

Table of Contents

АВСТРАЛИЯ — Налоговое управление Австралии (АТО)

Practice Statement Law Administration PS LA 2020/2

«Администрирование общих правил против злоупотреблений, таких как тест основной или главной цели, включённых в любое из налоговых соглашений Австралии»

- Орган: Australian Taxation Office (ATO)
- Дата издания: 1 октября 2020 г. · Дата вступления в силу: 16 декабря 2019 г. · Актуализировано: 13 марта 2025 г.
- Источник: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?DocID=PSR%2FPS2020%2FNAT%2FATO%2F00001>
- Оригинал: docs/Australia_ATO_PS_LA_2020-2_PPT_EN.md

Статус документа. Это внутренний документ АТО и инструкция для сотрудников АТО. Настоящий Practice Statement даёт сотрудникам АТО указания по административной процедуре применения теста основной или главной цели, включённого в любое из налоговых соглашений Австралии.

Перевод на русский язык — полный, выполнен по официальному тексту из правовой базы АТО. Терминология: «purpose test» — «тест цели»; «arrangement» — «структура/схема»; «CTA (Covered Tax Agreement)» — «Охваченное налоговое соглашение»; «benefit» — «льгота».

Содержание

1. О чём настоящий Practice Statement
 2. Что вы должны сделать, если считаете, что тест цели может применяться
 3. Тесты цели в разъяснениях (rulings), соглашениях о ценообразовании и мировых соглашениях
 4. Отказ в льготе на основании теста цели
 5. Обращения в порядке пункта 4 статьи 7 MLI
 6. Наводящие вопросы и документы
 7. PPT по MLI — предыстория и значимые соображения
 8. Дополнительная информация
-

1. О чём настоящий Practice Statement

Настоящий Practice Statement помогает вам применять тест основной или главной цели в любом из налоговых соглашений Австралии, в том числе для целей частного разъяснения (private ruling), публичного разъяснения (включая product или class ruling) либо любого иного документа, излагающего позицию АТО.

В настоящем Practice Statement термин «тест цели» используется для удобства и охватывает следующие тесты:

- тест основной цели (principal purposes test) по пункту 1 статьи 7 Многосторонней конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения [1] (MLI) — в той мере, в какой он применяется к Охваченному налоговому соглашению (СТА) [2] («PPT по MLI»);
- тест основной цели в налоговом соглашении Австралии, не являющемся СТА [3] («PPT»); и
- тест главной цели (main purposes test, «МРТ») [4] в налоговом соглашении Австралии, которое ещё не изменено или не будет изменено MLI.

Если не указано иное, ссылка на «тест цели» означает любой из этих тестов или все они.

Practice Statement разделён на следующие блоки:

- что делать, рассматривая вопрос о применении теста цели;
- наводящие вопросы и документы, которые могут иметь значение при рассмотрении вопроса о применении теста цели; и
- предыстория и значимые соображения при применении PPT по MLI.

Настоящий Practice Statement разработан исходя из признания того, что применение теста цели для отказа в льготе по налоговому соглашению является серьёзным шагом.

2. Что вы должны сделать, если считаете, что тест цели может применяться

Прежде чем принять решение о том, что тест цели применяется и льгота по соглашению должна быть отклонена, вы обязаны:

- уведомить соответствующую специализированную международную группу (International specialist team);
- передать вопрос в Tax Counsel Network (TCN) в структуре Office of the Chief Tax Counsel;
- передать вопрос в Комиссию по общим правилам против уклонения (GAAR Panel); и
- рассмотреть возможность обращений в порядке пункта 4 статьи 7 MLI.

Уведомление специализированной международной группы

Если вы считаете, что тест цели может применяться, вы обязаны как можно скорее представить соответствующие факты и обстоятельства надлежащей специализированной международной группе [5]. Вы также вправе привлечь иных профильных технических специалистов вашего подразделения (например, поток Technical Leadership and Advice подразделения Private Wealth).

Специализированная международная группа и технические специалисты могут помочь вам решить, следует ли передавать вопрос в TCN.

Передача вопроса в Tax Counsel Network

Вы обязаны передать вопрос о тесте цели в TCN:

- до применения теста цели для отказа в льготе по налоговому соглашению Австралии [6] — в обычном случае вопрос передаётся в TCN до выпуска позиционного документа АТО (position paper), указывающего, что тест цели может применяться;
- до выдачи частного разъяснения, product или class ruling либо выпуска любого иного продукта АТО, в котором указано, что тест цели применяется к структуре или сделке (см. раздел 3 настоящего Practice Statement, в том числе о случаях, когда налогоплательщик не запрашивал разъяснения по вопросу применения теста цели);
- если заявление о class ruling затрагивает применение теста цели, — в том числе когда сделан вывод, что тест не применяется.

