



Налоговое структурирование: есть, о чём подумать!



От «малого»
К «великому»

Налоговые аспекты сделок с участием малых и средних предприятий на льготных режимах н/о

После изменения структуры владения в результате сделки компании, использовавшие льготные режимы налогообложения (УСН, ЕНВД), могут утратить право применять такие режимы и должны перейти на общий режим налогообложения

Переход на общий режим увеличивает общую налоговую нагрузку и часто приводит к ухудшению финансовых показателей бизнеса

Налоговые аспекты сделок с участием малых и средних предприятий на льготных режимах н/о

Налоговая нагрузка при УСН и общем режиме налогообложения					
млн руб.	Сумма операций	Общий режим			
		УСН 6%	УСН 15%	Отчет о прибылях и убытках	НДС
Выручка	2,000	2,000	2,000	1,695	(305)
Расходы (из них 500 - приобретение материалов)	(700)	-	(700)	(624)	76
Социальные налоги (30%)	(60)	(60)	(60)	(60)	-
Налог на имущество	(30)	н.п.	н.п.	(30)	-
Расходы		-	(760)	(714)	-
Налоговая база		2,000	1,240	981	-
Налог на прибыль / Единый налог		(60)*	(186)	(196)	-
Чистая прибыль		1,180	1,054	785	-
Итого налоговая нагрузка		(120)	(246)	(515)	(229)
<i>Соотношение чистой прибыли и выручки</i>		59%	53%	46%	
<i>Соотношение налоговой нагрузки и выручки</i>		6%	12%	30%	

Выручка и расходы на закупки материалов указаны без НДС при использовании и общего режима; суммы исходящего и входящего НДС выделены отдельно

Примечание: * Единый налог уменьшается на сумму социальных налогов в размере, не превышающем 50% единого налога

Налоговые аспекты сделок с участием малых и средних предприятий на льготных режимах Н/О

Основные показатели режимов налогообложения

	УСН	ЕНВД	Общий
Налоговая база	Доходы / Доходы минус расходы	Вмененный доход (произведение базовой доходности и величины физического показателя (например, численности персонала) по виду деятельности)	Доходы минус расходы
Метод учета	Кассовый метод	Не применимо	Метод начисления
Налоговая ставка	6%, если налоговая база "доходы" 15%, если налоговая база "доходы минус расходы"	Единый налог 15% с вмененного дохода	Налог на прибыль - 20% Налог на имущество – 2.2% НДС – 18%
Освобождены от уплаты	Налога на прибыль Налога на имущество (кроме недвижимости, по которой база определяется по кадастровой стоимости) НДС (кроме НДС при ввозе товаров из-за границы)	Налога на прибыль Налога на имущество (кроме недвижимости, по которой база определяется по кадастровой стоимости) НДС (кроме НДС при ввозе товаров из-за границы)	Нет
Основные ограничения для применения режима	Организации, имеющие филиалы Доля владения юридическим лицом - более 25% Средняя численность - более 100 человек Выручка - более 60 млн руб. (с 01.01.2017 – 120 млн руб.) Остаточная стоимость основных средств - более 100 млн руб. (с 01.01.2017 – 150 млн руб.)	Доля владения юридическим лицом - более 25% Средняя численность - более 100 человек	Нет ограничений

Спорные практические моменты при переходе с УСН на ОСН

Вычет НДС по капитальному строительству

НДС по капитальному строительству можно принять к вычету, если объекты были введены в эксплуатацию в периоде применения ОСН

Однако, по мнению судов, такой НДС к вычету можно принять если только в период применения УСН применялась база «доходы минус расходы»

Кроме того, в 2015 г. суд отказал в вычете НДС даже компании, применявшей базу «доходы минус расходы», указав, что спорная сумма НДС должна включаться в первоначальную стоимость основных средств и погашаться путем начисления амортизации (Определение ВС РФ от 15.10.2015 № 301-КГ15-12232)

