

Налогообложение сделок по передаче российской недвижимости с участием иностранных компаний

Весьма актуальной задачей современного корпоративного и налогового планирования является правильное оформление владения теми или иными активами, в особенности недвижимостью. Фактический собственник недвижимости может владеть ею как напрямую, так и через промежуточные инструменты – российские или зарубежные компании. Использование таких инструментов может, во-первых, облегчить процедуру передачи недвижимости новому собственнику в случае ее продажи, а, во-вторых, благоприятно сказаться на налогообложении. В настоящей статье рассматривается именно налоговый аспект данной проблемы.

Для достижения цели изменения фактического собственника недвижимости сделка может осуществляться путем продажи самого недвижимого имущества, а также путем смены собственника юридического лица, которому принадлежит недвижимое имущество. В рамках данной статьи мы рассмотрим данные сделки и их налоговые последствия.

Прежде всего, необходимо определить, о каких объектах гражданских прав мы говорим.

ГК РФ в ст. 128 указывает, что «к объектам гражданских прав относятся вещи, включая деньги и ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права; работы и услуги; информация; результаты интеллектуальной деятельности, в том числе исключительные права на них (интеллектуальная собственность); нематериальные блага».

При этом согласно ст. 130 ГК РФ «к недвижимым вещам (недвижимое имущество, недвижимость) относятся... все, что прочно связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно».

В соответствии со п. 2 ст. 130 ГК РФ «вещи, не относящиеся к недвижимости, включая деньги и ценные бумаги, признаются движимым имуществом». Ст. 143 ГК РФ указывает виды ценных бумаг, включая в них акции. Таким образом, акции являются движимым имуществом.

Отдельно необходимо упомянуть о долях. Прежде всего, доли (в ООО) являются не ценными бумагами, а имущественными правами. Так, УФНС РФ по г. Москве в Письме от 19.05.2005 N 20-12/36138 указывает, что продажа доли участника третьим лицам рассматривается как реализация имущественного права.

В настоящей статье мы не рассматриваем налогообложение физических лиц, а ограничиваемся налогообложением российских организаций и иностранных компаний в РФ. В любом случае подлежит уплате налог на имущество, который мы выносим за скобки, сосредотачиваясь на НДС и налоге на прибыль.

Продажа недвижимости

Как мы уже сказали ранее, отчуждаться может недвижимость, например, здание. В данном случае мы говорим о сделке по отчуждению недвижимого имущества. В соответствии с законодательством Российской Федерации сделки по приобретению недвижимого имущества заключаются в письменной форме; следует помнить, что переход права собственности на недвижимость по дого-

вору продажи недвижимости к покупателю подлежит государственной регистрации (п. 1 ст. 551 ГК РФ).

Рассмотрим вариант, при котором продавец – российская компания. Налогообложение в данном случае происходит следующим образом - уплачивается налог на прибыль (ст. 249 НК РФ) по ставке 24 % (ст. 284 НК РФ) и НДС (местом реализации товара является территория Российской Федерации, так как товар (здание) находится на территории Российской Федерации, не отгружается и не транспортируется ст. 147 НК РФ) по ставке 18%.

Если недвижимость относится к постоянному представительству иностранной компании в России, доход от ее продажи облагается налогами так же, как и у обычной российской организации (24% налог на прибыль и 18% НДС). Дальнейшее перечисление дохода со счетов представительства на головной офис зарубежной компании происходит в безналоговом режиме.

В случае если продавцом здания является иностранная компания, не имеющая постоянного представительства, налоговая база определяется налоговыми агентами (ст. 161 НК РФ), при этом налоговые агенты уплачивают НДС в бюджет независимо от того, исполняют ли они обязанности налогоплательщика, связанные с исчислением и уплатой налога или нет, по стандартной ставке – 18%.