Вместе с тем решение о том, что тест цели не применяется, принятое по заявлению о частном разъяснении или product ruling, не всегда требует передачи в TCN. Аналогично, решение не применять тест цели в ходе проверки не всегда требует передачи в TCN. В таких случаях подразделение самостоятельно оценивает необходимость передачи вопроса в TCN в зависимости от того, рассматривается ли применение теста цели всерьёз. Если применение теста цели всерьёз не рассматривается, передавать вопрос в TCN не требуется.

Когда TCN подтверждает решение не применять тест цели, вопрос возвращается лицу, принимающему решение в подразделении, в качестве предварительного этапа принятия решения. Если же сотрудник TCN считает, что тест цели может применяться, он даёт лицу, принимающему решение, промежуточную консультацию и обеспечивает передачу этой консультации и соответствующих материалов заместителю Chief Tax Counsel для дополнительного рассмотрения до принятия решения. Кроме того, лицо, принимающее решение, обязано передать вопрос в GAAR Panel.

Решение — при пересмотре, по возражению либо в ходе судебного разбирательства — об отмене ранее принятого решения о применении теста цели не может быть принято без предварительной передачи вопроса заместителю Chief Tax Counsel или Chief Tax Counsel.

Дополнительные указания сотрудникам АТО об эскалации вопросов в TCN содержатся в PS LA 2012/1 «Engaging Tax Counsel Network on tax technical issues».

Передача вопроса в GAAR Panel

Применение GAAR — серьёзный шаг. Именно поэтому создана GAAR Panel, консультирующая по вопросам применения GAAR к конкретным структурам. Ввиду серьёзности применения теста цели для отказа в льготе по налоговому соглашению Австралии мы используем GAAR Panel для получения консультаций по конкретным структурам [7].

GAAR Panel консультирует лицо, принимающее решение, чтобы обеспечить объективность и единообразие подходов в решениях по тестам цели.

Роль и процедуры GAAR Panel, изложенные в PS LA 2005/24, применяются к вопросам о тестах цели. Если не указано иное, вопросы, по которым лицо, принимающее решение, предполагает применить тест цели, должны быть переданы им в GAAR Panel до принятия окончательного решения. В обычном случае вопрос передаётся в GAAR Panel после того, как сотрудник TCN, которому он был передан, полностью его рассмотрел.

На заседании GAAR Panel по всем вопросам о тестах цели присутствует представитель компетентного органа. Роль австралийского компетентного органа состоит в том, чтобы дать GAAR Panel специализированную консультацию по положениям соответствующего налогового соглашения Австралии и обеспечить, чтобы применение любого теста цели не противоречило договорным обязательствам Австралии.

Рассмотрение возможных обращений по пункту 4 статьи 7 MLI о предоставлении льготы, в которой было отказано по PPT

При рассмотрении вопроса о применении PPT по MLI к конкретной структуре следует также иметь в виду возможность обращения в порядке пункта 4 статьи 7 MLI. Подробнее — раздел 7 настоящего Practice Statement.

3. Тесты цели в разъяснениях, соглашениях о ценообразовании и мировых соглашениях

Заявления о частных разъяснениях

Порядок рассмотрения вопроса о применении теста цели для целей частного разъяснения соответствует обычной практике по вопросам GAAR, изложенной в PS LA 2005/24.

Программа предварительных соглашений о ценообразовании (APA)

В большинстве случаев не ожидается, что потенциальное применение теста цели к структуре или сделке повлияет на результат APA. Однако если такой риск возникает, вам следует стремиться выявить и урегулировать риск по тесту цели как сопутствующий вопрос параллельно с подготовкой APA. Обычный порядок работы с сопутствующими вопросами изложен в разделе 13 PS LA 2015/4 «Advance Pricing Arrangements».

Если урегулировать риск по тесту цели в ходе процедуры APA невозможно, вы обязаны:

- в соответствии с PS LA 2015/4 проконсультироваться с надлежащими внутренними заинтересованными сторонами по вопросу о целесообразности продолжения АРА; и
- обеспечить передачу вопроса в порядке, предусмотренном настоящим Practice Statement.