Вычет НДС по товарам, приобретенным, но не оплаченным в периоде применения УСН

По товарам, приобретенным, но не оплаченным в периоде применения УСН, можно заявить НДС к вычету при условии, что:

- такие товары будут использованы уже при ОСН, т.е. в НДС облагаемой деятельности;
- налогоплательщик в период применения УСН применял базу «доходы минус расходы»

НДС с реализации при переходе с УСН на ОСН

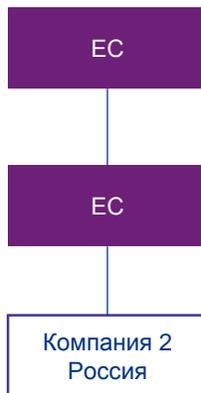
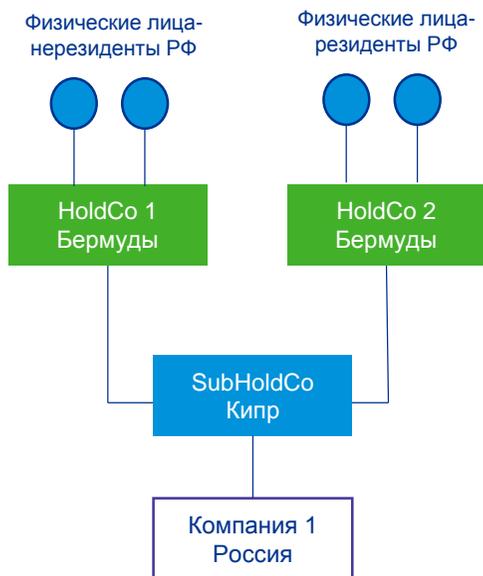
Налоговые органы часто пытаются начислять исходящий НДС сверх цены, установленной в период применения УСН

При исчислении НДС по расчетной ставке (т.е. 18/118) свою позицию, вероятно, придется доказывать в суде



ВЫХОД В СВЕТ

Структурирование сделки по правилам де-оффшоризации

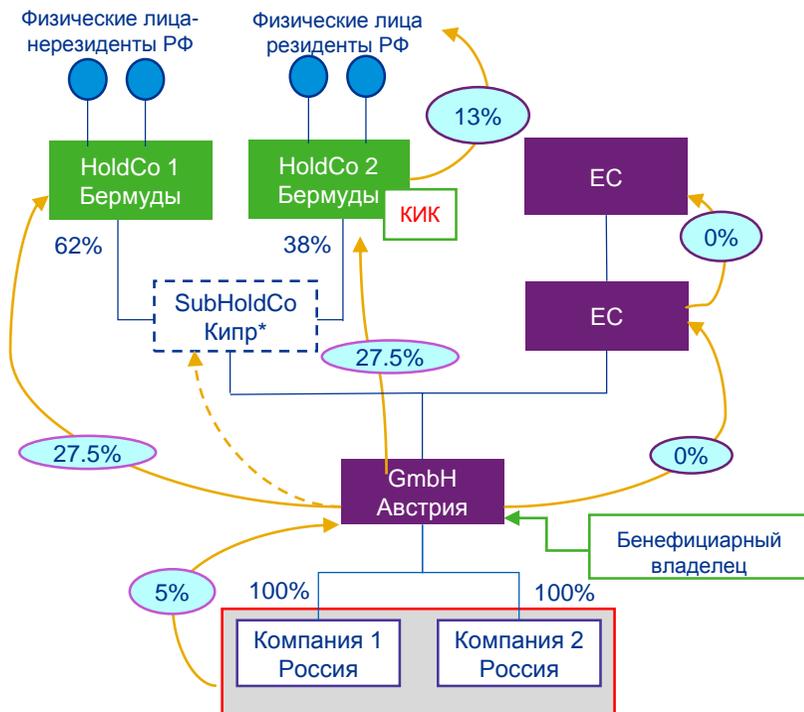


Цель – слияние двух операционных бизнесов в РФ

Вводные данные

- Две операционные компании в РФ: Компания 1 и Компания 2
- 100%-м участником Компании 1 является компания – налоговый резидент Кипра (SubHoldCo)
- Акционерами SubHoldCo выступают холдинговые компании-резиденты Бермудских островов
- Бенефициарными собственниками компании HoldCo 2 являются физические лица-налоговые резиденты РФ
- Участниками Компании 2 является компания-налоговый резидент Евросоюза

