

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/1999-849X-2021-14-1-123-130
УДК 336.02;336.22;336.227(045)
JEL H22, H30, H87

Международное и российское налогообложение трансграничной косвенной продажи недвижимости в 2021–2023 годах

А.В. Князева

Финансовый университет, Москва, Россия
<https://orcid.org/0000-0002-1348-2243>

АННОТАЦИЯ

Предмет исследования – порядок налогообложения операций косвенной продажи недвижимости. *Цель работы* – определение современных тенденций международного налогообложения операций косвенной продажи недвижимости для выработки предложений по их учету в российском налоговом законодательстве. В результате исследования выявлена несогласованность налогового регулирования международных операций по реализации недвижимости для физических и юридических лиц, что приводит к потерям бюджета и возможному уклонению от уплаты налогов, т.е. к нарушению принципа справедливости международного налогообложения. Предложены изменения в положениях глав 23 и 25 Налогового кодекса Российской Федерации, позволяющие уменьшать налоговую базу по налогу на доходы физических лиц – нерезидентов на сумму расходов по приобретению недвижимого имущества и облагать налогом прирост стоимости имущества, т.е. экономическую выгоду, определенную в ст. 41 НК РФ; возложить обязанности по исчислению и уплате налога на прибыль организаций на налогоплательщиков, за исключением института налогового агента, ликвидируя тем самым пробел в законодательстве, не охватывающем сделки с недвижимостью между нерезидентами; распространить «правило 365 дней» на положения пп. 5 п. 1 ст. 309 НК РФ, противодействуя уклонению от уплаты налогов в результате искусственных манипуляций со структурой активов российских организаций в краткосрочном периоде; расширить перечень объектов недвижимости, в отношении которых необходимо предоставлять сведения об участии иностранных лиц, имеющих доли прямого или косвенного участия свыше 5%, формируя базу данных, необходимую для налогового администрирования доходов от реализации недвижимости. Совокупность предлагаемых изменений унифицирует подходы к налогообложению пассивных доходов нерезидентов организаций и физических лиц.

Ключевые слова: косвенная продажа; недвижимость; международные налоговые соглашения; международное налогообложение; налоговый агент; налог на прибыль организаций; оптимизация налогообложения; налоговое планирование

Для цитирования: Князева А.В. Международное и российское налогообложение трансграничной косвенной продажи недвижимости в 2021–2023 годах. *Экономика. Налоги. Право.* 2021;14(1):123-130. DOI: 10.26794/1999-849X-2021-14-1-123-130

ORIGINAL PAPER

International and Russian Taxation of Cross-Border Indirect Real Estate Sales in 2021–2023

A.V. Knyazeva

Financial University, Moscow, Russia
<https://orcid.org/0000-0002-1348-2243>

ABSTRACT

The subject of the study is the procedure for taxation of transactions of indirect sale of real estate. *The purpose of the work* is to determine the current trends in international taxation of transactions of indirect sale of real estate in order to develop proposals for their accounting in the Russian tax legislation. As a result of the study, the inconsistency of tax regulation of international real estate sales operations for individuals and legal entities was revealed, which leads

© Князева А.В., 2021

to budget losses and possible tax evasion, i.e. to violation of the principle of fairness of international taxation. Some changes are proposed into the provisions of Chapters 23 and 25 of the Tax Code of the Russian Federation: to reduce the tax base under the tax to incomes of physical persons – non-residents in the amount of acquisition cost of real estate and to tax the capital gains, i.e. the economic benefits specified in article 41 of TC of the Russian Federation; to impose duties on calculation and payment of tax on profit of organizations taxpayers, with the exception of the institute of tax agent, thereby eliminating the gap in the legislation that did not include real estate transactions between non-residents; to extend the “365-day rule” to the provisions of clause 5, clause 1, Article 309 of the Tax Code of the Russian Federation, countering tax evasion as a result of artificial manipulations with the structure of assets of Russian organizations in the short term; to expand the list of real estate objects in respect of which it is necessary to provide information on the participation of foreign persons with direct or indirect participation of more than 5%, forming a database necessary for tax administration of income from the sale of real estate. The set of proposed changes unifies approaches to taxation of passive income of nonresidents organizations and individuals.