Мировые соглашения

Если существует риск того, что тест цели приведёт к отказу в льготе по соглашению применительно к структуре или сделке, охваченной предлагаемым мировым соглашением, вы обязаны обеспечить передачу вопроса в порядке, предусмотренном настоящим Practice Statement, до принятия решения о заключении мирового соглашения.

4. Отказ в льготе на основании теста цели

Тест цели является самоисполнимым (self-executing) в том смысле, что для реализации решения о его применении не требуется предварительно выносить какое-либо определение (determination) [8].

После принятия решения о том, что тест цели применяется к структуре или сделке, и отказа в льготе или освобождении по налоговому соглашению Австралии следуйте надлежащей процедуре в зависимости от вида льготы, в которой отказано. Например, вынесение или изменение налогового начисления либо начисление обязанности по налогу у источника с выплат дивидендов, процентов или роялти.

Когда в льготе или освобождении отказано, положение налогоплательщика возвращается к режиму, установленному внутренним налоговым правом Австралии. Например, если отказано в ограничении ставки налога у источника, применяются ставки налога у источника по внутреннему праву Австралии.

Значение может иметь и взаимосогласительная процедура по налоговому соглашению Австралии. Общие разъяснения размещены на нашем сайте (см. Mutual agreement procedure).

5. Обращения в порядке пункта 4 статьи 7 MLI

Только компетентный орган вправе принять решение по пункту 4 статьи 7 MLI о предоставлении льготы, в которой было отказано на основании PPT по MLI (либо о предоставлении иных льгот). Если вы получили обращение лица в порядке пункта 4 статьи 7 MLI, вы обязаны передать его:

- в Competent Authority Network [9];
- надлежащему специалисту специализированной международной группы; и
- в TCN.

По возможности сотрудники, участвовавшие в первоначальном деле, должны быть привлечены к рассмотрению обращения о предоставлении льготы по пункту 4 статьи 7 MLI для представления австралийскому компетентному органу соответствующих фактов и документов.

Австралийский компетентный орган обязан проконсультироваться с компетентным органом другой Договаривающейся Юрисдикции до отклонения обращения о предоставлении льгот. Это не применяется, если австралийский компетентный орган решает предоставить льготу в соответствии с обращением налогоплательщика.

6. Наводящие вопросы и документы

В настоящем разделе приведены наводящие вопросы и документация, которые могут иметь значение при рассмотрении вопроса о применении теста цели. Применительно к РРТ по MLI настоящий раздел следует читать совместно с разделом 7.

Приведённые вопросы и документация носят характер общего ориентира и не должны рассматриваться как исчерпывающий перечень всех обстоятельств, которые вы можете принять во внимание. Вы обязаны учесть любые дополнительные обстоятельства, значимые для конкретного теста цели и обстоятельств каждого дела.

Значимость тех или иных вопросов и документов зависит от того, какой тест цели рассматривается и предполагает ли соответствующая структура или сделка (далее — «структура»):

- treaty shopping [10] — в этом случае вам необходимо выяснить, почему организация была учреждена или почему налогоплательщик перенёс своё резидентство в конкретную юрисдикцию; либо
- преобразование одного вида дохода в другой или иное изменение обстоятельств получения дохода в целях получения льготы по соглашению.

Наводящие вопросы

Предварительные вопросы, специфичные для РРТ по MLI и для РРТ

- В чём состоит структура?
- Приводит ли эта структура к получению налогоплательщиком льготы по соответствующему соглашению?
- Выполнил ли налогоплательщик требования соответствующих положений соглашения для получения этой льготы?
- Соблюдены ли конкретные требования теста цели в соответствующем соглашении?

Предварительные вопросы, специфичные для теста главной цели (МРТ)

- Приводит ли структура к получению налогоплательщиком льготы по статье соответствующего соглашения, включающей МРТ (или к которой применяется МРТ)?
- Предполагает ли структура создание или уступку акций, долгового требования либо иных прав, в отношении которых соответствующий доход получен или выплачен?
- Соблюдены ли налогоплательщиком конкретные требования МРТ в соответствующем соглашении?

