Об оптимизации владения активами в РФ

Как оптимизировать владение активами в Российской Федерации, отказавшись от иностранных промежуточных компаний, без налоговых последствий в Российской Федерации?

01 июня 2015

Федеральным законом от 08.06.2015 № 150-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 3 Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)», вступившим в силу со дня его официального опубликования – 08.06.2015, были внесены существенные изменения в Налоговый кодекс Российской Федерации в части налогообложения доходов физических лиц (далее – 150-ФЗ).

По логике законодателя, 150-ФЗ, вкупе с вступившим также 08.06.2015 в силу Федеральным законом № 140-ФЗ «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации», так называемым «законом об амнистии капиталов» физических лиц, направлен на создание правового механизма для реструктуризации зарубежных активов физических лиц, стимулирование вывода указанных активов из-под иностранной юрисдикции и снижение уровня офшоризации российской экономики.

Закон об амнистии капиталов, при условии представления специальной декларации, освобождает лицо от уголовной, административной и налоговой ответственности в установленных пределах в отношении операций, совершенных до 1 января 2015 года, но не охватывает период после указанной даты, что вынуждает большинство физических лиц настороженно относиться к такому декларированию. 150-ФЗ предоставляет российским налогоплательщикам, владеющим активами (объектами недвижимости, акциями/долями в уставных капиталах юридических лиц) в Российской Федерации через иностранные организации, и намеренным, в свете надвигающегося налогообложения доходов контролируемых иностранных компаний, возможность реструктуризировать свои активы без налоговых последствий.

Минфин в Письмах от 29.09.2015 № 03-04-05/55659, № 03-04-05/55656 изложил свое видение механизма освобождения от налогообложения в силу внесенных в Налоговый кодекс Российской Федерации 150-ФЗ поправок, в котором, в частности, указал, что доходы (за исключением денежных средств) в виде стоимости полученного имущества (имущественных прав), полученные при ликвидации иностранной организации налогоплательщиком – акционером, освобождаются от налогообложения при одновременном соблюдении всего лишь 2-х условий:

1) налогоплательщик представил в налоговый орган одновременно с налоговой декларацией составленное в произвольной форме заявление об освобождении таких доходов от налогообложения с указанием характеристик полученного имущества (имущественных прав) и ликвидируемой иностранной организации и приложением документов, содержащих сведения о стоимости имущества по данным учета ликвидируемой иностранной организации на дату ее ликвидации;

2) процедура ликвидации иностранной организации завершена до 1 января 2017 года (с учетом особенностей, установленных в пункте 60 статьи 217 Налогового кодекса Российской Федерации).

Минфин подчеркнул, что каких-либо иных требований, за исключением перечисленных в пункте 60 статьи 217 Налогового кодекса Российской Федерации, для освобождения от налогообложения доходов (за исключением денежных средств) в виде стоимости полученного имущества (имущественных прав), полученных при ликвидации иностранной организации, в главе 23 «Налог на доходы физических лиц» Налогового кодекса Российской Федерации не содержится.

Таким образом, порядок освобождения от уплаты НДФЛ доходов (за исключением денежных средств) в виде стоимости полученного имущества (имущественных прав), полученные при ликвидации иностранной организации налогоплательщиком – акционером, в целом понятен. Более того, 150-ФЗ предоставляет налогоплательщикам возможность применения имущественных вычетов при последующей продаже имущества (имущественных прав) 1 перешедших к акционеру в результате ликвидации иностранной компании, в размере не превышающем рыночной стоимости такого имущества (имущественных прав). Несмотря на внешнюю простоту, в отсутствие правоприменительной практики, реализацию получения имущественного вычета, в свете недавних разъяснений Минфина, следует доверить профессионалам.

Рассмотрим ситуацию более подробно. Итак, имущественный вычет в отношении отдельных видов имущества (имущественных прав).

1. Права требования по договорам займа. Минфин в Письме от 21.09.2015 № 03-04-05/54046 указал, что имущественный вычет невозможно использовать в отношении прав требования по договору займа, перешедших к налогоплательщику от ликвидированной иностранной организации. Минфин указал, что доходы физического лица в виде приобретенных при ликвидации иностранной организации прав требования по договору займа освобождаются от налогообложения, а вот денежные средства, полученные от должника в счет исполнения предъявленных к нему впоследствии физическим лицом – кредитором требований в рамках приобретенных им имущественных прав, подлежат налогообложению в установленном порядке, поскольку имущественный налоговый вычет применяется в отношении доходов, полученных налогоплательщиком при продаже указанного имущества (имущественных прав). В случае если доходы были получены не в связи с продажей такого имущества (имущественных прав), положения подпункта 2.1 пункта 2 статьи 220 Кодекса не применяются. Иными словами, доход в виде самого права требования освобождается от налогообложения, а вот денежные

средства/имущество, полученные в результате реализации (например, возврата долга, взыскания, предоставления отступного) указанного права требования, подлежат налогообложению НДФЛ.