Keywords: indirect sale; real estate; international tax agreements; international taxation; tax agent; corporate income tax; tax optimization; tax planning

For citation: Knyazeva A.V. International and Russian taxation of cross-border indirect real estate sales in 2021-2023. *Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economics, taxes&law*. 2021;14(1):123–130. (In Russ.) DOI: 10.26794/1999-849X-2021-14-1-123-130

ВВЕДЕНИЕ

Порядок налогообложения в России операций по реализации недвижимости предполагает включение соответствующих доходов в налоговую базу по налогу на прибыль организаций или налогу на доходы физических лиц (далее — НДФЛ). При этом доход от реализации недвижимости включается в общую налоговую базу и облагается налогом по общей налоговой ставке только при реализации, т.е. при переходе права собственности на объект недвижимости от продавца к покупателю, и в нем не учитывается прирост или уменьшение стоимости недвижимости в период владения объектом недвижимости. Налогообложение доходов от косвенной реализации недвижимости нерезидентам важно для стран с высоким объемом иностранных инвестиций. Благодаря тому, что недвижимость является особым товаром, обладающим рядом характерных только для него свойств, налоговый орган может однозначно без затруднений определять источник дохода и связывать его с юрисдикцией, которая имеет право на налогообложение такого дохода.

Принцип равенства налоговых юрисдикций, обеспечивающий справедливое распределение прав на налогообложение соответствующего дохода, распространяется и на косвенную продажу недвижимости¹

¹ Термин «косвенная продажа недвижимости» подразумевает, например, что продавец имущества зарегистрирован в офшоре. Вся прибыль, полученная от продажи недвижимости, оседает в низконалоговых юрисдикциях. В данном случае выручка от продажи недвижимости не облагается налогом в стране, в которой зарегистрирован получатель дохода.

нерезидентом, в результате чего доходы от прямой продажи недвижимости подлежат налогообложению в стране местонахождения недвижимости. Таким образом, государство имеет право облагать доходы, связанные с приростом стоимости капитала (недвижимости) в случае, если источник прироста расположен на территории этого государства. Право страны резидентства продавца облагать доходы последнего не нарушается, а двойное налогообложение может устраняться одним из известных методов (например, посредством зачета налога, уплаченного за рубежом). Однако основная проблема, возникающая при налогообложении доходов от косвенной продажи недвижимости, связана с реализацией механизма исчисления и уплаты налога, когда стороны сделки не являются налоговыми резидентами и на покупателя невозможно возложить обязанности налогового агента.

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДОХОДОВ ПРИ КОСВЕННОЙ ПРОДАЖЕ НЕДВИЖИМОСТИ В РОССИИ

Если рассматривать простую сделку, заключающуюся в прямой продаже недвижимости продавцом-нерезидентом покупателю-резиденту, то общий подход к налогообложению недвижимости, выражается в том, что преимущественное право на налогообложение доходов принадлежит государству местонахождения недвижимости. Такие доходы относятся к пассивным, не связанным с предпринимательской деятельностью. По общему правилу пассивные доходы подлежат включению в налоговую базу в размере выручки от реализации и не уменьшаются на суммы расходов, связанных с получением такого дохо-

да. Однако в отношении международных операций с недвижимостью предусмотрены особые правила, позволяющие уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль организаций на сумму расходов по приобретению такого имущества, а также расходов по его обслуживанию, оценке (п. 4 ст. 309, ст. 268 Налогового кодекса Российской Федерации, далее — НК РФ). Налог на прибыль организаций с таких доходов взимается по ставке 20%.

В отличие от иностранных организаций, физические лица — нерезиденты не могут уменьшать налогооблагаемые доходы (пп. 5 п. 1 ст. 208 НК РФ) на сумму расходов, связанных с приобретением недвижимого имущества (пп. 1 п. 2 ст. 220 НК РФ). Кроме этого, они должны уплачивать НДФЛ по ставке 30%. Учитывая тот факт, что прирост стоимости имущества в том числе обусловлен естественным инфляционным процессом, физические лица — нерезиденты подвержены существенно большему налоговому бремени, чем иностранные организации. Единственная возможность для физического лица — нерезидента снизить налоговую нагрузку заключается в отсрочке реализации недвижимости на срок более пяти лет с момента приобретения².

Такие различия в налогообложении доходов нерезидентов организаций и физических лиц нарушают принцип справедливого налогообложения и могут косвенно мотивировать использование в структуре владения недвижимостью именно организаций. Ранее аналогичные риски существовали в российском налогообложении дивидендов, но были исключены посредством снижения налоговой ставки по НДФЛ с 30% до уровня ставки по налогу на прибыль организаций 15%³.