Наводящие вопросы для установления целей

Следующие вопросы могут помочь понять и оценить объективные цели структуры:

- Каков более широкий деловой контекст, в котором реализована структура?
- Каковы объективные последствия структуры, то есть какие результаты она производит или способна произвести?
- Каким образом структура достигает своих результатов?
- Каковы условия структуры?
- Какими явными действиями (overt acts) структура была приведена в исполнение?
- О чём условия и обстоятельства структуры свидетельствуют применительно к её характеристикам и результатам, которые она должна была произвести?
- О чём свидетельствует способ реализации структуры применительно к её характеристикам и предполагавшимся результатам?
- О чём свидетельствует то, на что структура была направлена, применительно к её характеристикам?
- Существует ли альтернативный способ достижения неналоговых целей структуры?
- Является ли структура более сложной или содержит ли она больше шагов, чем необходимо для достижения неналоговых целей? Например, существует ли более удобный, коммерчески оправданный или экономичный способ достижения тех же неналоговых целей?
- Каковы неналоговые выгоды и мотивы создания каждой из соответствующих организаций в каждой соответствующей юрисдикции?
- Объясняется ли роль какой-либо организации в структуре исключительно или преимущественно налоговыми причинами либо получением соответствующей льготы?
- Каковы количественно измеримые неналоговые финансовые выгоды структуры?
- Имеется ли расхождение между существом того, что достигается структурой, и её правовой формой?
- Предполагает ли структура передачу или фактическую передачу ценных нематериальных активов, централизацию рисков либо и то, и другое?
- Предполагает ли структура изменение характера платежей или их неверную квалификацию? Например, плата за услуги вместо роялти или проценты вместо прибыли от предпринимательской деятельности?
- Каковы функции, активы и риски каждой организации в структуре? Обладает ли каждая организация необходимыми компетенциями и возможностями для управления своими функциями, активами и рисками?
- Позволяет ли структура избежать возникновения постоянного представительства в одной из юрисдикций?
- Предполагает ли структура изменение резидентства организации или налогоплательщика?
- Предполагает ли структура использование гибридных организаций или инструментов?
- Есть ли свидетельства рыночного поведения или отраслевой практики, аналогичных структуре? Если да, каковы коммерческие мотивы такой практики?

- Включает ли структура использование зеркальных (back-to-back) или транзитных (flow-through) договорённостей?

Дополнительные наводящие вопросы для установления целей применительно к МРТ

- Какие объективные доказательства существуют относительно рассмотрения и отклонения возможных альтернативных способов реализации структуры?
- Изменяет ли структура обстоятельства получения соответствующего дохода в целях получения льготы или более благоприятной льготы, чем была доступна ранее?
- Какие действия были предприняты налогоплательщиком или связанным лицом для реализации создания или уступки (либо иной соответствующей договорённости)?
- Каков характер связи между соответствующим налогоплательщиком и любым иным лицом, причастным к созданию или уступке акций, долгового требования или иных прав, в отношении которых соответствующий доход получен или выплачен?

Наводящие вопросы — пункт 4 статьи 7 MLI

При отсутствии данной структуры:

- была бы предоставлена по СТА та же льгота, в которой было отказано в результате применения PPT по MLI?
- была бы предоставлена по СТА иная льгота?
- соответствовало бы предоставление такой льготы предмету и цели СТА?

Документы

Каких-либо специальных требований к хранению документов применительно к тестам цели сверх установленных налоговым законодательством Австралии не предусмотрено.

Следующие виды документов могут иметь значение при установлении соответствующих фактов и обстоятельств и рассмотрении вопроса о применении теста цели. Перечень является общим ориентиром и не исчерпывает всех документов, которые может потребоваться учесть. Значимость конкретных документов зависит от обстоятельств и структуры.

Документы, имеющиеся в нашем распоряжении

- поданные австралийские налоговые декларации;
- international dealings schedules;
- reportable tax position schedules;
- австралийские уведомления о начислении налога;
- страновые отчёты (CbC), полученные автоматически или по запросу об обмене информацией;
- информация, полученная из иностранных юрисдикций в рамках обмена информацией;

- информация, ранее представленная в рамках иных контрольных мероприятий; и
- иная значимая информация из источников третьих лиц.

Документы, которые мы можем запросить

- общее письменное изложение позиции налогоплательщика о применении теста цели;
- рабочие материалы к international dealings schedules;
- годовые отчёты или финансовая отчётность общего назначения;
- документация по трансфертному ценообразованию, составленная одновременно с операциями;
- внутригрупповые соглашения и соответствующие корпоративные политики по таким операциям.

