**Методические рекомендации**

**по применению пункта 1 статьи 7 Многосторонней конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения**

**Введение**

1. Законом Республики Казахстан от 20 февраля 2020 года Республикой Казахстан ратифицирована Многосторонняя конвенция по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (далее – Многосторонняя конвенция), в результате чего все заключенные и ратифицированные Республикой Казахстан соглашения об избежании двойного налогообложения (далее – СОИДН), на которые распространяется Многосторонняя конвенция, а также СОИДН, которые будут изменены в результате двустороннего согласования, дополняются новыми положениями, направленными против недобросовестного использования преимуществ СОИДН.

2. Как вытекает из принципов применения международных договоров и пункта 1 статьи 31 Венской конвенции о праве международных договоров от 23 мая 1969 года (далее – Венская конвенция), СОИДН должны толковаться добросовестно в соответствии с обычным значением, которое следует придать терминам СОИДН в их контексте, а также в свете объекта и целей СОИДН. Также, в соответствии с пунктом 2 статьи 31 Венской конвенции для целей толкования договора контекст охватывает, кроме текста, включая преамбулу и приложения:

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

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

1. Любое СОИДН должно быть применено с намерением устранить двойное налогообложение, не создавая возможности для неналогообложения или пониженного налогообложения посредством избежания или уклонения от уплаты налогов (в том числе через использование резидентами третьих юрисдикций преимуществ соглашений, нацеленных на получение льгот, предусмотренных таким соглашением). Данное положение изложено в Кодексе Республики Казахстан от 25 декабря 2017 года «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)».

В соответствии с пунктом 2 статьи 660 Налогового кодекса положения международного договора, регулирующего вопросы избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов, одной из сторон которого является Республика Казахстан, не распространяются на резидента государства, с которым заключен международный договор, если этот резидент использует положения данного международного договора в интересах другого лица, не являющегося резидентом государства, с которым заключен международный договор.

**Глава 1. Общие положения**

1. Настоящие методические рекомендации по применению положения пункта 1 статьи 7 Многосторонней конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (далее – Методические рекомендации) разработаны в целях предотвращения злоупотреблений положениями СОИДН.
2. В Методических рекомендациях используются следующие основные понятия:
3. Тест на основную цель – анализ (изучение) соглашения или сделки, которые прямо или косвенно привели к льготе, предусмотренной СОИДН;
4. пассивные доходы – пассивными доходами признаются следующие виды доходов:

дивиденды;

доходы в виде вознаграждения;

доход от прироста стоимости;

доход в виде роялти;

доход от страховой деятельности, от оказания консультационных, юридических, бухгалтерских, аудиторских, инжиниринговых, рекламных, маркетинговых услуг, а также от проведения научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, если такие виды деятельности не являются основной деятельностью нерезидента;

3) основная деятельность нерезидента – деятельность, по которой получаемый доход составляет более 50 процентов от всей суммы дохода такого нерезидента или постоянного учреждения нерезидента;

4) нерезидент – резидент другого договаривающегося государства, с которым налоговым агентом заключено соглашение или сделка;

5) налоговый агент – индивидуальный предприниматель, лицо, занимающееся частной практикой, юридическое лицо, в том числе его структурные подразделения, а также юридическое лицо-нерезидент, на которых в соответствии с Налоговым кодексом возложена обязанность по исчислению, удержанию и перечислению налогов, удерживаемых у источника выплаты;

6) предоставление льготы – уменьшение, освобождение от уплаты налогов, в том числе отсрочка или возврат налогов, предусмотренные СОИДН;

7) орган государственных доходов – территориальный орган государственных доходов Республики Казахстан;

8) соглашение или сделка – это любое соглашение, договоренность, схема, транзакция или серия транзакций, независимо от того, имеют ли они юридическую силу. В частности, они включают создание, переуступку, приобретение или передачу любого вида дохода либо имущества или права, в отношении которого этот доход начисляется. Эти условия также охватывают соглашения, касающиеся создания, приобретения или содержания лица, получающего доход, включая квалификацию этого лица как резидента одного из договаривающихся государств, и включают в себя шаги, которые могут предпринимать люди для создания места жительства;

9) транзакция (серия транзакций) – операция, состоящая в переводе денежных средств с одного счета на другой;

6. Для толкования Теста на основную цель используются Комментарии к Типовой налоговой конвенции Организации экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР) от 21 ноября 2017 года и Пояснительная записка к Многосторонней конвенции, размещенная на сайте www.oecd.org.