Имущество может реализовываться косвенно посредством продажи акций или долей организации, которой принадлежит недвижимость, расположенная на территории Российской Федерации. При этом косвенная продажа привлекательнее прямой продажи, поскольку в первом случае не возникает⁴ объекта налогообложения налогом на добавленную стоимость.

² Пункт 17.1 ст. 217 НК РФ, Федеральный закон от 27.11.2018 № 425-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации».

³ Федеральный закон от 16.05.2007 № 76-ФЗ «О внесении изменений в статьи 224, 275 и 284 части второй Налогового кодекса Российской Федерации».

⁴ Пункт 12 п. 2 ст. 149 НК РФ.

Налоговое регулирование косвенной продажи недвижимости вводилось поэтапно. Правило в отношении доли недвижимого имущества, превышающей 50% активов организации, было установлено изначально. С 2011 г.⁵ было введено освобождение от налогообложения доходов от реализации акций и ПФИ, обращающихся на организованном рынке. С 2015 г.⁶ был расширен круг объектов налогообложения с акций и долей только российских компаний до организаций любой национальности, т.е. положения ст. 309 НК РФ распространились также на иностранных «бабушек» и «прабабушек» российских компаний. Кроме этого, с 2015 г. был уточнен порядок определения доли недвижимого имущества, которая стала включать не только недвижимость, представляющую активы организации, чьи акции (доли) реализуются, но и недвижимость, принадлежащую ее дочерним организациям, т.е. косвенно составляющую активы организации, чьи акции или доли являются предметом сделки. Одновременно иностранным организациям, имеющим недвижимость, признаваемую объектом налогообложения по налогу на имущество организаций, была вменена обязанность представлять одновременно с подачей декларации по налогу сведения об участниках (учредителях), включая косвенное участие физических лиц и публичных компаний, если доля их прямого или косвенного участия превышает 5% (абз. 2 п. 3 ст. 386 НК РФ). Сведения представляются по состоянию на 31 декабря налогового периода, за который подается декларация по налогу на имущество организаций. И, наконец, только в 2016 г. в п. 1.1 ст. 309 НК РФ была устранена ошибка, и доходы от реализации акций (долей) были отнесены к доходам, подлежащим налогообложению налогом, удерживаемым у источника, в явной форме, а не в результате «комплексного толкования» норм указанной статьи.

Если покупателем недвижимости, расположенной на территории Российской Федерации, выступает российская организация, то механизм налогообложения

⁵ Федеральный закон от 07.06.2011 № 139-ФЗ «О внесении изменений в статью 95 части первой, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в части формирования благоприятных налоговых условий для инновационной деятельности и статью 5 Федерального закона «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации».

⁶ Федеральный закон от 24.11.2014 № 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)».

доходов иностранного продавца как при прямой, так и при косвенной продаже недвижимости идентичен: при реализации недвижимости либо ценных бумаг организации, более 50% активов которых прямо или косвенно состоят из недвижимого имущества, находящегося на территории страны, возникает доход от источников в Российской Федерации и обязанность по уплате российского налога на прибыль организаций с дохода от реализации ценных бумаг, уменьшенных на расходы по приобретению и реализации таких ценных бумаг⁷. При совершении операций с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке, доход от косвенной продажи недвижимости налогообложению у источника выплаты в России не подлежит. Такое освобождение от налогообложения обусловлено существенным количеством операций, совершаемых на организованном рынке неограниченным кругом лиц, что затрудняет их налоговый контроль и замедляет торговлю таким ценными бумагами. Однако до настоящего времени не был определен порядок уплаты налога, если покупателем является нерезидент или физическое лицо — резидент, для которых не установлена обязанность налоговых агентов [1].

Обязанности налогового агента возлагаются на российские организации, выступающие источниками выплаты доходов нерезиденту. С точки зрения налогового контроля резидент сохраняет связь с юрисдикцией, а налоговый орган может напрямую воздействовать на такое лицо. Кроме того, могут быть приняты обеспечительные меры в отношении приобретенной недвижимости. Таким образом, покупатель — налоговый резидент заинтересован в перечислении налога в бюджет. Однако налоговым агентом может выступать только российская организация, т.е. в случае, если покупателем недвижимости является физическое лицо — резидент или любое лицо нерезидент, отсутствует такой существенный элемент налогообложения, как порядок исчисления и уплаты налога, и возникает неясность в порядке налогообложения, становящаяся предметом налоговых споров.