Первоначальная структура сделки



(*) Нет фактического присутствия, компания не является бенефициарным собственником

Плюсы

- возможность применения ставки 0% налога у источника выплаты дивидендов для одной из сторон по Parent-Subsidiary Directive EC

Минусы

- высокая ставка налога у источника на выплаты (ставка 27.5% при выплате дохода на Кипр и Бермуды (в соответствии с положениями налогового законодательства Австрии для использования льготных ставок по СИДН необходимо фактическое присутствие материнской компании на Кипре)

Основой для расчета является выплата дивидендов российским операционным бизнесом в размере 1000 условных единиц каждой из сторон

Налогообложение выплат первоначальной структуры

	ФЛ- резиденты		
	РФ	Бермуды	ЕС
Налог у источника в РФ по СИДН, 5%	(50)	(50)	(50)
Налогообложение в Австрии (Налог на прибыль), 25%*	(238)	(238)	(238)
Налог у источника в Австрии, 27,5%	(196)	(196)	n/a
Налогообложение в Австрии (Налог на прибыль)	n/a	n/a	-
Налог у источника в Австрии по Директиве ЕС о материнских и дочерних компаниях	n/a	n/a	-
НДФЛ в РФ, 13%	(67)	n/a	n/a
	(551)	(483)	(288)

(*) 0% если GmbH владеет не менее чем 10% Компанией 1 и Компанией 2 в РФ на протяжении более 1 года

Налогообложение прироста капитала первоначальной структуры

Реализация акций GmbH

Бермуды	25.0%
Россия	13.0%

Целевая структура сделки



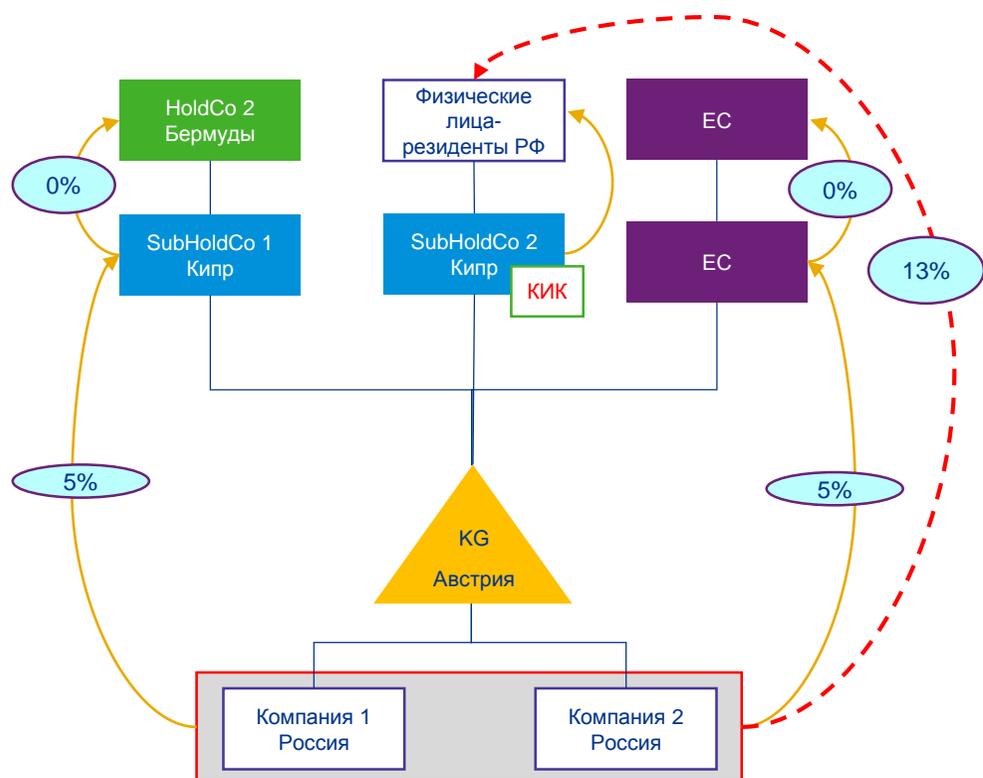
Структура должна была соответствовать следующим требованиям:

- Сопоставимый уровень налогообложения для всех участников сделки
- Минимальные затраты по внедрению структуры
- Исключение репутационных рисков
- Минимальные налоговые последствия для бенефициарных собственников при получении дохода в виде дивидендов и при выходе из бизнеса

При выборе структуры учитывались следующие факторы:

- Возможность применения пониженных ставок налога у источника при выплате дохода по СИДН, в том числе выполнения требований по прямому участию в иностранной организации
- Последние изменения в налоговом законодательстве РФ в соответствии с Законом о деофшоризации
- Положения о предотвращении злоупотребления правом (anti-abuse rules) Parent-Subsidiary Directive ЕС

Итоговая структура сделки



Вводные данные:

- Австрия – образование JV в форме KG (транспарентная (transparent) с точки зрения налогообложения)
- Кипр – создание достаточного фактического присутствия (substance) с целью применения пониженных ставок налога у источника при выплате дивидендов
- Россия - ликвидация до 2018 г. HoldCo 1 Бермуды для получения льготы по НДФЛ при получении SubHoldCo 2 Кипр акций HoldCo 2 Бермуды при ее ликвидации

Налогообложение выплат предложенной структуры

	ФЛ- резиденты		
	РФ	Бермуды	ЕС
Налог у источника в РФ по СИДН, 5%	n/a	(50)	(50)
Налогообложение в Австрии (Налог на прибыль)	-	-	-
Налог у источника в Австрии по Директиве ЕС о материнских и дочерних компаниях	n/a	n/a	-
НДФЛ в РФ 13%	(130)	-	-
	(130)	(50)	(50)