2. Ценные бумаги. Согласно пункту 60 статьи 217 Налогового кодекса Российской Федерации доход налогоплательщика – акционера, полученный при ликвидации иностранной организации в виде стоимости акций, освобождается от налогообложения НДФЛ. В силу подпункта 2.1 пункта 2 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации имущественный вычет предоставляется при продаже имущества (имущественных прав), полученного при ликвидации иностранной организации (прекращении (ликвидации) иностранной структуры без образования юридического лица) налогоплательщиком – акционером (участником, пайщиком, учредителем или контролирующим лицом иностранной структуры без образования юридического лица), доходы которого в виде такого имущества освобождались от налогообложения в соответствии с пунктом 60 статьи 217 настоящего Кодекса. Исходя из буквального толкования данной нормы, учитывая факт освобождения от налогообложения дохода налогоплательщика в виде стоимости акций, которыми владела ликвидированная иностранная организация, налогоплательщик – акционер ликвидированной иностранной организации имеет право на получение имущественного налогового вычета при последующей продаже указанных акций.

Но… Минфин считает по-другому. Письмом Минфина России от 19.10.2015 № 03-04-05/60343 предусмотрено, что имущественный налоговый вычет, предоставляемый налогоплательщику в соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 220 Кодекса при определении размера налоговой базы, согласно подпунктам 1 и 4 пункта 2 статьи 220 Кодекса, не применяется в отношении доходов, полученных от реализации ценных бумаг. Такая позиция, по нашему мнению, является спорной, поскольку, если следовать такой логике, то получается, что согласно подпунктам 1 и 4 пункта 2 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации имущественный налоговый вычет не применяется в отношении доходов, полученных от продажи недвижимого имущества и (или) транспортных средств, которые использовались в предпринимательской деятельности, а значит ликвидация иностранной компании, владевшей коммерческой недвижимостью и (или) транспортными средствами, использовавшимися в предпринимательской деятельности, теряет для налогоплательщика практический смысл.

Таким образом, применение имущественных вычетов при последующей продаже ценных бумаг, которыми владела ликвидированная иностранная организация, учитывая позицию Минфина по данному вопросу, может вызвать споры с налоговыми органами.

В настоящее время на рассмотрении находится принятый Государственной Думой ФС РФ в первом чтении (Постановление № 8036-6 ГД от 22.12.2015) проект Федерального закона № 953192-6 «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в Федеральный закон от 24 ноября 2014 года № 376- ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» (далее – Проект № 953192-6). Проектом № 953192-6 предлагается продление срока принятия решения о ликвидации до 1 января 2017, а также продление срока, в течение

которого такая ликвидация должна быть завершена – до 1 января 2018. В список лиц, на которых распространяется освобождение от налогообложения в случае ликвидации иностранной организации, предлагается включить контролирующих лиц такой организации. Кроме того, предполагается дополнить перечень доходов, получение которых освобождается от налогообложения, а именно, включить в него доходы в виде материальной выгоды, полученной от приобретения ценных бумаг у ликвидированной иностранной организации. Но самое важное то, что Проектом № 953192-6:

1) предусматривается возможность применения имущественных вычетов от последующей продажи недвижимого имущества и (или) транспортных средств, которые использовались в предпринимательской деятельности, а также от реализации ценных бумаг, что исключает риск споров с налоговым органом, которые могут возникнуть, учитывая вышеизложенную позицию Минфина;

2) изменяется момент, в котором должна определяться стоимость имущества (имущественных прав) с даты ликвидации иностранной организации на дату получения имущества (имущественных прав) от такой организации, поскольку датой ликвидации, как правило, является дата внесения записи о ликвидации в соответствующий реестр, а сама передача имущества (имущественных прав) осуществляется ранее.

В любом случае, одним из важнейших остается вопрос подтверждения стоимости имущества (имущественных прав) В настоящий момент позиция по требованиям, которые налоговые органы будут предъявлять к документам иностранной компании, подтверждающим стоимость ликвидационного имущества, не разработана.

