ст. 21 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью».

Схожее обоснование используется и налоговыми органами, для обоснования недействительности сделок для целей правильного исчисления налогов. Так, Президиум ВАС РФ в своем постановлении от 7 июня 2005 г. №924/05 отправил на новое рассмотрение дело о признании недействительной сделки, совершенной между ОАО «Разрез Октябрьский» и обществом с ограниченной ответственностью «Сибирская кабельная компания». Суд оставил за налоговыми органами право в судебном порядке применить последствия недействительности данной сделки, в силу того, что, по мнению налоговых органов, сделка заключена с целью получения денежных средств из федерального бюджета в виде налогового вычета по налогу на добавленную стоимость, и не призвана породить соответствующие гражданско-правовые отношения.

Зарождение концепции «предпринимательской цели» (*business purpose doctrine*) также связывается с упоминавшимся нами делом *Gregory vs. Helvering* (1935), где Верховный суд не признал за серией сделок юридического значения в силу того, что операции не обладали какой либо иной предпринимательской целью, за исключением уменьшения налоговых платежей.

Среди основополагающих прецедентов можно также выделить дело *Bazley vs. Commissioner* (331 U.S. 737 (1947)). Согласно данному делу г-н Базли (*Bazley*) и его жена владели 9 999 из 10 000 акций общества номинальной стоимостью 100 дол. Общество поменяло свои акции на 5 000 новых акций с номинальной стоимостью 60 дол. и десятилетние облигации стоимостью 400 000 дол. На момент указанного обмена нераспределенная прибыль общества составляла 850 000 дол. Исследовав данное дело, суд пришел к выводу, что результат перевода капитала в займ перед акционерами эффективно представлял собой выплату дивидендов, усмотрев в сделке отсутствие иной «предпринимательской цели».

Российские суды при принятии решений также исследуют наличие предпринимательской цели при исследовании действительности сделки. Границу судебного усмотрения определил Конституционный суд РФ в своем постановлении №9-П от 27 мая 2003 г., указав, что недопустимо установление ответственности за такие действия налогоплательщика, которые, хотя и

имеют следствием неуплату налога либо уменьшение его суммы, но заключаются в использовании предоставленных налогоплательщику законом прав, связанных с освобождением на законном основании от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных для него форм предпринимательской деятельности и соответственно оптимального вида платежа.

П. 3 постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. №53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», было закреплено, что налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера).

Примером применения концепции является дело, рассмотренное Федеральным арбитражным судом (ФАС) Центрального округа. В своем постановлении от 5 июля 2010 г. по делу №А35-2884/2009 ФАС исследовал вывод Инспекции по налогам и сборам РФ о неправомерном применении ООО «Европа-Л» специального налогового режима в виде единого налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения (УСН) в период действия заключенных налогоплательщиком договоров простого негласного товарищества. По мнению налогового органа, юридическая форма сделки не отражает действительный экономический смысл операций и не обусловлена разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера), вследствие чего является фиктивной. Указанные договоры простого негласного товарищества являются, по мнению налогового органа, мнимыми, изначально формальными и направлены на создание искусственных условий для использования упрощенной системы налогообложения путем дробления дохода, полученного от предпринимательской деятельности и превышающего предел, установленный законодательством.

Суд оставил жалобу Инспекции Федеральной налоговой службы (ИФНС) без рассмотрения, указав, что налоговая выгода может быть признана необоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера). При этом вывод о необоснованности налоговой выгоды должен быть основан на объективной информации, с бесспорностью подтверждающей, что действия налогоплательщика не имели разумной деловой цели, а были направлены исключительно на создание благоприятных налоговых последствий. Налоговый орган в нарушение п. 6 ст. 108 Налогового кодекса РФ (НК РФ), ч. 1 ст. 65, ч. 5 ст. 200 Административно-процессуального кодекса РФ (АПК РФ) не доказал, что главной целью, преследуемой Обществом, являлось получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды при отсутствии намерения осуществлять реальную экономическую деятельность; что для целей налогообложения операции учтены не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не

обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера).

Одним из дел, сформулировавших концепцию экономической обоснованности (economic substance doctrine), является дело Higgins vs. Smith (308 U.S. 473 (1940)), в котором суд, рассмотрев сделку о купле-продаже, совершенной единоличным собственником и компанией, с целью создать налоговый убыток, была признана недействительной на основании отсутствия достаточной экономической обоснованности данных убытков [11, с. 44]. В данном деле судом было сформулировано правило: «...операции, которые не отменяют, контролируют либо изменяют поток экономических выгод, не рассматриваются... (для целей налогообложения – добавлено мною – В.О.)» [11, с.44].