Налогообложение прироста капитала предложенной структуры

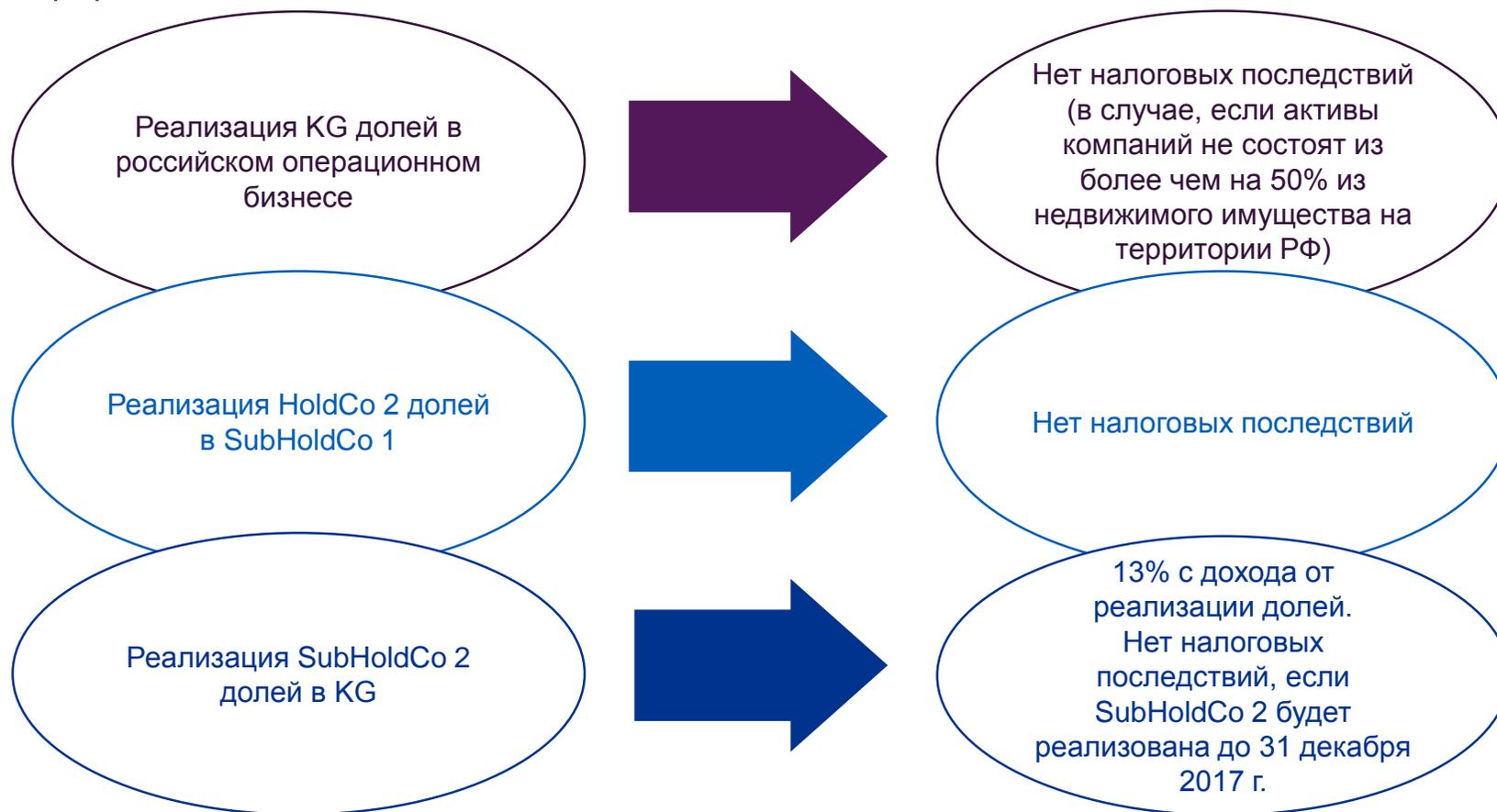
Реализация акций GmbH

Бермуды	25.0%
Россия	13% / 0%

Налоговые последствия

- В соответствии со ст. 312 НК РФ положения СИДН могут применены к бенефициарному владельцу, который косвенно участвует в российской организации. В связи с новизной и неопределенностью данного законодательства, для применения пониженной ставки по СИДН при косвенном участии необходимо получение адресных разъяснений налоговых органов РФ. Нам известно о факте получения подобных разъяснений
- Дивиденды, выплаченные Компаниями РФ в адрес SubHoldCo 1 облагаются по ставке 5% согласно СИДН
- SubHoldCo 2 является КИК для физических лиц-резидентов РФ. При выплате дивидендов согласно ст. 7 НК РФ, Компании РФ удерживают НДФЛ по ставке 13%. Согласно положениям НК РФ дивиденды, полученные КИК от российской организации не облагаются

Налогообложение предложенной структуры сделки





kpmg.ru



kpmg.com/app

Информация, содержащаяся в настоящем документе, носит общий характер и подготовлена без учета конкретных обстоятельств того или иного лица или организации. Хотя мы неизменно стремимся представлять своевременную и точную информацию, мы не можем гарантировать того, что данная информация окажется столь же точной на момент получения или будет оставаться столь же точной в будущем. Предпринимать какие-либо действия на основании такой информации можно только после консультаций с соответствующими специалистами и тщательного анализа конкретной ситуации.

© 2016 АО «КПМГ», компания, зарегистрированная в соответствии с законодательством Российской Федерации, член сети независимых фирм КПМГ, входящих в ассоциацию KPMG International Cooperative (“KPMG International”), зарегистрированную по законодательству Швейцарии. Все права защищены.

KPMG и логотип KPMG являются зарегистрированными товарными знаками или товарными знаками ассоциации KPMG International.