**Глава 2. Общее понятие Теста на основную цель**

7. Тест на основную цель определяет целесообразность предоставления льготы, предусмотренной СОИДН. Независимо от любых положений СОИДН, льгота по СОИДН не предоставляется в отношении вида дохода или капитала, если, принимая во внимание все соответствующие факты и обстоятельства, есть основания полагать, что получение такой льготы было одной из основных целей какого-либо соглашения или сделки, которые прямо или косвенно привели к этой льготе, если только не было установлено, что предоставление такой льготы в этих обстоятельствах будет соответствовать целям и задачам соответствующих положений СОИДН.

Тест на основную цель предназначен для обеспечения применения СОИДН с целью предоставления льготы в отношении добросовестного заключения соглашения или сделки.

**Глава 3. Порядок применения Теста на основную цель**

8. В рамках Теста на основную цель, в целях определения цели заключения того или иного соглашения или сделки, проводится анализ целей, а также сферы деятельности компании и (или) лиц, участвующих в реализации соглашения или сделки.

9. Данный анализ проводится органами государственных доходов при проведении налогового контроля или при рассмотрении заявления о возврате налога, удержанного у источника, в соответствии со статьями 672, 673 и 674 Налогового кодекса.

10. При проведении такого анализа в соответствии с пунктами 9 и 10 Методических рекомендаций, используется вся имеющаяся информация за текущий, а также предыдущие налоговые периоды и, при необходимости, запрашивается дополнительная информация у соответствующих нерезидентов. Окончательное решение о том, применяются ли налоговые льготы, принимают органы государственных доходов. При принятии такого решения органы государственных доходов могут запросить дополнительную информацию у компетентного органа иностранного государства. Если компетентный орган иностранного государства не предоставит необходимую информацию, в целях определения целесообразности применения льгот по СОИДН, органы государственных доходов могут отказать в рассмотрении заявления на возврат.

11. При проведении анализа в соответствии с пунктами 9 и 10 Методических рекомендаций следует обратить внимание на различные факторы, которые могут указывать на то, что одной из основных целей определенного соглашения или сделки было получение льготы по конкретному СОИДН. Примеры таких факторов, наличие которых может потребовать более детального анализа, могут включать следующее:

выплаты пассивного дохода производится не правообладателю базового актива, который генерирует такой доход (например, роялти не выплачивается законному владельцу нематериального актива или дивиденды не выплачиваются владельцу акций), а другому лицу, и это приводит к льготам по СОИДН, которые в противном случае не распространялись бы на правообладателя базового актива;

соглашение или сделка изменились по сравнению с предыдущими налоговыми периодами, и те же виды доходов, которые ранее выплачивались налоговым агентом одним нерезидентам, теперь выплачиваются другим нерезидентам, что приводит к льготе по СОИДН, которая является более благоприятной, чем это было ранее;

выплаты активного или пассивного дохода по операциям, которые осуществляются через посредников, которые не выполняют каких-либо существенных экономических функций и не несут каких-либо экономически значимых рисков, а вместо этого просто выступают в качестве посредников в соответствующих экономических операциях и это приводит к льготам по СОИДН, которые не были бы применимы в отношении лиц, получающих такой доход через данных посредников;

выплаты активного дохода в отношении проектов, которые при обычных обстоятельствах могут образовывать постоянное учреждение, если они осуществляются одним и тем же предприятием, но вместо этого они осуществляются двумя или более связанными сторонами одного и того же предприятия с целью избежания образования постоянного учреждения для одной или обеих таких сторон.