На практике для обхода положений ст. 309 НК РФ при совершении операций с необразающимися ценными бумагами и долями могут создаваться иностранная материнская компания и совершаться операции купли-продажи долей или акций такой иностранной компании, косвенно реализуя таким образом недвижимость, расположенную на территории Российской Федерации, составляющую активы

дочерней российской организации. В этом случае и продавец, и покупатель не являются налоговыми резидентами в России; следовательно, они находятся за пределами налогового администрирования, поскольку невозможно вменить иностранному лицу обязанности налогового агента в рамках действующих положений налогового законодательства.

В частности, примером сделки между нерезидентами может служить история с участием компании *IKEA Einrichtungs GmbH*, продавшей в 2011 г. свои российские дочерние компании нидерландскому холдингу. Поскольку операция совершалась между нерезидентами, российский бюджет не смог получить налог с доходов, а также не имел оснований для мероприятий налогового контроля лица, не состоявшего на налоговом учете⁸. Однако данный случай не обусловил изменение НК РФ или международных налоговых соглашений, включая российское Типовое соглашение, в части налогообложения доходов от отчуждения недвижимости, как это произошло в других странах, например в Индии по итогам решения по делу *Vodafone*⁹ в 2012 г., в Китае с 2009 г., в Индонезии, Перу [2] с 2011 г. Российский законопроект¹⁰ о внесении изменений в российское налоговое законодательство для защиты фискальных интересов российского бюджета и одновременного обеспечения справедливого налогообложения для всех участников рынка недвижимости был отклонен, поскольку не содержал предложений по уточнению порядка исчисления и уплаты налога с доходов от косвенной реализации недвижимости между нерезидентами либо с участием покупателя — физического лица, являющегося налоговым резидентом. Таким образом, вопрос о порядке налогообложения косвенной продажи недвижимости нерезидентами в российской налоговой системе не разрешен, что может привести к отрицательным последствиям в поведении налогоплательщиков и реакции в обществе, поскольку объекты налогообложения

⁸ Трифонов В. Следствие вернулось к ИКЕА. Дело о неуплате компанией налогов возбуждено заново // Газета «Коммерсантъ» № 200 от 27.10.2016. С. 4. URL: <https://www.kommersant.ru/doc/3126761>.

⁹ Вахитов Р. Р. Дело компании Vodafone: урок ценой в 2,6 млрд долл. // Налоговед. 2011. URL: <http://nalogoved.ru/art/197.html>.

¹⁰ Законопроект от 08.07.2020 № 985268–7 «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в части налогообложения косвенной продажи недвижимости посредством иностранных компаний». URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/985268-7>.

⁷ Подпункт 6 п. 1, п. 4 ст. 309, 280 НК РФ.

известны и имеют значительную стоимость (например, невозобновляемые природные ресурсы или градообразующие предприятия). Отсутствие механизма налогообложения таких доходов приводит к возникновению неопределенности для всех налогоплательщиков.

Можно сделать вывод, что действующий порядок косвенной продажи недвижимости, расположенной на территории Российской Федерации, применяется:

- при реализации акций и долей как российских, так и иностранных организаций;
- независимо от размера пакета акций или размера долей, являющихся предметом сделки, что позволяет предотвращать искусственное дробление участия для избежания налогообложения;
- в полном размере без определения пропорции дохода, приходящегося на недвижимость.

Выделение доли дохода, приходящейся на недвижимость, трудно реализуемо на практике, так как стоимость акций (долей) отражает и стоимость товаров внешней торговли, и результаты эффективного управления, и техническую обеспеченность, иные владения группы, а также стоимость бизнеса в целом в случае его непрерывной деятельности, т.е. когда стоимость какого-то бизнеса нельзя отнести к какому-либо определенному имуществу и стоимость определяется ценностью действующего бизнеса в целом.

Одновременно сохраняются существенные недостатки действующего механизма:

- 1) отсутствует защита от искусственного снижения доли недвижимости незадолго до продажи акций;
- 2) сведения, направляемые в налоговый орган на основании абз. 2 п. 3 ст. 386 и п. 3.2 ст. 23 НК РФ, не предоставляются, если в собственности иностранной организации прямо или косвенно находятся объекты, не признаваемые объектом налогообложения по налогу на имущество организаций, например если земельные участки либо имущество не признаются недвижимостью, в частности лицензия на геологоразведку природных ресурсов¹¹, хотя в ряде стран лицензии в области разработки природных ресурсов, телекоммуникаций относятся к объектам недвижимости;
- 3) отсутствует порядок исчисления и уплаты подоходных налогов в случае заключения сделки между нерезидентами;

¹¹ Лицензия на геологоразведку, разработку и добычу природных ресурсов признается нематериальным активом в соответствии с РСБУ (ПБУ 21/2011).