Первичные документы

- соглашения между соответствующими организациями в отношении структуры (продуктовые соглашения, договоры об услугах, акционерные соглашения);
- документы о движении платежей между соответствующими организациями (документация о распределении дивидендов или выплате роялти);
- документы о финансировании структуры (внутригрупповые кредитные соглашения);
- письменные коммуникации (включая электронную почту) между ключевыми сотрудниками, участвовавшими в создании структуры;
- презентации и иные материалы по структуре или сделке, распространённые среди высшего руководства и совета директоров налогоплательщика;
- бумажные или электронные документы, подтверждающие намерение, выбор или правило о проведении заседаний руководства и совета директоров налогоплательщика в конкретной стране или странах;
- протоколы заседаний совета директоров и иных заседаний, на которых рассматривалась структура или сделка;
- внутренние анализы «затраты — выгоды», в том числе количественно измеримый прирост производительности, экономия затрат, синергетические эффекты, преимущества местоположения, снижение неналоговых издержек, государственные стимулы и любые иные значимые издержки и выгоды, связанные со структурой;
- коммерческие, регуляторные и налоговые консультации по структуре или сделке, а также сведения о лицах, участвовавших в её создании.

7. PPT по MLI — предыстория и значимые соображения

Настоящий раздел посвящён PPT в MLI. Он не касается иных тестов цели, включённых в двусторонние налоговые соглашения Австралии.

Предыстория MLI и PPT по MLI

MLI — ключевой результат проекта ОЭСР/G20 по противодействию размыванию налоговой базы и выводу прибыли (BEPS) [11]. Она позволяет странам оперативно изменить действие своих налоговых соглашений для реализации ряда мер, выработанных в ходе проекта BEPS.

Юрисдикции, подписывающие MLI, обязаны указать, к каким налоговым соглашениям они хотят применять MLI. MLI изменяет действие соглашения только если каждая сторона соглашения прямо указала его в уведомлении Депозитарию ОЭСР [12]. СТА — это соглашение об избежании двойного налогообложения, действие которого будет изменено MLI.

Дата начала действия MLI для каждого СТА зависит от того, когда она вступила в силу в обеих юрисдикциях. MLI вступила в силу для Австралии 1 января 2019 г. Соответственно, самая ранняя дата начала действия MLI для Австралии:

- по налогам у источника — в отношении дохода, полученного 1 января 2019 г. или позднее;
- по всем прочим налогам — за налоговые годы, начинающиеся 1 июля 2019 г. или позднее;
- по разрешению споров — как правило, 1 января 2019 г. или позднее.

Учитывая гибкость MLI, объём изменений каждого СТА зависит от выборов, уведомлений и оговорок каждой юрисдикции. Вместе с тем отдельные статьи MLI позволяют юрисдикциям выполнить минимальные стандарты по различным мерам проекта BEPS. Эти статьи обязательны для участников проекта BEPS.

В частности, мера 6 проекта BEPS [13] определила злоупотребление соглашениями, включая *treaty shopping*, как серьёзную проблему. Минимальный стандарт по предотвращению злоупотребления соглашениями в рамках меры 6 требует от юрисдикций включить в свои налоговые соглашения прямое заявление [14] о том, что:

...их общим намерением является устранение двойного налогообложения без создания возможностей для неналогообложения или пониженного налогообложения посредством уклонения от уплаты налогов или их избежания, в том числе посредством схем *treaty shopping*.

Пункт 1 статьи 6 MLI изменяет действие СТА Австралии, включая в них текст преамбулы, отвечающий этому стандарту.

Минимальный стандарт по мере 6 также требует, чтобы юрисдикции включили в свои налоговые соглашения:

- только PPT;
- PPT и упрощённое либо детальное положение об ограничении льгот; либо
- детальное положение об ограничении льгот, дополненное механизмом противодействия транзитным финансовым схемам, если он ещё не предусмотрен их соглашениями [15].

Поскольку PPT — единственный подход, который сам по себе удовлетворяет минимальному стандарту, он представлен в MLI как вариант по умолчанию. **Австралия приняла PPT по MLI.**

PPT по MLI изложен в пункте 1 статьи 7 MLI:

Несмотря на любые положения Охваченного налогового соглашения, льгота по Охваченному налоговому соглашению не предоставляется в отношении вида дохода или капитала, если с учётом всех соответствующих фактов и обстоятельств есть основания полагать, что получение этой льготы было одной из основных целей какой-либо структуры или сделки, которые прямо или косвенно привели к этой льготе, если только не будет установлено, что предоставление этой льготы в данных обстоятельствах соответствовало бы предмету и цели соответствующих положений Охваченного налогового соглашения.