12. Получение льготы по СОИДН может быть не единственной или доминирующей целью отдельного соглашения или сделки, и если, принимая во внимание все соответствующие факты и обстоятельства, есть основания полагать, что получение такой льготы было одной из целей какого-либо соглашения или сделки, которые прямо или косвенно привели к этой льготе, кроме случаев, когда было установлено, что предоставление такой льготы в этих обстоятельствах будет соответствовать целям и задачам соответствующих положений СОИДН, льгота по СОИДН предоставляться не будет.

13. Тест на основную цель применяется и в случае, когда правила, направленные на противодействие злоупотреблениям положениями законодательства, установленные Налоговым кодексом или любым другим нормативным правовым актом Республики Казахстан, не позволят отказать в предоставлении предусмотренных СОИДН льгот.

14. Тест на основную цель применяется с учетом всех соответствующих фактов и обстоятельств и если будет установлено, что одной из основных целей соглашения или сделки было получение льготы не в соответствии с СОИДН, то льгота, предусмотренная СОИДН, не предоставляется.

**Глава 4. Примеры применения Теста на основную цель**

15. Тест на основную цель применяется на основе фактов и обстоятельств отдельного случая. Приведенные примеры носят исключительно иллюстративный характер и не должны толковаться как обеспечивающие условия или требования, которым должны соответствовать аналогичные соглашения или сделки для избежания применения Теста на основную цель.

*Пример 1.* Компания А, резидент государства А, владеет акциями компании В, котирующейся на фондовой бирже государства В. Между государством А и государством В нет СОИДН, и, следовательно, дивиденды, выплачиваемые компанией В компании А, облагаются подоходным налогом на дивиденды в размере 25% в соответствии с внутренним законодательством государства В.

Однако, СОИДН между государством С и государством В не предусматривает налог у источника на дивиденды, выплачиваемые компанией-резидентом договаривающегося государства и бенефициарным собственником которых является компания-резидент другого государства. Компания А заключает соглашение с компанией С, независимым финансовым учреждением, являющимся резидентом государства С, в соответствии с которым компания А уступает компании С право на выплату дивидендов, которые были объявлены, но еще не были выплачены компанией В.

В этом примере, при отсутствии других фактов и обстоятельств, свидетельствующих об обратном, было бы разумным сделать вывод о том, что одной из основных целей сделки, в соответствии с которой компания А уступила право на выплату дивидендов компании С, заключалась в получении компанией С льготы по освобождению от уплаты налога у источника на дивиденды, предусмотренной СОИДН между государствами компании С и компании В, и это противоречило бы предмету и цели СОИДН о предоставлении льготы по освобождению в соответствии со сделкой по использованию преимуществ СОИДН.

*Пример 2.* Компания А является резидентом государства А. Данная компания успешно подала заявку на строительство электростанции для независимой компании В, которая является резидентом государства В. Этот строительный проект должен быть реализован за 22 месяца. По контракту проект делится на два разных контракта, каждый из которых длится 11 месяцев. Первый контракт заключен с компанией А, второй контракт – с субподрядной компанией, которая зарегистрирована как дочерняя компания компании А. По просьбе компании В, которая хотела обеспечить, чтобы компания А несла ответственность за выполнение двух контрактов, договоренность по контракту состоит в том, что компания А несет солидарную ответственность со своей дочерней компанией за выполнение контрактных обязательств дочерней компании в рамках контракта между компанией В и дочерней компанией компании А.

В данном примере при отсутствии других фактов и обстоятельств, свидетельствующих об обратном, было бы разумным сделать вывод о том, что одна из основных целей заключения отдельного договора, согласно которому дочерняя компания компании А согласилась выполнить часть проекта по строительству, состояла в том, чтобы и компания А, и ее дочерняя компания получили бы льготы, вытекающие из правила, содержащегося в пункте 3 статьи 5 СОИДН между государствами А и В. Предоставление льгот по этому правилу и при этих обстоятельствах противоречило бы предмету и цели данного пункта, поскольку ограничение по времени, предусмотренное в данном пункте, в противном случае было бы бессмысленным.