4) физические лица — нерезиденты не могут уменьшать налогооблагаемый доход на сумму расходов, связанных с приобретением недвижимости.

Для решения вышеуказанных проблем рекомендуются принимать следующие меры.

1. С учетом формирующейся практики и изменений, предложенных в ст. 11 и ст. 13 Модельной налоговой конвенции Организации экономического сотрудничества и развития (далее — МНК ОЭСР) целесообразно проверять минимальный порог участия в течение 365 дней до даты совершения сделки, чтобы исключить искусственное снижение доли участия перед сделкой посредством вливания наличности, предоставления кредита или вклада в уставный капитал незадолго до сделки. Аналогичные положения содержит ст. 9 (1) Многосторонней конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения *MLI*, которая улучшает имеющиеся положения международных налоговых соглашений, уже содержащих положения, аналогичные ст. 13(4) МНК ОЭСР, устанавливающие период в 365 дней, в течение которого должно выполняться условие о доле владения, а также распространяющих действие этой статьи не только на акции, но и на доли, а также на участие в партнерстве или трасте. Согласно исследованию 2014 г. [5] вероятность включения ст. 13(4) в международное соглашение тем выше, чем существеннее разница между налоговыми ставками на доходы в виде прироста стоимости имущества в договаривающихся государствах, и ниже, если договаривающимися государствами являются страны с существенным запасом ресурсов и низкими доходами, что, по мнению МВФ [6], настораживает и составляет проблему, а также если одно из договаривающихся государств относится к низконалоговым странам. В целом число соглашений, содержащих нормы ст. 13(4), увеличивается. При этом в странах, имеющих сеть соглашений, не все соглашения содержат ст. 13(4), что может стимулировать злоупотребление соглашениями. Поскольку положения МНК ОЭСР, Многостороннего инструмента *MLI* применимы только при наличии международного налогового соглашения, целесообразно внедрить эту меру на уровне национального российского законодательства, в частности изложив пп. 5 п. 1 ст. 309 в следующей редакции: «Доходы от реализации акций (долей) организаций, более 50 процентов активов которых в течение не менее 365 календарных дней прямо или косвенно состоят из недвижимого имущества, находящегося на терри-

тории Российской Федерации, а также финансовых инструментов, производных от таких акций (долей), за исключением акций, признаваемых обращающимися на организованном рынке ценных бумаг в соответствии с п. 9 ст. 280 настоящего Кодекса».

2. В России сведения о потенциальных продавцах, участниках иностранных организаций и учредителях иностранных структур, уже подвергаются налоговому администрированию. Так, начиная с 2015 г. одновременно с введением в действие правил, установленных в отношении контролируемых иностранных компаний (далее — КИК), иностранные организации и структуры, владеющие недвижимостью на территории Российской Федерации, обязаны представлять в налоговые органы сведения о цепочке владения, включая сведения об участниках таких организаций (учредителях, бенефициарах и управляющих структур), в том числе о физических лицах и публичных компаниях, если доля участия превышает 5%¹². Таким образом, российские налоговые органы ежегодно вместе с налоговой декларацией по налогу на имущество организаций¹³ получают обновленные сведения об участниках иностранных организаций, владеющих недвижимостью в России. Установленный порог участия (5%) аналогичен порогу определения миноритариев в Индии, сделки которых не подпадают под правила налогообложения косвенной продажи недвижимости, введенные в 2012 г. по итогам дела *Vodafone*. Целесообразным представляется сбор аналогичных сведений от российских организаций — собственников земельных участков от лиц, получивших лицензию на разработку месторождений природных ресурсов. В связи с этим представляется целесообразным исключить из п. 3.2 ст. 23, абз. 2 п. 3 ст. 386 НК РФ слова «признаваемое объектом налогообложения в соответствии со ст. 374 настоящего Кодекса». Дополнительными источниками сведений о доходах от реализации недвижимости могут выступать страновые отчеты¹⁴,

¹² Пункт 3.2. ст. 23 НК РФ, п. 3 ст. 386 НК РФ.