Похожую концепцию закрепил п. 1 ст. 252 НК РФ, установивший требование экономической оправданности расходов. Определения экономической оправданности НК РФ не содержит, в результате концепция была развита судебной практикой. В соответствии с Постановлением Конституционного суда РФ от 24 февраля 2004 г. №3-П, судебный контроль не призван проверять экономическую целесообразность решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности, которые в сфере бизнеса обладают самостоятельностью и широкой дискрецией. Рисковый характер подобной деятельности предопределяет возможность деловых просчетов, влекущих возникновение убытков. Следовательно, обоснованность расходов, уменьшающих в целях налогообложения полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата.

Постановлением Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. №53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», были закреплены ряд важных положений, касающихся необоснованной выгоды, в частности в п. 4 Постановления указано, что налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. При этом следует учитывать, что возможность достижения того же экономического результата с меньшей налоговой выгодой, полученной налогоплательщиком путем совершения других предусмотренных или не запрещенных законом операций, не является основанием для признания налоговой выгоды необоснованной.

В п. 9 Пленум закрепил положение, сходное по содержанию с делом Higgins vs. Smith (1940), указав, что судам необходимо учитывать, что налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели. В связи с этим, если судом установлено, что главной целью, преследуемой налогоплательщиком, являлось получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды в отсутствие намерения осуществлять реальную экономическую деятельность, то в признании обоснованности ее получения может быть отказано.

Следуя данному подходу, ВАС РФ своим определением от 29 декабря 2009 г. №ВАС-16845/09 отказал в передаче в Президиум ВАС жалобы общества с ограниченной ответственностью (ООО) «Фирма «Осень» на действия налоговой инспекции по доначислению налогов. Суд установил, что совершение обществом

сделок займа, в рамках которых были понесены спорные расходы, носило формальный характер, не имело под собой очевидного экономического обоснования и было осуществлено исключительно с целью вывода активов.

Тем не менее, российские суды используют данную концепцию и в случаях, когда изменение активов и обязательств организации имело место, но не было обосновано то, что несение подобных затрат могло привести к положительному экономическому эффекту. Так, ФАС Северо-Западного округа в постановлении по делу №А42-3310/2006 от 1 июня 2007 г. оставила кассационную жалобу закрытого акционерного общества (ЗАО) «Малая судоходная компания» без удовлетворения. В своей жалобе Общество просило отменить состоявшееся ранее решение налоговой инспекции по доначислению налогов, связанных с признанием экономически не обоснованными затратами на продукцию, использованную в рекламной компании, но не смогло доказать, что распространение продукции было произведено в связи с необходимостью осуществления компанией своей деятельности и экономически не обосновало расходы. Суд указал, что расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Согласно данной концепции чистого результата (net effect doctrine), «...операции насчитывающие несколько отдельных форм, для целей анализа сворачиваются, и изначальная ситуация сравнивается с конечным результатом. Там, где чистый эффект операции влечет иной налоговый результат, чем тот, который получился в результате нескольких отдельных операций, операция обычно рассматривается как «если бы» рассматривался чистый результат операции» [11, с. 44].

Судебной практики, опирающейся непосредственно на концепцию чистого результата, в налоговом праве нет. Элементы концепции привлекаются для обоснования либо предпринимательской цели (business purpose), либо экономической обоснованности (economic substance doctrine). Так, при рассмотрении вопроса о взаимосвязанности сделок ВАС РФ в определении от 25 октября 2007 г. №13050/07 указал, что взаимосвязь сделок между собой признается недоказанной, если у этих сделок нет единой хозяйственной цели, отсутствует взаимная зависимость и влияние сделок друг на друга, различается субъектный состав.

Тем не менее, в области частного права концепция получила достаточно широкое распространение в области корпоративных отношений, в силу того что законодательством для ряда сделок предусмотрен специальный порядок их утверждения.

Так, Президиум ВАС РФ своим постановлением от 27 августа 2002 г. №1720/02 отправил на новое рассмотрение дело о серии сделок по реализации имущества, посчитав, что они нарушают требования ст. 78 Федерального закона «Об акционерных обществах», так как, будучи объединены в одну сделку, влекут за собой отчуждение 47,62% балансовой стоимости активов. При этом суд учел, что объекты недвижимости, сооружения и оборудование, являющиеся предметом сделок, представляют собой часть имущественного комплекса, связанную между собой одним технологическим циклом по техническому обслуживанию легковых автомобилей, а также указав, что имущество в конечном итоге оказалось в собственности одного лица –

ООО «Эллис-Гранд», не смотря на то что изначально отчуждалось разным юридическим лицам.