Австралия также приняла сопутствующее правило пункта 4 статьи 7 MLI, позволяющее в определённых обстоятельствах предоставить льготы по соглашению несмотря на применение PPT по MLI:

Если лицу отказано в льготе по Охваченному налоговому соглашению на основании положений Охваченного налогового соглашения (с возможными изменениями, внесёнными настоящей Конвенцией), которые отказывают полностью или частично в льготах, которые в ином случае были бы предоставлены по Охваченному налоговому соглашению, когда основной целью или одной из основных целей какой-либо структуры или сделки либо любого лица, причастного к структуре или сделке, было получение этих льгот, компетентный орган Договаривающейся Юрисдикции, которая в ином случае предоставила бы эту льготу, тем не менее рассматривает такое лицо как имеющее право на эту льготу или на иные льготы в отношении конкретного вида дохода или капитала, если такой компетентный орган по обращению этого лица и после рассмотрения соответствующих фактов и обстоятельств определит, что такие льготы были бы предоставлены этому лицу при отсутствии сделки или структуры. Компетентный орган Договаривающейся Юрисдикции, к которому обратился резидент другой Договаривающейся Юрисдикции в порядке настоящего пункта, консультируется с компетентным органом этой другой Договаривающейся Юрисдикции до отклонения обращения.

Применение пункта 4 статьи 7 MLI к конкретному СТА зависит от того, выбрала ли его также другая Договаривающаяся Юрисдикция.

Соображения, которые могут иметь значение при рассмотрении вопроса о применении PPT по MLI

Среди таких соображений:

- позиция АТО по толкованию соглашений об избежании двойного налогообложения;
- льготы, к которым может применяться PPT по MLI;

- «одна из основных целей» — получение льготы вопреки предмету и цели соответствующих положений СТА; и
- предоставление льготы в порядке дискреции по пункту 4 статьи 7 MLI.

Рассматриваемые вопросы не являются исчерпывающими и служат лишь общим ориентиром. Вы обязаны учесть любые дополнительные обстоятельства, значимые для каждого конкретного дела.

Позиция АТО по толкованию соглашений об избежании двойного налогообложения

Позиция АТО по толкованию соглашений об избежании двойного налогообложения, включая общие правила толкования, изложена в Taxation Ruling TR 2001/13 «Income tax: Interpreting Australia's Double Tax Agreements». В соответствии с принципами TR 2001/13, MLI (включая PPT по MLI) толкуется добросовестно в соответствии с обычным значением терминов соглашения в их контексте и в свете предмета и цели соглашения. Предметом и целью MLI является реализация мер BEPS, относящихся к налоговым соглашениям [16]. Поэтому комментарий в итоговом пакете ОЭСР/G20 BEPS, включая Отчёт по мере 6, является значимым руководящим материалом [17].

Комментарии к Модельной налоговой конвенции ОЭСР [18] (МТС) также значимы для толкования СТА Австралии в той мере, в какой они основаны на МТС [19]. В Отчёте по мере 6 признаётся, что реализация итогового пакета BEPS требует изменений как действующих двусторонних налоговых конвенций, так и МТС. В той мере, в какой положения эквивалентны, Комментарий к PPT в МТС [20] может использоваться как дополнительное средство толкования PPT по MLI [21].

Комментарий к МТС и Отчёт по мере 6 содержат примеры [22]. Они могут быть полезны при оценке того, применяется ли PPT по MLI к структуре или сделке. Однако прямо указано, что примеры носят исключительно иллюстративный характер и не должны толковаться как устанавливающие условия или требования, которым должны удовлетворять аналогичные сделки, чтобы избежать применения PPT по MLI. Вы обязаны оценивать применимость PPT по MLI к структуре с учётом всех соответствующих фактов и обстоятельств.

Льготы, к которым может применяться PPT по MLI

PPT по MLI потенциально может применяться к любой «льготе» по СТА. В зависимости от рассматриваемой структуры это может включать ограничение прав налогообложения юрисдикции источника (снижение налога, освобождение, отсрочка или возврат) либо устранение двойного налогообложения, предоставляемое резидентам. Это может также охватывать защиту, предоставляемую резидентам и национальным лицам юрисдикции по статьям о недискриминации, и любые иные аналогичные ограничения.

Примеры ограничений прав Австралии как страны источника по СТА: пониженные ставки налога в отношении дивидендов, процентов и роялти, а также ограничение на налогообложение прибыли предприятия другой юрисдикции (если только такая прибыль не относится к постоянному представительству в Австралии).