Так как организация не осуществляет деятельность в РФ через постоянное представительство, то в соответствии со ст. 309 НК РФ. Согласно подп. 6 п. 1 указанной статьи доходы от реализации недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации относятся к доходам иностранной организации от источников в Российской Федерации и подлежат обложению налогом, удерживаемым у источника выплаты доходов. Налог с рассматриваемых доходов исчисляется с учетом положения о том, что из доходов могут вычитаться некоторые расходы (п. 4 ст. 309 НК РФ), по ставке 24%. Если расходы, указанные в п. 4 ст. 309 НК РФ, не признаются расходом для целей налогообложения, с таких доходов налог исчисляется по ставке 20% (подп. 1 п. 2 ст. 284 НК РФ).

Вообще говоря, если налоговый агент выплачивает иностранной организации доходы, которые согласно международным договорам облагаются налогом в Российской Федерации по пониженным ставкам, исчисление и удержание суммы налога с доходов производятся налоговым агентом по соответствующим пониженным ставкам (п. 3 ст. 310 НК РФ). Однако налог, взимаемый при продаже недвижимого имущества, в соответствии с налоговыми соглашениями не уменьшается.

Итак, «прямая» продажа недвижимости в РФ облагается как НДС (18%), так и налогом на прибыль (24%), а в случае иностранной компании без постоянного представительства в РФ – НДС (18%) и налогом на доход у источника выплаты (20% без учета расходов или 24% с учетом расходов) (без возможности уменьшения налоговым соглашением).

Продажа акций или долей российской организации, владеющей недвижимостью

Передаваться может не только недвижимость, но и сама компания, которой принадлежит недвижимость, с помощью продажи акций или долей (в зависимости от организационно-правовой формы). Рассмотрим случай российской организации, владеющей российской недвижимостью.

При продаже акций регистратор (лицо, ведущее реестр акционеров) обязан вносить в реестр записи о переходе прав собственности на ценные бумаги при предоставлении передаточного распо-

ряжения зарегистрированным лицом, передающим ценные бумаги, или лицом, на лицевой счет которого должны быть зачислены ценные бумаги, или уполномоченным представителем одного из этих лиц и (или) иных документов (Постановление ФКЦБ РФ от 02.10.1997 N 27 «Об утверждении положения о ведении реестра владельцев именных ценных бумаг»). При наличии некоторых обстоятельств, указанных в законодательстве, необходимо получения согласия антимонопольного органа или его уведомление.

Что касается долей в ООО, согласно ст. 21 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» участник общества вправе продать или иным образом уступить свою долю в уставном капитале общества. Таким образом, закон в понятие «уступка» включает понятие «продажа». Уступка доли совершается в простой письменной форме, если требование о ее совершении в нотариальной форме не предусмотрено уставом общества, указывает п. 6 ст. 21 упомянутого закона. Несоблюдение формы сделки по уступке доли (части доли) в уставном капитале общества, установленной настоящим пунктом или уставом общества, влечет ее недействительность. Необходимо также внести изменения в учредительные документы общества, а также зарегистрировать данные изменения.

При продаже акций или долей база по НДС не возникает в силу пп. 12 п. 2 ст. 149 НК РФ, которая указывает, что не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация на территории Российской Федерации долей в уставном (складочном) капитале организаций, ценных бумаг.

Следует отметить особые правила обложения реализации акций налогом на прибыль (обсуждаемые ниже). Суть их в том, что при продаже акций по «заниженной» стоимости цена сделки для целей налогообложения пересчитывается обратно к «нормальному» уровню. Таким образом, продажа по небольшой номинальной стоимости акций организации, владеющей дорогостоящей недвижимостью, не является корректным средством минимизации налога.

В соответствии со ст. 280 ГК РФ налогом на прибыль облагаются доходы от реализации акций. П. 6 указанной статьи регламентирует правила налогообложения реализации ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг. Если фактическая цена сделки находится в интервале цен по однородной ценной бумаге, зарегистрированной на рынке ценных бумаг на дату совершения сделки или на дату ближайших торгов, состоявшихся до дня совершения соответствующей сделки, если торги по этим ценным бумагам проводились у организатора торговли хотя бы один раз в течение последних 12 месяцев. Если информация о результатах торгов по однородным ценным бумагам отсутствует, то фактическая цена сделки принимается для целей налогообложения, если она отличается не более чем на 20 процентов от расчетной цены ценной бумаги. Расчетная цена определяется на дату заключения сделки налогоплательщиком самостоятельно или с привлечением оценщика, при этом используются методы оценки стоимости, предусмотренные законодательством Российской Федерации. Если налогоплательщик определяет расчетную цену акции самостоятельно, используемый метод оценки стоимости должен быть закреплен в учетной политике налогоплательщика.