ФАС Волго-Вятского округа постановлением от 20 сентября 2010 г. по делу №А11-13443/2009 признал сделки о выдаче поручительства и предоставления залога (ипотеки) взаимозависимыми, влекущими возможность утраты активов свыше 25% от балансовой стоимости. При этом суд сформулировал правило, согласно которому взаимосвязь сделок определяется не их правовой однородностью, а общим результатом: приобретение, отчуждение или возможность отчуждения имущества прямым или косвенным образом, т.е. обратил внимание на итоговое влияние серии сделок на имущественное состояние истца.

ОБЩЕЕ СОПОСТАВЛЕНИЕ ПРИНЦИПОВ

Следуя за структурой гражданского права, применение принципа «приоритета содержания над формой» условно можно разбить на две взаимосвязанные группы: применение в области вещного права и применение в области обязательственного права.

Краеугольной проблемой применения принципа в области вещных прав является соотношение гражданско-правового понятия триады права собственности и производных от него прав и понятия контроля, развитого в структуре бухгалтерской теории. Рассмотрение проблем в данной области практически всегда происходит путем определения субъекта, осуществляющего физическое господство над вещью. При этом возникает принципиальный вопрос: кем осуществляется подразумеваемое господством владение и пользование, самим собственником или с его согласия?

В большинстве случаев, когда субъект права собственности и субъект, фактически осуществляющий правомочия владения и (или) пользования, а также несущий связанные с объектом риски, совпадают, в применении принципа в области вещного права необходимости не возникает.

В случаях же, когда право собственности не подразумевает под собой контроля над соответствующим объектом, лица, ответственные за подготовку, раскрытие и аудит отчетности, должны применить принцип «приоритета содержания над формой». Пар. 47 (а) и 48 FRS №5 называют данные случаи «сложными операциями, включающими в себя разделение юридического титула и прав или иного доступа к основной массе будущих экономических выгод, связанным с активом, а также с рисками, подразумеваемыми данными выгодами». Большинство таких случаев можно разделить на следующие нижеперечисленные группы.

1. Право собственности сохраняется, но физическое господство утеряно (например, пропажа вещи) или сильно затруднено (например, существенные ограничения на пользование вещью, наложенные со стороны государства, или действия третьих лиц, исключающих возможность использовать экономические выгоды объекта права собственности в полном объеме). В данном случае, следуя общему правилу, потеря физического господства над вещью сама по себе не влечет потерю прав на него; в то же время бухгалтер должен констатировать тот факт, что самого объекта, который призван генерировать будущие экономические выгоды с точки зрения бухгалтерского учета, уже нет.

В подобных случаях инструменты права направлены на восстановление правомочий права собственности, в пер-

спективе, в полном объеме (например, предъявление виндикационных или негаторных исков), но не на приведение в соответствие титула текущей действительности.

2. Прав (обязательств) юридически не существует, так как еще не наступил юридический факт, влекущий их возникновение; в то же время соответствующий актив (обязательство) в финансовой отчетности уже признан (признано). Пример подобных операций приводится в пар. 47 (с) FRS №5, упоминающим т.н. «сложные операции, включающие в себя опционы или условия, которые делают весьма вероятными исполнение опциона или наступление указанных условий». Пример подобных сделок приводится в пар. 50 FRS №5: «Некоторые операции по купле-продаже сопровождаются выдачей опциона либо первоначальному собственнику выкупить, либо покупателю обратно реализовать (приобретенное имущество – добавлено мною – В.О.), а не принятием реального обязательства. Зачастую коммерческий эффект от таких приглашений представляет собой экономический штраф (например отказ от прибыли), который понесет сторона, обладающая опционом в случае его не выполнения... В подобных случаях практически не существует коммерческой возможности того, что первоначальный собственник не выкупит обратно объект...».
3. Право собственности сохраняется, но физическое господство передано другому лицу на существенный срок (например, финансовая аренда).
4. Право собственности прекращается (или временно прекращается), но физическое господство над активом остается (например, продажа с обратной арендой).

Ситуации, отраженные в последних двух случаях, условно можно разделить на две группы.