Между тем, данный момент является ключевым, поскольку многие офшорные юрисдикции не имеют обязательных стандартов ведения бухгалтерского учета, а также обязательств по сдаче финансовой отчетности. В некоторых случаях нет даже обязанности по ведению какого-либо учета.

Пункт 60 статьи 217 Налогового кодекса Российской Федерации ссылается на документы, содержащие сведения о стоимости имущества по данным учета ликвидируемой иностранной организации на дату ее ликвидации.

Попробуем разобраться какие это могут быть документы на примере наиболее популярных в Российской Федерации иностранных юрисдикций. Кипр Кипрские компании обязаны вести «правдивую и справедливую» финансовую отчетность в строгом соответствии с международными бухгалтерскими стандартами, включающую отчет директоров, баланс, отчет аудиторов, в случаях, когда аудит компании обязателен (статьи 141, 143, 152 Закона о компаниях (The Companies Law, Cap. 113)).

Таким образом, сведения об имуществе компании должны быть включены в финансовую отчетность компании по справедливой стоимости. Такую стоимость может подтвердить сертифицированный оценщик, находящийся в стране, в которой находится имущество. Для инициирования процесса добровольной ликвидации директора компании 3 подписывают декларацию, подтверждающую платежеспособность компании и включающую сведения об активах и долгах компании (статья 266 The Companies Law, Cap. 113).

В процессе ликвидации компании ликвидатор обязан определить перечень активов и порядок их реализации и/или распределения между участниками компании (статья 270 The Companies Law, Cap. 113) и представить указанный порядок для утверждения участникам компании. По результатам распределения имущества ликвидатор созывает финальное собрание участников для утверждения итогов ликвидации (статья 273 The Companies Law, Cap. 113).

Таким образом, документами, подтверждающими ликвидационную стоимость имущества, по нашему мнению, будут, в совокупности:

– отчет оценщика государства, в котором находится такое имущество;

– финансовая отчетность компании, желательно аудированная;

– резолюция участников об утверждении итогов ликвидации компании. Британские Виргинские острова/Сейшельские острова Законом о компаниях Британских Виргинских островов (BVI Business Companies Act, 2004) предусмотрено, что компания обязана вести отчетность, в объеме, достаточном, чтобы определить финансовое положение компании (статья 98). Аналогичным образом разрешен вопрос в Законе о международных коммерческих компаниях Сейшельских островов, с учетом поправок (статья 65 International Business Companies Act, 1994). Иными словами, обязательной оценки имущества, принадлежащего компании, нет, что, с большой долей вероятности, будет проблемой для подтверждения стоимости имущества для налоговых органов в Российской Федерации. Поэтому такую оценку целесообразно провести перед началом процесса ликвидации.

При ликвидации компании директора обязаны утвердить план ликвидации, в котором, в частности, должны определить обязан ли ликвидатор подготовить итоговый баланс и направить его участникам компании (статья 198 BVI Business Companies Act, 2004, статьи 90, 92 International Business Companies Act, 1994). В обязанности ликвидатора входит получение установление, защита и реализация активов компании, а также распределение имущества, оставшегося после расчетов с кредиторами, между участниками компании (статья 206 BVI Business Companies Act, 2004, статья 90 International Business Companies Act, 1994).

Таким образом, документами, подтверждающими ликвидационную стоимость имущества, по нашему мнению, будут, в совокупности: – отчет оценщика государства, в котором находится такое имущество, если таковая будет проведена;

– ликвидационный баланс компании, который желательно аудировать;

– резолюция участников/директоров об утверждении ликвидационного баланса.

Выводы

Исходя из вышеизложенного можно сделать вывод о том, что государство предложило неоднозначный, но, в целом, неплохой инструмент для передачи активов в Российской Федерации своим владельцам, обеспечения защиты и прозрачности владения. Для реализации возможности использования льгот, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации, государство предлагает не тянуть, так как ликвидацию иностранной организации необходимо завершить до 1 января 2017, пусть и срок этот может быть продлен

до 1 января 2018, а процесс этот, как правило, не быстрый. Для избежания недоразумений и споров с налоговыми органами необходимо провести оценку имущества (имущественных прав), а также юридических и налоговых рисков передачи и последующей продажи такого имущества (имущественных прав).

Ждем Вас для более детальных консультаций по конкретной ситуации.

This article has been prepared by DSL-Service LLC for information purposes only and does not constitute legal advice. This information is not intended to create, and receipt of it does not constitute, an attorney-client relationship. Readers should not act upon this without seeking professional counsel.