*Пример 3 (Республика Казахстан и Федеративная Республика Германия)*. Компания А, являющаяся резидентом Республики Казахстан, на протяжении последних 5 лет владеет 24% акций компании В, являющейся резидентом Федеративной Республики Германия. После вступления в силу СОИДН между данными государствами компания А принимает решение увеличить свой пакет акций компании В до 25%. Факты и обстоятельства показывают, что решение о приобретении данных дополнительных акций было сделано в первую очередь для того, чтобы получить более низкую льготную ставку налога, предусмотренную в статье 10(2)(а) СОИДН.

В данном случае хотя одна из основных целей сделки, выразившейся в приобретении дополнительных акций, явно заключается в получении льготной ставки налога по статье 10 (2) (а) СОИДН, Тест на основную цель не применяется, поскольку может быть установлено, что такое предоставление льготы при таких условиях будет соответствовать предмету и цели статьи 10 (2)(а). В этом подпункте используется произвольный порог в 25% для целей определения того, какие акционеры имеют право на применение более низкой ставки налога на дивиденды, что соответствует данному подходу для предоставления льготы, предусмотренной данной статьей СОИДН, налогоплательщику, который действительно увеличивает свое участие в компании для удовлетворения этого требования.

*Пример 4*. Компания А, являющаяся резидентом государства А, приобрела все акции и долги компании В, являющейся резидентом государства В, которые ранее принадлежали материнской компании В. К ним относятся заем, предоставленный компании В под 4%, подлежащий выплате по требованию. У государства А нет СОИДН с государством В, и поэтому любые проценты, выплачиваемые компанией В компании А, облагаются налогом у источника в отношении процентного дохода по ставке 25% в соответствии с внутренним законодательством государства В. Однако, СОИДН между государством С и государством В не предусмотрен налог у источника в отношении процентного дохода, уплачиваемого компанией-резидентом договаривающегося государства и принадлежащего бенефициарному собственнику-компании-резиденту другого государства. Компания А решает передать заем дочерней компании С, являющейся резидентом государства С, в обмен на три векселя, подлежащих оплате по предъявлению, по которым начисляется процент в размере 3,9%.

В данном примере хотя компания С и требует получения льгот по СОИДН между государством С и государством В в отношении займа, который был заключен по обоснованным коммерческим причинам, если факты указывают на то, что одной из основных целей компании А при передаче займа компании С было получение льгот для компании С по СОИДН между государством С и государством В, тогда будет применяться положение для отказа в предоставлении льгот, поскольку такие льготы будут косвенно вытекать из передачи займа.

*Пример 5*. Компания А, инструмент коллективных инвестиций, являющаяся резидентом государства А, управляет диверсифицированным портфелем инвестиций на международном финансовом рынке. В настоящее время у компании А 15% ее портфеля составляют акции компаний-резидентов государства В, по которым она получает годовые дивиденды. В соответствии с СОИДН между государством А и государством В ставка налога у источника на дивиденды снижена с 30% до 10%.

Инвестиционные решения компании А учитывают наличие налоговых льгот, предусмотренных в существующих многочисленных СОИДН, заключенных государством А. Большинство инвесторов компании А являются резидентами государства А, но ряд инвесторов (миноритарные инвесторы) являются резидентами государств, у которых с государством В нет СОИДН. Решения инвесторов относительно осуществления инвестиций в компанию А не обусловлены какими-либо конкретными инвестициями, сделанными компанией А, и инвестиционная стратегия компании А не зависит от налоговой позиции ее инвесторов. Компания А ежегодно распределяет почти все свои доходы в виде дивидендов своим инвесторам и уплачивает налоги в государстве А с доходов, которые не были распределены в течение года.

Принимая решение инвестировать в акции компаний-резидентов государства В, компания А учитывала наличие льгот в соответствии с СОИДН между государством А и государством В в отношении дивидендов, но этого недостаточно, чтобы инициировать применение Теста на основную цель. Цель СОИДН заключается в предоставлении преимуществ для стимулирования трансграничных инвестиций и, следовательно, чтобы определить, применяется ли «Тест на основную цель» к инвестициям, необходимо рассмотреть специфику ситуации, в которой инвестиции были сделаны. В этом примере, если инвестиции компании А не являются частью механизма или не связаны с другой сделкой, которая предпринята с основной целью получения льготы по СОИДН, было бы неразумно отказать компании А в получении льготы по СОИДН между государством А и государством В.