1. Когда стороны в силу каких-либо мотивов добровольно формулируют сделку таким образом, чтобы она фактически не отражала реалию сложившихся отношений. В данном случае применение принципа «приоритета содержания над формой» в бухгалтерском учете будет идти параллельно с гражданско-правовым институтом притворных следок и применением принципа в налоговом учете.
2. Когда стороны используют юридическую технику для управления рисками, которые для финансового учета являются безразличными. На данную проблему указывает проф. К. Нобс, исследуя вопрос о признании в бухгалтерском балансе финансовой аренды: «... В данном примере Комитет по стандартам финансового учета США (FASB) основывается на принципе «приоритета содержания над формой». Однако, я утверждаю, что... (данное применение – добавлено мною – В.О.) основывается на неправильном принципе. Правильным принципом является применение определенных активов и обязательств... Обязательства по финансовой аренде, не содержащие права отказа от нее, соответствуют общему определению «обязательств» и, следовательно, должны быть признаны. Аналогично арендатор обладает правом контроля над ресурсами в течении периода, а следовательно, имеет актив... В то же время применение принципа «приоритета содержания над формой» при финансовой аренде лишь вводит в заблуждение; это точная юридическая форма арендного договора, которая предоставляет арендатору право контроля над арендуемым объектом. Отсюда юридическая форма и экономическое содержание не противоречат друг другу, предполагая, что одна из концепций базируется на понятии контроля, а не на понятии собственности» [15, с. 27-28].

В указанных случаях можно рассмотреть две взаимосвязанные ситуации:

- право не смогло обнаружить в операциях отмеченных нюансов, классифицировав их как общий договорной тип (например, финансовая аренда в силу каких-либо причин оформлена как операционная аренда или серия из сделок реализации с правом обратного выкупа не рассматривается как серия взаимосвязанных сделок);
- право верно отразило все нюансы договорного отношения.

Применение принципа «приоритета содержания над формой» будет различаться в обеих ситуациях. В первом случае она предоставит лицам, ответственным за подготовку, раскрытие и аудит отчетности, возможность прямо раскрыть экономическое содержание операций минуя промежуточный этап – соответствие между операциями и их юридическим содержанием. В самом деле, для указанных лиц *ex-post* не имеет значение, какие юридические права и обязательства окружали операцию в прошлом; более важно, что ожидается от операции в будущем, т.е. какой реальный приток или отток экономических выгод может последовать от операции, насколько он вероятен и обладает свойством постоянства.

Вторая ситуация в своем чистом виде, на наш взгляд, представляет собой надуманную проблему. Вместо того, чтобы классифицировать все договоры финансовой аренды как договоры, влекущие возникновение для целей финансового учета соответствующих активов и обязательств, а договоры реализации с правом обратного выкупа – как договоры займа с обеспечением, теория учета пытается свести их к общему типу – аренде и купле-продаже соответственно, и применить методологию, использованную в первом пункте, объявив о наличии в данных отношениях проблем, требующих привлечения принципа приоритета содержания над формой.

Безусловно, единообразное отнесение любого договорного типа к определенной статье бухгалтерского баланса, без критического взгляда на содержание оформленных им отношений не является правильным. Тем не менее, аудитор должен понимать, что так же, как большинство исполненных сделок купли-продажи товаров влечет признание выручки, большинство сделок по финансовой аренде должно вести к признанию соответствующих активов и обязательств, а не к необходимости применения принципа. При этом в качестве «критического теста», через призму которого данные активы и обязательства должны обязательно проходить, является уяснение их соответствия общему определению активов и обязательств, закрепленным стандартом, а принцип приоритета содержания над формой должен применяться в тех случаях, когда исследуемые операции не позволяют сделать однозначный вывод о типовой юридической форме, в которую облекается ожидаемый от них экономический результат.

Применение принципа приоритета содержания над формой в области обязательственных правоотношений тесно переплетено с его применением в вещных, так как первые в том числе являются инструментом изменения прав и обязанностей по отношению ко вторым, хотя только этим не ограничиваются. Наиболее распространенными в юридической практике являются ситуации, когда юридически оформленная сделка не имеет ничего общего с экономическими отношениями, которые она призвана оформить. В данной ситуации принцип приоритета содержания над формой тесно соприкасается с институтом мнимых и притворных сделок в гражданском и налоговом праве.

В соответствии со ст. 170 ГК РФ под мнимой сделкой понимается сделка, совершенная лишь для вида, без намерения создать соответствующие ей правовые последствия. Под притворной сделкой соответственно понимается сделка, которая совершена с целью прикрыть другую сделку. В соответствии с требованиями законодательства оба вида сделок признаются ничтожными, а в последнем из случаев за сделкой, кото-

рую притворная сделка прикрывала, признается юридическая сила.