В отличие от основания для установления налоговой выгоды для целей Part IVA, идентификация льготы для целей применения PPT по MLI не требует рассмотрения альтернативного постулата (alternative postulate) [23].

«Одна из основных целей» — получение льготы вопреки предмету и цели Охваченного налогового соглашения

PPT по MLI не содержит перечня конкретных обстоятельств, подлежащих учёту при выводе о цели. Цели структуры определяются с учётом «всех соответствующих фактов и обстоятельств» [24]. Существенно, что должны иметься основания сделать вывод — после объективного анализа соответствующих фактов и обстоятельств — что одной из основных целей структуры было получение льготы по СТА.

Тест представляет собой исследование самой структуры, включая явные действия, которыми она была реализована, для установления её объективных целей [25].

Требуется анализ того, обнаруживает ли структура (посредством искусственности, отсутствия существа или иным образом) требуемую цель получения соответствующей льготы, предоставление которой не соответствовало бы предмету и цели СТА. Необходим анализ объективных доказательств с учётом:

- самой структуры;
- её условий;
- того, что она достигает;
- того, на что она была направлена;
- того, как она была реализована;
- результатов, которые она способна произвести;
- иных возможных способов реализации структуры; и
- иных соответствующих фактов и обстоятельств.

Структура может быть разумно объяснена несколькими целями и может иметь более одной основной цели. В этом контексте «основная» (principal) не означает строго «первая или высшая по рангу», а означает «одна из наиболее важных, заметных, ведущих, главных» [26]. Указание на «одну из основных целей» означает, что получение льготы по СТА не обязано быть единственной или даже доминирующей целью конкретной структуры. Достаточно, чтобы хотя бы одной из основных целей было получение льготы по соглашению, даже если она не была доминирующей.

Это означает, что **PPT по MLI может применяться к структуре даже тогда, когда она достигает коммерческих целей и согласуется с коммерческой выгодой**. Не требуется доказывать, что структура лишена коммерческого существа или что её единственным эффектом является получение льготы по СТА (получение льготы не обязано быть единственным разумным объяснением структуры). Кроме того, если одной из основных целей структуры является получение соответствующей льготы по соглашению, а другой её основной целью — достижение конкретной коммерческой цели, тест будет соблюден без необходимости определять, какая из целей доминирует. Текст, контекст и цель PPT по MLI ясно показывают, что это не тест единственной, доминирующей или первичной цели.

Если структура может быть справедливо охарактеризована как обычная коммерческая операция [27] и ни один аспект её формы не объясняется исключительно получением льготы по соглашению, структура не будет обладать требуемой целью, даже если её эффектом является получение льготы. Если же есть основания заключить, что структура была реализована определённым образом именно для получения льготы по соглашению, можно заключить, что одной из основных целей структуры было получение этой льготы, независимо от наличия иных коммерческих целей.

Как отмечено выше («Льготы, к которым может применяться РРТ по MLI»), при определении наличия льготы для целей РРТ по MLI не требуется рассматривать альтернативный постулат. Тем не менее рассмотрение иных возможных способов реализации структуры может быть полезным, поскольку проливает свет на её объективные цели.

Как и иные правила против уклонения, РРТ по MLI направлен на разграничение структур, заключённых или осуществлённых с целью получения льгот по соглашению, которые согласуются с предметом соглашения, и структур, используемых для получения льгот способом, представляющим собой ненадлежащее использование соглашения, то есть злоупотребление соглашением. Это важное разграничение выражено как в тексте MLI, так и в комментарии к ней. Таким образом, РРТ по MLI не приведёт к отказу в льготе, если предоставление этой льготы в соответствующих обстоятельствах «соответствовало бы предмету и цели» СТА. Это обеспечивает применение соглашения в соответствии с целью, ради которой оно было заключено, — то есть предоставление льгот в отношении добросовестного обмена товарами и услугами и движения капитала и лиц, в отличие от структур, основной целью которых является обеспечение более благоприятного налогового режима [28]. Это также ясно показывает, что РРТ по MLI не применяется, когда структура была принята лишь с оглядкой на её налоговые преимущества, если только это не составляет злоупотребления соглашением.

При применении РРТ по MLI тесты «основных целей» структуры и «предмета и цели» СТА следует читать совместно. Хотя РРТ по MLI выражает разграничение между структурами, представляющими собой злоупотребление соглашением, и иными, следует понимать, что на практике:

- получение льготы по соглашению способом, согласующимся с целью, ради которой она предоставлена, не обнаруживает требуемой цели для применения РРТ по MLI; и
- напротив, предоставление льготы по соглашению в результате структуры, которая явно обнаруживает требуемую цель, не соответствовало бы предмету и цели положений СТА.

