

Налогообложение товариществ с ограниченной ответственностью в Великобритании

Товарищество с ограниченной ответственностью, или Limited Liability Partnership, (далее – «ТОО», «товарищество» или «LLP») – относительно новый продукт британского законодательства: закон «О товариществах с ограниченной ответственностью» был принят в 2000 году.

Данному инструменту свойственен некий дуализм: в гражданско-правовом смысле британское ТОО – отдельный субъект права, обладающий обычными свойствами юридического лица. Так, в соответствии с законом, товарищество с ограниченной ответственностью с точки зрения гражданского права является юридическим лицом, обладающим отдельной правосубъектностью: товарищество может самостоятельно выступать в суде, заключать сделки, иметь в собственности имущество, отвечая этим имуществом по своим обязательствам. Ответственность товарищей ограничивается их вкладами, т.е. они не несут персональной ответственности по долгам товарищества. В то же время, в целях обложения налогом на доходы и прирост капитала, ТОО не рассматривается в качестве самостоятельного налогоплательщика: налогообложение осуществляется «прозрачно», т.е. налогоплательщиками являются сами товарищи.

Таково общее правило, имеющее, однако, несколько довольно редких исключений. Так, в целях обложения корпоративным налогом товарищество рассматривается как самостоятельный субъект налогового права, если оно не ведет деятельности в целях получения прибыли или находится в процессе ликвидации или роспуска по решению суда.

Товарищами могут быть как физические, так и юридические лица, как резиденты, так и не резиденты Великобритании.

При наличии соответствующих оснований, а именно британской резидентности товарища или получения им дохода от деятельности или от источника в Великобритании, товарищ отчитывается и уплачивает в Великобритании налог. Налог уплачивается каждым товарищем со своей доли в доходе товарищества. Товарищи – физические лица уплачивают подоходный налог (income tax) или налог на прирост капитала (capital gains tax), товарищи – юридические лица – корпоративный налог (corporation tax).

Ставка подоходного налога является прогрессивной и варьируется от 20 до 40% в зависимости от величины дохода.

Ставка налога на прирост капитала составляет 18%.

Ставка корпоративного налога прогрессивна и составляет 21% или 28%.

Итак, как уже упоминалось, основаниями для возникновения обязанности по уплате налога в Великобритании являются: 1) налоговая резидентность товарища, или 2) получение им дохода от деятельности или от источника в Великобритании. Рассмотрим подробнее каждое из перечисленных оснований.

1. Товарищ является налоговым резидентом Великобритании

Как уже упоминалось, для большинства налогов субъектом налогообложения в Великобритании считается не товарищество, а сам товарищ. Соответственно, для целей налогообложения существенной является именно налоговая резидентность товарищей.

1.1. Резидентность физических лиц

По общему правилу, физические лица, являющиеся британскими резидентами, платят в Великобритании налог со всех доходов и прироста капитала, полученных как в Великобритании, так и за рубежом, как от деятельности в рамках товарищества, так и от самостоятельной деятельности. Однако в некоторых случаях иностранные доходы британских резидентов освобождаются от налогообложения.

Режимы налогообложения, применяемые к налогообложению иностранных доходов физических лиц, базируются на трех основных концепциях, определяемых как резидентность, обычная резидентность и домициль.

Отдельные критерии резидентности физических лиц в части обложения иностранных доходов устанавливается британским законом о налоге на доходы.¹ В соответствии с законом, лицо не признается налоговым резидентом Великобритании, если оно находится в стране временно, т.е. без намерения создать постоянное место жительства, в течение не более 183 дней в году. Такое присутствие не обязательно должно быть непрерывным – возможно суммирование нескольких визитов в страну. Однако на практике простым подсчетом времени пребывания решение вопроса о резидентности не ограничивается. Так, при определенных условиях для признания лица резидентом Великобритании достаточно его пребывания в стране 91 и более дней. Дело в том, что при решении вопроса о резидентности физических лиц налоговая служба рассматривает самые различные критерии: местонахождение семьи, имущества, место ведения деятельности, социальные связи и т.д.

Итак, если лицо находится в Великобритании в течение 183 (в некоторых случаях - 91) и более дней в году – оно признается британским резидентом.