При этом необходимо отметить, что Министерство РФ по налогам и сборам в своем Письме от 4 марта 2004 г. N 02-4-12/792 ссылается на Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 29.07.2003 по делу N А33-16082/02-СЗн-Ф02-2250/03-С1, который указывает, что использование метода чистых активов для определения расчетной цены акции, не обращающейся на организованном рынке ценных бумаг, является приоритетным.

Такую же позицию занял Минфин России, ссылаясь в Письме от 2 июня 2004 г. N 03-02-05/1/45 на указанное выше Постановление и добавив, что нормы налогового законодательства носят императивный характер, предусматривают конкретные права и обязанности для участников налоговых правоотношений, исполнение которых обязательно, а ранее законодатель, предусматривал в ст.280 НК РФ такой метод определения расчетной цены акции, как использование стоимости чистых активов эмитента, сделал его приоритетным, не указав иные методы расчета в норме.

Минфин России в Письме от 30 мая 2005 г. N 03-03-01-04/1/304 также указал, что в качестве приоритетного определения расчетной цены акции в соответствии с п. 6 ст. 280 НК РФ следует использовать стоимость чистых активов эмитента.

До 2005 г. Кодекс явно указывал на метод чистых активов как на один из возможных методов определения расчетной стоимости (и на этой версии основаны упомянутые выше подзаконные акты). В настоящее время Налоговый кодекс РФ не указывает какой-либо один метод определения стоимости акций, а указывает, что стоимость определяется в соответствии с действующим законодательством. Тем не менее на практике именно метод чистых активов и теперь рассматривается налоговыми органами как приоритетный.

Для налогообложение прибыли от реализации долей в ООО особых правил (таких как в отношении продажи акций) законом не предусмотрено. То есть продажа долей в ООО даже по явно заниженной стоимости не влечет по закону принудительного пересчета цены сделки для целей налогообложения. Ст. 40 НК РФ, также допускающая пересмотр цены сделки для налоговых целей, к данным операциям неприменима (во всяком случае, напрямую), так как речь в ней идет о цене «товаров, работ или услуг», а доли в ООО являются имущественными правами. Впрочем, для пересмотра цены сделки налоговые органы в этом случае могут воспользоваться неcodифицированной (не закрепленной в законе, но существующей в судебных решениях) доктриной «недобросовестного налогоплательщика» и ее более современной модификацией – доктриной «деловой цели» или «необоснованной налоговой выгоды». Однако бремя доказывания недобросовестности лежит на налоговом органе. (См. Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. N 53.)

Рассмотрим теперь случай, когда акции или доли российской организации, владеющей недвижимостью, реализуются иностранной компанией.

При получении дохода иностранной компанией, не имеющей постоянного представительства в РФ необходимо учесть, что согласно подп. 5 п. 1 ст. 309 НК РФ доходы от реализации акций (долей) российских организаций, более 50 процентов активов которых состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации относятся к доходам иностранной организации от источников в Российской Федерации и подлежат обложению налогом, удерживаемым у источника выплаты доходов. Налог с данного вида дохода исчисляется с учетом положения о том, что из доходов могут вычитаться некоторые расходы (п. 4 ст. 309 НК РФ), по ставке 24%. Если расходы, указанные в п. 4 ст. 309 НК РФ, не признаются расходом для целей налогообложения, с таких доходов налог исчисляется по ставке 20% (подп. 1 п. 2 ст. 284 НК РФ).