ЧАСТНОЕ СОПОСТАВЛЕНИЕ ПРИНЦИПОВ

Рассмотрим специфику применения принципа «приоритета содержания над формой» в бухгалтерском и налоговом учете более подробно. Как было описано выше, принцип в налоговом учете не представляет собой единую теорию, а включает в себя ряд концепций, которые применяются судами в зависимости от обстоятельств дела, в связи с чем однозначно сопоставить юридическую и учетную теории по ряду показателей представляется невозможным.

1. По кругу субъектов, имеющих право предъявлять требования о применении принципа

В соответствии с ч. 2 ст. 166 ГК РФ требование о применении последствий ничтожной сделки в частном праве (*sham transactions*) может быть предъявлено любым заинтересованным лицом. Таким образом, сделка считается не влекущей юридических последствий сама по себе, но понудить ее участников привести юридическую форму сделки в соответствие с ее экономическую природой (применить последствия недействительности), возможно лишь путем заявления требований в суд.

Ни бухгалтер, ни аудитор в перечень заинтересованных лиц не входят, т.к. самостоятельного интереса в последствиях сделки не имеют. Принцип приоритета содержания над формой меняет круг заинтересованных лиц, а также субъекта принятия решения. В круг данных субъектов включаются лица, ответственные за подготовку, утверждение отчетности и выпуск аудиторского заключения. При квалификации для целей раскрытия в отчетности сделок как ничтожных судебного решения не требуется, и достаточно профессионального мнения указанных лиц.

В то же время заинтересованные лица, в том смысле, которые предполагает ст. 166 ГК РФ, не входящие в группу субъектов, ответственных за подготовку и утверждение отчетности, исключаются из перечня лиц, обладающих правом непосредственно применять принцип, соответственно, и прямых судебных требований по применению принципа приоритета содержания над формой предъявлять так же не могут. Способом защиты их интересов в данном случае являются предъявление судебных требований в соответствии со ст. 170 ГК РФ, а также признание финансовой отчетности в целом как недостоверной в случае, когда в результате неприменения учетного принципа достоверность отчетности могла существенно пострадать.

В области публичных правоотношений правом применения принципа наделены налоговые органы, а в части применения последствий недействительности (*sham transactions*) – и суды (ч. 2 ст. 166 ГК РФ).

2. По объему последствий, которые влечет квалификация сделки как ничтожной

Юридически ничтожная сделка изначально не влечет никаких последствий (ч. 1 ст. 166 ГК РФ). Исходя из данного принципа участники гражданского оборота и лица, отвечающие за подготовку, утверждение и аудит

финансовой отчетности, могут просто не принимать ее во внимание при совершении интересующих действий. Тем не менее, для применения последствий недействительности данных сделок заинтересованные стороны обязаны предъявить иск в суд (ч. 2 ст. 166 ГК РФ), вступившее в силу решение которого обязательно для всех участников гражданского оборота, включая бухгалтеров и аудиторов.

Решение, принятое последними самостоятельно, не влечет применение последствий ничтожности и не меняет каких-либо гражданско-правовых отношений между участниками сделки, несмотря на то что призвано отражать реальное положение дел до обращения в суд. Единственным ее последствием является представление информации в финансовой отчетности.

Судебные решения, которые приняты по искам налоговых органов и основаны на концепции притворных сделок (*sham transactions doctrine*), кроме своих налоговых последствий влекут те же последствия, что и решения по частноправовым сделкам. В то же время те решения, которые приняты в рамках концепции экономической обоснованности (*economic substance doctrine*), в случаях, когда она не пересекается с концепцией притворных сделок (*sham transactions doctrine*), никаких последствий для третьих лиц не влекут, так как задача данной концепции лишь урегулировать налоговые отношения лица и государства.

3. Значение мотива при применении принципа

Пар. 53 FRS №5 указывает, что «при оценке коммерческого эффекта от операций является очень важным рассмотрение отношения к ним сторон, включая их истинные ожидания и мотивы, которыми они руководствовались при согласовании различных условий сделки. В частности, если одна из сторон получает проценты, сопоставимые с процентами, которые получает займодавец (возможно вместе с небольшим дополнительным вознаграждением), это является признаком того, что природа данной операции является займом». Исходя из подобного толкования принципа Комитетом по бухгалтерским стандартам Великобритании, значение субъективной стороны зачастую приобретает решающую роль. Тем не менее, прямой анализ определения, закрепленного МСФО позволяет сделать вывод, что принцип был призван быть объективным, так как толкование операций должно было производиться исключительно на основании их экономического содержания. Следовательно, мотивы, которыми руководствовались лица при проведении той или иной операции, не должны иметь решающего значения, а призваны лишь помогать определить данный экономический эффект.