Термин «обычная резидентность» следует отличать от термина «резидентность». Для признания лица обычным резидентом необходимо доказать наличие всех нижеследующих условий: 1) добровольность пребывания в Великобритании; 2) долгосрочная цель (например, бизнес, семья и т.д.); 3) постоянство (привычность): пребывание в Великобритании является частью его привычного образа жизни. Лицо может обладать статусом обычного резидента, не обладая статусом резидента, и наоборот. Например, если человек, обычно проживающий в Великобритании, уехал за границу на целый год и в соответствующем налоговом периоде не появлялся в Великобритании, он будет считаться обычным резидентом, но не будет иметь статуса резидента в этом году. И наоборот, если человек, постоянно проживающий за границей, приехал в Великобританию более чем на 183 дня, он будет признан резидентом, но может не приобрести статуса обычного резидента.

Термин «домициль» в некотором смысле связан с термином «обычная резидентность». Существует три основных вида домициля: домициль по рождению, домициль по выбору и домициль по зависимости. Домициль по рождению определяется родиной родителей. Домициль по выбору приобретает лицом старше 16 лет самостоятельно. Если лицо покидает место прежнего проживания и переезжает в Великобританию с намерением поселиться там навсегда, оно приобретает там статус домициля. Домициль по зависимости определяется домицилем того, от кого лицо находится в юридической зависимости (например, опекуна). Лицо может обладать статусом резидента, не обладая статусом до-

¹ Income Tax Act 2007 Section 831.

мициля в Великобритании, но не наоборот. Так, если человек, постоянно проживающий за границей, пробыл в Великобритании более 183 дней в году, он признается резидентом Великобритании, но не получает статуса домициля. Однако если человек переезжает в Великобританию на постоянное место жительства, он приобретает статус как резидента, так и домициля.

Концепции обычного резидентства и домициля имеют существенное значение при применении к физическим лицам – резидентам особого режима налогообложения зарубежных доходов – режима «налогообложения при перечислении в Великобританию» (“taxation on the remittance basis”). При применении данного режима доходы облагаются в Великобритании налогом только в случае, если они туда перечислены (ввезены). Пока доходы остаются за пределами Великобритании, они не облагаются британским налогом. Данный режим избирается налогоплательщиком самостоятельно. Применение его возможно в отношении двух основных налогов – налога на доход и налога на прирост капитала.

Режим налогообложения при перечислении в отношении обоих упомянутых налогов допускается лишь для резидентов, не обладающих статусом домициля в Великобритании. Так, человек, обладающий статусом резидента Великобритании, но не обладающий статусом домициля (например, он постоянно проживает за границей, но один раз задержался в Великобритании на 184 дня), может избрать режим налогообложения при перечислении по налогу на доходы и налогу на прирост капитала, и тогда его зарубежные доходы будут облагаться упомянутыми британскими налогами только в случае, если он перечислит (ввезет) их в Великобританию.

Что касается резидентов, домицилированных в Великобритании, но не обладающих статусом обычного резидента, то им режим налогообложения при перечислении доступен лишь в отношении налога на доходы. Например, человек, постоянно проживающий в Великобритании (обладающий там статусом домициля) и пробывший в Великобритании 183 дня в отчетном году (т.е. являющийся резидентом), который ведет коммерческую деятельность за рубежом и потому бывает там регулярно и подолгу (т.е. обладает статусом обычного резидента за рубежом), может избрать режим налогообложения при перечислении только в отношении налога на доходы, но не в отношении налога на прирост капитала. Это означает, что его иностранные доходы, подпадающие под обложение налогом на доходы, будут облагаться только при перечислении (ввозе) в Великобританию. При этом те его иностранные доходы, которые подпадают под обложение налогом на прирост капитала, будут облагаться в Великобритании налогом на прирост капитала независимо от того, перечислены они в Великобританию или нет.