Хотя закон не упоминает этого явно, по-видимому, правила ст. 280 НК РФ в отношении пересчета стоимости акций для налоговых целей, применимы и к налогообложению иностранных компаний. (Так как закон не устанавливает каких-либо особенностей определения расчетной цены продаваемых акций для иностранных компаний, не имеющих постоянного представительства в РФ, то применяются правила ст. 280 НК РФ.)

При этом, если налоговый агент выплачивает иностранной организации доходы, которые согласно международным договорам облагаются налогом в Российской Федерации по пониженным ставкам, исчисление и удержание суммы налога с доходов производится налоговым агентом по соответствующим пониженным ставкам (п. 3 ст. 310 НК РФ).

В качестве примера мы рассмотрим договоры Российской Федерации с Кипром и Италией.

Договор с Италией (точнее – это Конвенция между Правительством РФ и Правительством Итальянской Республики «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал и предотвращении уклонения от налогообложения») указывает, что согласно ст. 13 (Прирост стоимости капитала) что доходы от отчуждения движимого имущества могут облагаться налогом в государстве собственника имущества. Однако это относится к случаям, например, когда движимое имущество составляет часть коммерческого имущества постоянного представительства.

Говоря о рассматриваемом нами случае, необходимо сослаться на п. 4 ст. 13, которая указывает на то, что доходы от отчуждения имущества, иного, чем указанное выше, подлежат налогообложению в государстве, резидентом которого является лицо, отчуждающее имущество. Таким образом, налогообложение происходит по месту нахождения продавца. Такую позицию занял Минфин РФ в Письме от 12.08.2005 N 03-08-05, указывая, что продажа долей компании в российских организациях, активы которых более чем на 50 процентов состоят из недвижимого имущества, не являются доходами от непосредственной реализации недвижимого имущества. Доходы итальянской компании от отчуждения долей в российской организации, более 50 процентов имущества которой состоят из недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации, не подлежат обложению налогом на доходы иностранных организаций от источников в Российской Федерации. Данное правило применяется в случае своевременного подтверждения постоянного местонахождения организации в Италии. Соответственно, у продавца имущества (в рассматриваемой ситуации это ООО) не возникает обязанностей налогового агента по удержанию налога на доходы иностранных организаций от источников в Российской Федерации. Следует обратить внимание, что если акции являются движимым имуществом, то доли являются имущественными правами, однако Минфин в указанном Письме рассмотрел доходы от отчуждении долей в качестве доходов от отчуждения «иного имущества», а не в качестве «иных доходов».

В договоре с Кипром указаны правила налогообложения дохода от отчуждения движимого имущества, которыми и являются акции в ст. 13 «Доходы от отчуждения имущества», в п. 4 которого, как и в договоре с Италией говорится о том, что доходы от отчуждения любого имущества иного, чем недвижимость и доходы от отчуждения движимого имущества, составляющего часть постоянного представительства, подлежат налогообложению только в том договариваемом государстве, резидентом которого является лицо, отчуждающее имущество.

При этом Управление МНС РФ по г. Москве в Письме от 22.09.2004 N 26-12/61657 указывает, что в случае продажи акций российской компании кипрской компанией российской компанией при предоставлении необходимых документов налогообложение происходит на Кипре, а покупатель (в данном случае – российская организация) не должна выполнять функции налогового агента.

Напомним, что вышесказанное относится к случаю, когда недвижимость составляет более 50% активов российской организации. Если же эта доля меньше, то при отсутствии постоянного представительства в РФ налога в РФ от продажи российских акций или долей у иностранной компании не возникает (п. 2 ст. 309 НК РФ), независимо от наличия или отсутствия налогового соглашения.

(Таким образом, в определенных случаях имеет смысл «разбавить» активы российской организацией движимым имуществом, с оглядкой, однако, на доктрину «деловой цели».)