*Пример 6*. Открытая торговая компания А является резидентом государства А. За последние несколько лет бизнес компании А в сфере информационных технологий, который начинался в государстве А, значительно расширился в результате агрессивной политики слияний и поглощений, проводимой руководством компании. Компания В, являющаяся резидентом государства В (государство, заключившее многочисленные СОИДН, предусматривающие отсутствие налогов или пониженную ставку налога у источника на дивиденды и роялти), является семейной холдинговой компанией группы, которая также активно работает в секторе информационных технологий. Практически все акции компании В принадлежат резидентам государства В, которые являются родственниками предпринимателя, который запустил и развил бизнес группы компаний В. Основными активами компании В являются акции дочерних компаний, расположенных в соседних странах, в том числе компании С, являющейся резидентом государства С, а также патенты, разработанные в государстве В и переданные этим дочерним компаниям по лицензии. Компания А, которая давно была заинтересована в приобретении бизнеса группы компаний В и её портфеля патентов, сделала предложение о приобретении всех акций компании В.

В этом примере, при отсутствии других фактов и обстоятельств, указывающих на иное, разумно сделать вывод о том, что основные цели приобретения компании В связаны с расширением бизнеса группы компаний А и не включают получение льгот в соответствии с СОИДН между государствами В и С. Тот факт, что компания В действует в основном как холдинговая компания, не меняет этого результата. Возможно, что после приобретения акций компании В руководство компании А рассмотрит льготы, предусмотренные СОИДН, заключенным между государством В и государством С, до принятия решения о сохранении в компании В акций компании С и патентов, переданных компании С по лицензии. Это, однако, не будет целью, связанной с соответствующей сделкой, которая заключается в приобретении акций компании В.

*Пример 7.* Компания А, резидент государства А, является открытой торговой компанией. Ей принадлежит прямо или косвенно ряд дочерних компаний в различных странах. Большинство этих компаний осуществляют предпринимательскую деятельность группы компаний А на местных рынках. В одном регионе компания А владеет акциями пяти таких компаний, каждая из которых находится в разных соседних государствах. Компания А рассматривает возможность создания региональной компании с целью предоставления групповых услуг этим компаниям, включая управленческие услуги, такие как бухгалтерский учет, юридические консультации и управление кадровыми ресурсами; финансирование и казначейские услуги, такие как управление валютными рисками и организация сделок хеджирования, а также некоторые другие услуги, не связанные с финансированием. После обзора возможных мест компания А решает создать региональную компанию В в государстве В. Это решение в основном обусловлено наличием квалифицированной рабочей силы, надежной правовой системы, благоприятной для бизнеса среды, политической стабильности, членством в региональной группе, сложной банковской отраслью и всеобъемлющей сетью СОИДН государства В, включая его СОИДН с пятью государствами, в которых компания А владеет дочерними компаниями, и все СОИДН предусматривают низкие ставки налога на прибыль.

В этом примере обычное рассмотрение последствий договоров о будущих выплатах дочерними компаниями в пользу региональной компании не позволило бы сделать вывод о целях создания компании В компанией А. Предполагая, что внутригрупповые услуги, оказываемые компанией В, включая принятие решений, необходимых для ведения бизнеса, представляют собой реальный бизнес, посредством которого компания В осуществляет основные экономические функции, используя реальные активы и беря на себя реальные риски, и что компания В осуществляет предпринимательскую деятельность, используя собственный персонал, находящийся в государстве В, было бы разумно отказать в предоставлении льгот, предусмотренных СОИДН, заключенным между государством В и пятью государствами, в которых действуют дочерние компании, если другие факты не указывают на то, что компания В была создана для других налоговых целей или если компания В не осуществляет отдельные операции, к которым в противном случае применяется Тест на основную цель.