Подобный вывод более соответствует общему содержанию теории учета, оставляющим за учетом функции максимально правдоподобного отражения окружающей действительности. Так, по общему правилу, в отличие от юриспруденции, для бухгалтерского учета не должен иметь значение противоправный мотив операции, повлекший изменение прав и обязательств организации. Все подобные операции должны найти свое отражение в отчетности, а также, при необходимости, должны быть созданы соответствующие резервы, призванные раскрыть возможные юридические последствия данной операции.

Значение субъективной стороны в реализации принципа «приоритета содержания над формой» зависит от применения той или иной концепции в налоговом праве. По общему правилу мотив имеет значение для признания сделок недействительными (sham transactions) в соответствии со ст. 168-170 ГК РФ. Так, для притворных сделок судебная практика установила следующие признаки [2-6]: несовпадение воли сторон с волеизъявлением, указанным в сделке (субъективная сторона), действительная воля соответствует иному договорному типу и притворная сделка не несет в себе экономической выгоды. Мотив является одним из критериев для концепции чистого результата (net effect doctrine), является системообразующим критерием для применения концепции предпринимательской цели (business purpose).

Концепция экономической обоснованности (economic substance doctrine) изначально на Западе планировалась как концепция, ориентирующаяся только на объективные обстоятельства дела. Так, американская судебная практика в решении *ACM Partnership vs. Commissioner* (157 F.3d at 248) установила, что «операции, которые обладают объективным экономическим содержанием, будут признаваться для налоговых целей вне зависимости от мотивов, которыми руководствовался налогоплательщик». Однако практика отечественного применения концепции экономической обоснованности позволяет говорить о том, что, наряду с изменением имущественного состояния организации, суды зачастую исследуют и субъективный мотив, сопровождающий данные изменения.

4. Периметр применения принципа

Формально принцип «приоритета содержания над формой» не ограничен количеством операций, которые необходимо исследовать для достижения вывода относительно действительного экономического содержания операции. Так, пар. 14 FRS №5 устанавливает, что «группа или серия операций, которые достигли или созданы, чтобы достигнуть общего коммерческого эффекта, должны быть рассмотрены в целом...».

Периметр применения принципа в юриспруденции различается в зависимости от отрасли права, в которой указанная концепция применяется. В области частного права суды чаще всего изучают отдельную сделку. В противоположность этому в области публичного права суды не ограничиваются исследованием только одной сделки, но рассматривают группу сделок, преследующих единую цель [10, с. 15], специально для этого выделив отдельную концепцию чистого результата (net effect doctrine).

5. Срок

Лица, ответственные за подготовку, раскрытие и аудит отчетности, не связаны каким-либо сроком для применения концепции, т.к. финансовый эффект от ее применения может относиться к результатам деятельности предыдущих периодов.

В отношении признания сделок недействительными и применения последствий недействительности (ничтожности) ст. 181 ГК РФ установлен срок в один и три года соответственно. Налоговые органы для предъявления исков также связаны 3-годовалым сроком исковой давности.

6. Критерий, применяемый для исследования наличия признаков ничтожности сделки

Для исследования действительности сделок (sham transaction doctrine) юридическая теория использует понятие каузы (causa), которая представляет собой типовое последствие, к которому влекут однородные сделки.

Принцип «приоритета над формой» в бухгалтерском учете основывается в своем применении на профессиональном суждении лиц, ответственных за подготовку, раскрытие и аудит отчетности. Так, пар. 16 FRS №5 указывает: «чтобы определить содержание операции необходимо определить, повлекла ли операция возникновение новых активов или обязательств для компании, выпускающей отчетность, или повлекло ли это изменение существующих активов или обязательств». Исходя из смысла принципа, данные лица должны исследовать каждую операцию индивидуально, чтобы выявить ее действительный экономический смысл.

В юриспруденции типовое последствие приобретает уже объективное содержание, увязанное с общими экономическими последствиями для сделок подобного рода. Определение каузы в конкретной сделке означает определение экономических последствий, которые, как ожидается, стороны желают породить. Отсюда механизм применения принципа «приоритета содержания над формой» и механизм тестирования юридической действительности сделки соотносятся друг с другом, как изучение частного и классификация частного по определенному типу. Без первого не возможна классификация, без последнего невозможно суждение об общих экономических последствиях.

Методологию, отличную от указанной, имеют концепция предпринимательской цели (business purpose doctrine) и концепция чистого результата (net effect doctrine). Первая нацелена на изучение субъективного составляющего в его взаимосвязи с типовым предпринимательским риском, а вторая – на результат предпринятых юридически оформленных действий.