Итак, при отсутствии постоянного представительства иностранной компании - продавца акций или долей налог за нее удерживает и уплачивает налоговый агент, то есть российская организация, приобретающая акции. А что будет, если покупателем также является иностранная организация без постоянного представительства в РФ? Согласно букве Налогового кодекса, возникает двусмысленная ситуация. С одной стороны, у компании-продавца возникает налоговая база в РФ. С другой стороны, закон не возлагает на нее обязанности уплаты налога, так как эта обязанность лежит на налоговом агенте. Но и обязанности налогового агента возлагаются лишь на российские организации (и иностранные компании с постоянным представительством в РФ) (ст. 310 НК РФ). Таким образом, в рассматриваемой ситуации ни у кого не возникает обязанности уплаты налога, хотя налоговая база существует. На практике налог в такой ситуации обычно никем и не выплачивается. Это можно рассматривать как пробел в законодательстве. В настоящее время не существует какой-либо судебной практики в данном отношении.

Итак, при продаже акций или долей российской компании, владеющей недвижимостью, НДС не взимается. Если продавец – российская организация (или иностранная компания с постоянным представительством в РФ), прибыль от продажи долей или акций облагается налогом на прибыль в РФ (24%). При этом стоимость акций (но не долей) может подлежать коррекции для целей налогообложения по ст. 280 НК РФ. Если продавец – иностранная компания без постоянного представительства в РФ, доход от продажи облагается налогом у источника (20% без учета расходов или 24% с учетом расходов) (с возможностью уменьшения до нуля налоговым соглашением). Налог уплачивает налоговый агент – российский покупатель. Однако если покупателем является иностранная компания, закон не возлагает обязанность уплаты налога ни на покупателя, ни на продавца (имеет место пробел в законодательстве).

Продажа акций или долей иностранной компании, владеющей российской недвижимостью

Рассмотрим теперь случай продажи акций или долей иностранной компании, владеющей российской недвижимостью. Дополнительно к вышесказанному необходимо иметь в виду следующее.

Правила ст. 280 НК РФ относительно пересчета цены продажи акций для целей налогообложения распространяются и на акции иностранных компаний. Однако правила ст. 309 НК РФ относительно взимания налога у источника на доход от продажи акций или долей организаций с большой долей российской недвижимости в активах относятся лишь к акциям или долям российских организаций.

Таким образом, российская организация (или иностранная, действующая через постоянное представительство в РФ), продающая акции или доли иностранной компании, владеющей российской недвижимостью, облагается налогом, по существу, так же, как и при продаже акций или долей аналогичной российской организации. Однако если продавцом является иностранная компания, то налога у источника не возникает независимо от доли недвижимости в активах продаваемой компании и от наличия или отсутствия налогового соглашения, а также от того, кто является покупателем.

Итак, при продаже акций или долей иностранной компании, владеющей недвижимостью, НДС в РФ не взимается. Если продавец – российская организация (или иностранная компания с постоян-

ным представительством в РФ), прибыль от продажи долей или акций облагается налогом на прибыль в РФ (24%). При этом стоимость акций (но не долей) может подлежать коррекции для целей налогообложения по ст. 280 НК РФ. Если продавец – иностранная компания без постоянного представительства в РФ, доход от продажи налогом в РФ не облагается.

Выводы

Фактическое отчуждение недвижимости может проходить несколькими способами, при этом налоговые последствия также будут различными.

При продаже юридическим лицом недвижимости в РФ с него будет взиматься НДС и налог на прибыль. При продаже долей или акций компании, владеющей недвижимостью, НДС не возникает. Если продавец акций или долей – российская организация (или иностранная компания с постоянным представительством в РФ), доходы от продажи облагаются налогом на прибыль. Если продавец акций или долей – иностранная компания без постоянного представительства в РФ, доход от продажи акций или долей российской организации, владеющей недвижимостью, может облагаться налогом у источника (при большой доле недвижимости в активах организации). Этот налог у источника может устраняться международным налоговым соглашением. Выплачивает налог (если таковой имеется) российский покупатель, действующий в качестве налогового агента. Если недвижимость оформлена на иностранную компанию, налога у источника в РФ при продаже ее акций акционером - иностранной компанией налога у источника в РФ не возникает.

Таким образом, использование иностранных компаний в качестве инструментов владения российской недвижимостью позволяет в определенных случаях сократить налоговые потери при продаже этой недвижимости.

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