Преамбула соответствующего СТА (с изменениями, внесёнными MLI), в которой Договаривающиеся Государства выражают намерение не создавать «...возможностей для неналогообложения или пониженного налогообложения посредством уклонения от уплаты налогов или их избежания (в том числе посредством схем treaty shopping...», будет иметь важное значение при определении того, противоречило бы предоставление льготы предмету и цели положений СТА.

Если PPT по MLI применяется для отказа в льготе по соглашению в конкретном деле, Part IVA может тем не менее применяться:

- альтернативно применению PPT по MLI; либо
- дополнительно к PPT по MLI, то есть для аннулирования налоговой выгоды, оставшейся после применения PPT по MLI [29].

Дискреция по пункту 4 статьи 7 MLI

Если лицу отказано в льготе на основании PPT по MLI, пункт 4 статьи 7 MLI предусматривает, что это лицо тем не менее рассматривается как имеющее право на льготу или на иные льготы по СТА, если по обращению и после рассмотрения соответствующих фактов и обстоятельств соответствующий компетентный орган определит, что такие льготы были бы предоставлены этому лицу при отсутствии соответствующей сделки или структуры.

Хотя положение предоставляет компетентному органу широкую дискрецию, у неё есть существенные ограничения. Оно не позволяет компетентному органу предоставлять льготы какому-либо лицу помимо налогоплательщика или предоставлять льготы, которые могли бы быть доступны по другому соглашению. Кроме того, оно не даёт общего полномочия на реконструкцию (reconstruction).

Определение того, какие льготы были бы предоставлены лицу по СТА «при отсутствии» соответствующей структуры, требует рассмотрения фактических обстоятельств за вычетом оспариваемой структуры. Дискреция недоступна для предоставления льготы по соглашению, которая могла бы возникнуть из иной структуры. Тем не менее возможно определить «структуру» для целей PPT по MLI таким образом, что при её игнорировании остаются иные факты, порождающие право на льготу. Иными словами, может оказаться возможным «отсечь» от более крупной базовой структуры её порочные элементы.

Дискреция также доступна, когда оспариваемая структура заменила существовавшую ранее структуру между теми же сторонами в той же юрисдикции, при которой лицу была бы предоставлена льгота по СТА. Тогда можно утверждать, что льгота была бы доступна, если бы оспариваемая структура не была заключена, а первоначальная структура сохранилась.

Определяя, какие льготы были бы предоставлены при отсутствии оспариваемой структуры, вы обязаны учесть, применялся ли бы PPT по MLI к оставшимся фактам.

8. Дополнительная информация

- Многосторонняя конвенция (MLI);
 - Пояснительная записка к MLI (Explanatory Statement);
 - Treasury Laws Amendment (OECD Multilateral Instrument) Act 2018;
 - Пояснительный меморандум к Treasury Laws Amendment (OECD Multilateral Instrument) Bill 2018;
 - Модельная налоговая конвенция ОЭСР: сокращённая версия 2017.
-

Отдельные сноски

[5] Treaties Consultation Unit в подразделении International, Support and Programs. [6] См. PS LA 2005/24 «Application of General Anti-Avoidance Rules». [8] В отличие, например, от Part IVA ITAA 1936. [10] Treaty shopping — вид злоупотребления соглашением. Это структуры, посредством которых лицо, не являющееся резидентом Государства, переносит своё резидентство в это Государство либо учреждает иную организацию как резидента этого Государства, чтобы снизить или устранить налогообложение в другом Государстве за счёт льгот по соглашению между этими двумя Государствами. [22] Примеры начинаются с пункта 182 Комментария к пункту 9 статьи 29 МТС. [25] *Newton v Federal Commissioner of Taxation* [1958] UKPCNCA 1, [8]; *FCT v Gulland* [1985] HCA 83. [26] См. пункты 11–16 LCR 2015/2. [27] То есть операция, которая не является искусственной, обладает экономическим существом, составляет часть присутствия в юрисдикции, вовлечённого в ведение основной деятельности организации или группы и создающего экономическую ценность. [28] Пункт 174 Комментария к пункту 9 статьи 29 МТС.

© Australian Taxation Office for the Commonwealth of Australia. Перевод неофициальный, выполнен для целей исследования.