*Пример 8.* Компания А, резидент государства А, торгуемая на бирже, владеет всеми акциями компании В, резидента государства В. Компания С, резидент государства С, который не имеет СОИДН с государством В, хотел бы приобрести неконтрольный пакет акций у компании В, но считает, что это невыгодно из-за налога на дивиденды в государстве В. Вместо этого компания А предлагает компании В выпустить привилегированные акции компании В с фиксированной доходностью 4% плюс условный возврат 20% от чистой прибыли компании В. Срок погашения обязательств по привилегированным акциям – через 20 лет. Компания С заключит отдельный контракт с компанией А, в соответствии с которым она выплатит компании А сумму, равную цене выпуска привилегированных акций и получит от компании А через 20 лет выкупную цену акций. В течение 20 лет компания А будет выплачивать компании С сумму, равную 3,75% от цены выпуска плюс 20% чистой прибыли компании В.

Это соглашение – схема, которая должна быть решена в соответствии с настоящими методическими рекомендациями, т.к. одной из основных целей участия компании А в сделке было снижение удерживаемого налога для компании С.

*Пример 9.* Компания А, резидент государства А, занимается производством электронных приборов и его бизнес быстро расширяется. Сейчас рассматривается вопрос создания производственного предприятия в развивающейся стране с целью извлечения выгоды от снижения производственных затрат. После предварительного просмотра определены возможные места в трех разных странах. Все три страны предоставляют аналогичную экономическую и политическую среду. Приняв во внимание тот факт, что государство В – единственное государство, с которым государством А заключено СОИДН, принято решение построить завод в данном государстве.

В этом примере, хотя решение инвестировать в государство В принято с целью получения льготы, предусмотренной СОИДН между государствами А и В, ясно, что основной целью такого инвестирования и строительства завода связано с расширением бизнеса компании А и снижением производственных затрат этого государства. В данном примере невозможно полагать, что одна из основных целей строительства завода является получение льгот по СОИДН. К тому же, учитывая, что общей целью СОИДН является поощрение трансграничных инвестиций, получение льготы в соответствии с СОИДН между государством А и В по инвестированию в строительство завода в государстве В соответствует цели положений СОИДН.

*Пример 10.* Компания A, резидент государства A, предоставляет важные технические услуги и имеет клиентов в различных юрисдикциях. Она также предоставляет услуги клиентам в государстве B, но из-за отсутствия СОИДН между государством A и государством B, платежи за предоставление таких технических услуг будут облагаться подоходным налогом.

Таким образом, компания A привлекает компанию C в государстве C, у которого имеется выгодное СОИДН как с государством A, так и с государством В, и в соответствии с данными СОИДН платежи, произведенные в отношении таких услуг, могут не облагаться подоходным налогом, удержанным у источника выплаты. Компания C выступает в качестве посредника и перепродает услуги, предоставляемые компанией A, клиентам в государстве B.

На основании соответствующих контрактов и соглашений, заключенных между клиентами в государстве B и компанией C, а также контрактов, заключенных компанией C и компанией A, понятно, что компания C не оказывает какой-либо части соответствующих технических услуг, и она просто заключает контракты и выставляет счета клиентам в государстве B, указанным компанией A от имени компании A. Компания A также несет все экономические значительные риски, связанные с предоставлением технических услуг, и компания C оставляет за собой лишь небольшое вознаграждение (комиссию) за посреднические услуги, в то время как большая часть платежей, полученных от перепродажи таких услуг, передается компании A.

В этом примере, хотя компания C на законных основаниях получает доход от клиентов в государстве B, она не имеет права на этот доход, за исключением небольшой комиссии за свои посреднические услуги. Она также не несет никаких экономически значимых рисков в отношении дохода, полученного от государства B. В отсутствие льготы по СОИДН между государствами B и C, компания A не пользовалась бы услугами этой компании, о чем свидетельствует позиция компании А по отношению к клиентам в других юрисдикциях. Поэтому разумно сделать вывод, что одной из основных целей заключения этого соглашения было получение льгот соответствующего СОИДН.