Литература

1. Учетная политика организации [Электронный ресурс] : ПБУ 1.2008 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 6 окт. 2008 г. №106н (ред. от 11 марта 2009 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Определение Высшего арбитражного суда РФ от 18 июля 2007 г. №6911/07 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Определение Высшего арбитражного суда РФ от 18 авг. 2008 г. №10373/08 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Определение Федерального арбитражного суда Московского округа от 16 авг. 2007 г., 20 авг. 2007 г. №КГ-А40/7979-07 по делу №А40-72598/05-19-458. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Определение Федерального арбитражного суда Московского округа от 30 июня 2008 г. №КГ-А40/4954-08 по делу №А40-48159/07-63-384 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Определение Федерального арбитражного суда Московского округа от 26 февр. 2008 г. №КГ-А40/619-08 по делу №А40-1882/07-134-13 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Бонем М. и др. Применение МСФО [Текст] : в 2 т. – Том 1 / М. Бонем, М. Керрис, М. Дейвис и др. – 2-е изд., пер. с англ. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2008. – 1124 с.

8. Новицкий И.Б. Избранные труды по гражданскому праву [Текст]: в 2 т. Т. 1. / И.Б. Новицкий. – М.: Статут, 2006. – 460 с.
9. Baker R.C., Hayes R. Reflecting from over substance: the case of Enron Corp. / R.C. Baker, R. Hayes // *Critical perspectives on accounting*. 2004. Vol. 15. P. 767-785.
10. Bankman J. The economic substance doctrine / J. Bankman // *Southern California law review*. 2000. Vol. 74, №5. P. 5-30.
11. Donaldson J.B. When substance over form argument is available to the taxpayer / J.B. Donaldson // *Marquette law review*. 1964-1965. Vol. 48. P. 41-52.
12. Framework for the preparation and presentation of financial statements. As at 31.12.2008. London: CPI William Clowes Beccles, 2009, 2853 p.
13. Fuller H.E. Business purpose, sham transactions and the relation of the private law to the law of taxation / H.E. Fuller // *Tulane law review*. 1963. Vol. 37. P. 355-398.
14. Moore C.N. The sham transaction doctrine: an outmoded and unnecessary approach to combating tax avoidance / C.N. Moore // *Florida law review*. 1989. Vol. 41, №4. P. 659-719.
15. Nobes C. Rules-based standards and the lack of principles in accounting / C. Nobes // *Accounting horizons*. 2005. Vol. 19, №1. P. 25-34.
16. Reporting of substance of transactions: ASB Financial reporting standard №2. London: The accounting standard board Ltd, 1996. 142 p.
17. Qualitative characteristics of accounting information: FASB Statement of financial accounting concept №2. Norwalk, CT: FASB Publishing, 1980. 37 p.

Ключевые слова

Принцип приоритета содержания над формой; бухгалтерский учет; налоговое право; недействительность сделок; мнимые сделки; притворные сделки; предпринимательская цель; экономическая обоснованность; чистый эффект от операции.

Окуджава Владимир Ванзерович

РЕЦЕНЗИЯ

Развитие экономики непременно сопровождается ростом количества и увеличением сложности операций, раскрываемых в финансовой отчетности. В этих условиях аудиторы все чаще приходится выражать свое профессиональное мнение относительно надежности раскрываемой информации. К сожалению, теория толкования отдельных операций не нашли своего отдельного закрепления ни в Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО), ни российских стандартах финансовой отчетности. Регулирование данного вопроса осуществляется путем закрепления основополагающего принципа в Концепции МСФО и приведении нескольких примеров в теле стандартов. В силу этого бухгалтера зачастую ощущают недостаток теории сопровождающей практику в данном вопросе.

В настоящей работе автор справедливо отмечает, что применение принципа «приоритета содержания над формой» стало общепризнанным элементом достоверного раскрытия информации не только в финансовом учете, но и в налоговом праве. Более того, судебная практика в деле развития теоретических основ принципа продвинулась гораздо дальше, нежели теория учета. На сегодняшний день существуют целый массив юридических теорий, исследующих субъективную и объективную сторону операций, для выяснения их экономического содержания. Не смотря на то, что подобные правовые теории, в силу специфики решаемых ими задач, не способны полностью подменить принцип «приоритета содержания над формой» в теории учета, их изучение позволяет аудиторам более обоснованно выражать профессиональное суждение относительно достоверности отчетности.