1.2. Резидентность юридических лиц

По общему правилу, юридические лица, являющиеся британскими резидентами, платят в Великобритании налог со всех своих доходов и прироста капитала, полученных как в Великобритании, так и за рубежом². Юридические лица – резиденты Великобритании отчитываются и уплачивают в Великобритании налог как со своих доходов, полученных от деятельности в рамках товарищества, так и с остальных видов доходов.³ По общему правилу, и прирост капитала, и доходы компании облагаются корпоративным налогом.⁴

2 Corporation Tax Act 2009 Section 5 (1)

3 Taxation of Chargeable Gains Act 1992

4 Corporation Tax Act 2009 Section 2 (2)

Правила для определения резидентности юридических лиц установлены как положениями закона, так и нормами общего права.

Один из критериев налоговой резидентности был введен в 1905 году судебным решением по делу De Beers Consolidated Mines Ltd v. Howe⁵. В соответствии с ним, компания может быть признана налоговым резидентом Великобритании, если из данной страны осуществляются ее управление и контроль.

В соответствии со вторым критерием, сформулированным в законе⁶, компания признается налоговым резидентом, если она зарегистрирована на территории Великобритании.

Таким образом, юридическое лицо признается резидентом Великобритании, если Великобритания является местом его регистрации либо управления и контроля.

2. Товарищество ведет деятельность или получает доход от источника в Великобритании

Товарищи уплачивают в Великобритании налог с доходов и прироста капитала, полученных от источника в Великобритании или в результате ведения товариществом деятельности на территории Великобритании⁷. Данное правило распространяется и на случаи, когда все или некоторые из товарищей не являются резидентами Великобритании и контроль за деятельностью товарищества осуществляется не с территории Великобритании.

Налогообложение доходов и прироста капитала иностранных компаний и физических лиц в Великобритании основывается на двух концепциях: 1) офис или агент; 2) постоянное представительство.

Термин «офис или агент» ("branch or agency") определен в законе от 1988 г. «О налоге на доходы и корпоративном налоге» как «любое посредничество, руководство, управление доходами, а также агент или офис»⁸. Данный термин применялся как к физическим, так и к юридическим лицам вплоть до 2003 года, когда новый закон «О финансах» ввел понятие постоянного представительства. Начиная с 2003 года термин «постоянное представительство» применяется к юридическим лицам, а в отношении физических лиц по-прежнему действует термин «офис или агент».

Термин «постоянное представительство» ("permanent establishment") вошел в законодательство Великобритании из модельной конвенции ОЭСР по налогам на доходы и капитал⁹. Так, в соответствии с британским законодательством¹⁰, постоянным представительством признается:

А) постоянное место деятельности компании (в частности, место управления, филиал, отделение, фабрика, цех, бюро, контора, агентство, установка или конструкция для исследования природных ресурсов, шахта, нефтяная или газовая скважина, каменоломня или иной объект, используемый для получения природных ресурсов, а также строительная площадка; сооружение или монтажный проект);

⁵ <http://www.uniset.ca/other/cs5/19052KB612.html>.

⁶ Finance Act 1988 Section 66.

⁷ Income and Corporation Taxes Act 1988 Section 18.

⁸ Income and Corporation Taxes Act 1988 Section 834 (1).

⁹ Model Convention with respect to taxes on income and on capital

¹⁰ UK Finance Act 2003 section 148(1)

Б) агент, наделенный полномочиями действовать от имени компании и фактически осуществляющий такие полномочия. Однако компания не будет признана имеющей постоянное представительство в Великобритании, если она ведет деятельность через независимого агента, действующего в рамках своей обычной деятельности.

Не приводит к образованию постоянного представительства в Великобритании:

А) содержание постоянного места деятельности компании;

Б) деятельность агента за и от имени компании,

если эти действия носят подготовительный или вспомогательный характер.

Действиями, носящими подготовительный или вспомогательный характер, признаются, в частности:

- использование сооружений исключительно для целей хранения, демонстрации или доставки товаров, принадлежащих этой иностранной организации;

- содержание запаса товаров, принадлежащих этой иностранной организации, для целей их хранения, демонстрации или доставки;

- содержание запаса товаров, принадлежащих этой иностранной организации, для целей переработки другим лицом;

- содержание постоянного места деятельности для целей закупки товаров или сбора информации этой иностранной организацией.