Окуджаву В.В. изучил основные теории сопровождающие применение принципа «приоритета содержания над формой» развитие в налоговом праве США, привел судебную практику применения данных теорий в России. Особый научный и практический интерес работы представляет проведенное автором сравнение теории применения принципа в налоговом праве и бухгалтерском учете.

Работе присуща последовательность изложения и сбалансированное сочетание сопровождение теории реальной судебной практикой по рассматриваемым вопросам. Как результат, статья отвечает предъявляемым требованиям и может быть опубликована в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Чая В.Т., д.э.н., профессор кафедры учета, анализа и аудита Экономического факультета Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова

2.7. SUBSTANCE OVER FORM CONCEPTS IN FINANCIAL ACCOUNTING AND TAX LAW

V.V. Okudzhava, Ph.D. Candidate

Moscow State University n. M.V. Lomonosov

The article investigates the relation between application of the «substance over form concept» (thereafter – concept) in financial accounting theory and tax law. The author examines IFRS, the USA and the UK GAAP practice of the concept application in financial accounting as well as court practice of the concept application in American and Russian tax cases. The research compares both concepts, investigates their specifics and problems of the concepts application in the contract and property law.

Literature

1. Reporting of substance of transactions [Text]: ASB Financial Reporting Standard №2. – London: The Accounting Standard Board Ltd, 1996. – 142 p.
2. Qualitative characteristics of accounting information [Text]: FASB Statement of financial accounting concept №2. – Norwalk, CT: FASB Publishing, 1980. – 37 p.
3. Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements. As at 31.12.2008 [Text], -London: CPI William Clowes Beccles, 2009, 2853 p.
4. R.C. Baker, R. Hayes. Reflecting from over substance: the case of Enron Corp. / R.C. Baker, R. Hayes // *Critical Perspectives on Accounting*. – 2004. – V. 15. – P. 767 – 785.
5. J. Bankman. The Economic substance doctrine / J. Bankman // *Southern California Law Review*. – 2000. – V. 74, №5. – P. 5-30.
6. J.B. Donaldson. When substance over form argument is available to the taxpayer / J.B. Donaldson // *Marquette Law Review*. – 1964-1965. – V. 48. – P. 41- 52.
7. H.E. Fuller. Business purpose, sham transactions and the relation of the private law to the law of taxation / H.E. Fuller // *Tulane Law Review*. – 1963. – V. 37. – P. 355 – 398.
8. C.N. Moore. The sham transaction doctrine: an outmoded and unnecessary approach to combating tax avoidance / C.N. Moore // *Florida Law Review*. – 1989. – V. 41, №4 – P. 659-719.
9. C. Nobes. Rules-based standards and the lack of principles in accounting / C. Nobes // *Accounting Horizons*. – 2005. – V.19, №1. – P. 25-34.
10. B.A. Rutherford. The true and fair view doctrine: a search for explication / B.A. Rutherford // *Journal of Business Finance and Accounting*. – 1985. – V. 12, №4. – P. 483-494.
11. R.S. Summers. A critique of the business-purpose doctrine / R.S. Summers // *Oregon Law Review*. – 1961. – V. 40. – P.38-48.
12. Financial accounting standard «Accounting policy of an organization» (PBU 1.2008) [Electronic resource]: Russian Ministry of Finance Order dd. 06.10.2008 №106н (edd. dd. 11.03.2009). Access from the system «ConsultantPlus».
13. Russian Higher Arbitrage Court Decision dd. 18.07.2007 №6911/07, dd. 18.08.2008 №10373/08 [Electronic resource]: Russian Higher Arbitrage Court Decision. Access from the system «ConsultantPlus».
14. Russian Arbitrage Court Decision of Moscow Region dd. 16.08.2007, 20.08.2007 №КГ-А40/7979-07 on case №А40-72598/05-19-458, dd. 30.06.2008 №КГ-А40/4954-08 on case №А40-48159/07-63-384, dd. 26.02.2008 №КГ-А40/619-08 on case №А40-1882/07-134-13 [Electronic resource]: Russian Federal Districts Arbitrage Court Decisions. Access from the system «ConsultantPlus».
15. M. Bonem, M. Kertis, M. Deivis and others. Application of IFRS. Vol. 1 [Text] / M. Bonem, M. Kertis, M. Deivis and others. – 2nd edd., transl. from English. – M.: Alpina Business Books, 2008. – 1124 p.
16. I.B. Novitskey. Selected civil law papers. Vol. I [Text] / I.B. Novitskey. – M.: Statut, 2006. – 460 p.

Keywords

Substance over form concept; financial accounting; tax accounting; void transactions; sham transactions; business purpose; economic substance; net effect doctrine.