В соответствии с законом¹¹, компания, не являющаяся резидентом Великобритании, обязана уплатить в Великобритании корпоративный налог с прибыли (доходов и прироста капитала) в том случае, если ее деятельность на территории Великобритании образует постоянное представительство. Налог платится с части прибыли, относящейся к постоянному представительству¹².

Если же деятельность компании не образует в Великобритании постоянного представительства (например, деятельность через независимого агента), то с доходов, извлеченных в Великобритании, она уплачивает налог на доход¹³ или налог на прирост капитала¹⁴ (а не корпоративный налог, как в общем случае).

Физические лица - нерезиденты, по общему правилу, уплачивают в Великобритании налог с доходов, извлеченных на территории Великобритании¹⁵. Налог на прирост капитала уплачивается только в случае, если лицо ведет деятельность через офис или агента¹⁶.

Если деятельность нерезидента (физического или юридического лица) ведется через офис, агента или постоянное представительство в Великобритании, этот офис, агент или постоянное представи-

¹¹ Income and Corporation Taxes Act 1988 Section 11 as amended by Finance Act 2003 Section 149.

¹² Corporation Tax Act 2009 Section 5 (3).

¹³ Finance Act 2003 Section 151.

¹⁴ Income and Corporation Taxes Act 1988 Section 6.

¹⁵ Income and Corporation Taxes Act 1988 Section 18, Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005 Section 6.

¹⁶ Taxation of Chargeable Gains Act 1992 Section 10.

тельство осуществляют за него расчет и уплату налогов на доходы и прирост капитала¹⁷. Если нерезидент не ведет деятельность через офис, агента или постоянное представительство, британские доходы нерезидента облагаются налогом у источника выплаты в Великобритании.

Итак, обязанность по уплате в Великобритании налога на доходы от деятельности в рамках британского LLP возникает, если:

А) Товарищ является резидентом Великобритании. По общему правилу, резиденты уплачивают в Великобритании налог со всего своего общемирового дохода. Например, если LLP, товарищами которого являются два британских резидента (физическое лицо и компания), ведет деятельность в Великобритании и за ее пределами, весь доход от такой деятельности облагается налогом в Великобритании. Резидент – физическое лицо уплачивает налог на доход и налог на прирост капитала, резидент – юридическое лицо – корпоративный налог. В некоторых случаях возможно применение режима налогообложения при перечислении в Великобританию.

Б) LLP ведет деятельность или получает доход в Великобритании. Например, LLP, товарищами которого являются два российских резидента (физическое лицо и компания), ведет деятельность в Великобритании. Если деятельность британского LLP на территории Великобритании приводит к образованию постоянного представительства российской компании в Великобритании (скажем, LLP открыло офис в Лондоне и оказывает там консультационные услуги), то доходы и прирост капитала такой компании облагаются корпоративным налогом. Если же деятельность британского LLP на территории Великобритании не приводит к образованию постоянного представительства российской компании (например, LLP сдает в аренду здание в Лондоне), доходы российской компании облагаются налогом на доходы или налогом на прирост капитала.

При отсутствии у компании-нерезидента постоянного представительства, доходы облагаются в Великобритании у источника выплаты.

Доходы физического лица облагаются одним видом налога - налогом на доходы - независимо от того, ведет он деятельность через офис или агента или нет. В случае, если деятельность LLP ведется таким образом, у физического лица - нерезидента возникает в Великобритании офис или агент, налог уплачивается через этот офис или этим агентом. Если деятельность LLP ведется таким образом, что физическое лицо - нерезидент не считается имеющим в Великобритании офис или агента, налог удерживается у источника выплаты в Великобритании.

Если британское LLP не ведет деятельность и не получает доход в Великобритании, доходы товарищей, не являющихся британскими резидентами, не облагаются налогом в Великобритании.

Таким образом, при некоторых условиях деятельность британских LLP может осуществляться в практически безналоговом режиме. Данные инструменты активно используются в международной торговле, осуществляемой за пределами Великобритании, и для иной деятельности, не требующей применения соглашений об избежании двойного налогообложения.

Материал подготовлен компанией Roche & Duffay
тел. (495) 790-2660; 624-1300

¹⁷ Finance Act 1995 Section 126.