¹³ В случае прекращения права собственности на недвижимое имущество до окончания налогового периода и отсутствия иных объектов налогообложения иностранная организация имеет право представить налоговую декларацию досрочно, одновременно представив сведения об участниках, а также досрочно уплатить налог на имущество за налоговый период с учетом коэффициента, отражающего срок владения имуществом в течение налогового периода.

¹⁴ Федеральный закон от 27.11.2017 № 340-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с реализацией международного автоматического обмена информацией и документацией по международным группам компаний».

данные международного автоматического обмена информацией, а также результаты взаимодействия налоговых органов в рамках Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам¹⁵ на основании сведений о налогоплательщиках, состоящих на учете по месту нахождения недвижимости.

3. В совместном проекте МВФ, ООН, ОЭСР, группы Всемирного банка¹⁶ [7] (далее — Проект ОЭСР), в котором приведены результаты исследования налогообложения доходов от косвенной продажи недвижимости в течение 2016–2020 гг., предлагаются две модели реализации порядка исчисления и уплаты налога, имеющие принципиальные различия.

Первая модель подразумевает налогообложение условной реализации недвижимого имущества резидентом страны местонахождения недвижимости, выступающим прямым собственником такого имущества, с последующим условным приобретением этого имущества. Недостатки переложения обязанности налогоплательщик на лицо, не являющееся стороной сделки и не получающее экономическую выгоду от условной продажи недвижимости, заключаются в отсутствии у прямого собственника средств на уплату налогов и исключении расходов по уплате налога из расчета налоговой базы по налогам, уплачиваемым с реального дохода. Поскольку фактический продавец не признается налогоплательщиком в стране местонахождения недвижимости, налоговые платежи прямого собственника являются чистыми расходами и не могут ни уменьшать налогооблагаемый доход прямого собственника, ни быть зачтенными в стране налогового резидентства продавца, т.е. устранить двойное налогообложение невозможно. Следует также иметь в виду, что международными соглашениями не предусмотрено устранение двойного налогообложения вмененных доходов [4], так как невозможно подтвердить повторную уплату налога иностранным продавцом. Кроме того, в случае условной реализации и последующего приобретения недвижимости возникает вопрос о влиянии такой условной сделки на первоначальную стоимость объектов недвижимости для целей налогообложения.

¹⁵ Федеральный закон от 04.11.2014 № 325-ФЗ «О ратификации Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам».

¹⁶ The taxation of Offshore Indirect Transfer Toolkit. The Platform for Collaboration on Tax. IMF. OECD. UN.WBG. 04 June 2020. URL: https://www.tax-platform.org/sites/pct/files/publications/PCT_Toolkit_The_Taxation_of_Offshore_Indirect_Transfers.pdf.

Вторая модель предполагает признание налогоплательщиком продавца-нерезидента. В Китае с 2015 г. реализуется концепция преимущества существа над формой, которая обязывает продавца-нерезидента раскрывать косвенную продажу компании-резидента в течение 30 дней с даты заключения договора, если фактическая налоговая нагрузка в стране посредника ниже 12,5% либо в стране продавца такой доход освобождается от налогообложения. Данные правила применяются в том числе при корпоративной реорганизации, хотя Проект ОЭСР рекомендует не взимать налог в этом случае в связи с отсутствием экономической выгоды. Для целей налогового администрирования продавец должен представить обширную информацию, подтверждающую деловую цель сделки, в том числе договора купли-продажи ценных бумаг, характеристику отношений продавца и компании-посредника по участию в капитале, сделках, покупках и продажах, отдельно характеристику деятельности компании-посредника, включая численность и функционал персонала, порядок и место ведения бухучета, описание активов компании, отдельное подтверждение деловой цели сделки по продаже ценных бумаг и иные сведения по запросу налогового органа. Обязанность налогового агента возлагается на покупателя-нерезидента, а в случае невыполнения такой обязанности налог должен уплачиваться продавцом в течение семи дней.

В Германии с 2019 г. введен порядок налогообложения доходов нерезидентов от косвенной продажи недвижимости через акции компаний-нерезидентов, при этом отсутствует освобождение по критерию совершения операций с обращающимися ценными бумагами, понижен до 1% порог владения и расширен период, за который проверяется порог владения до пяти лет, предшествующих косвенной продаже. При этом к сделкам с акциями относятся также ликвидация, уменьшение уставного капитала, взнос акций, продажа акций компании-нерезидента. Критерий преимущественного представления активов недвижимости установлен в размере 50% в течение 365 дней, предшествующих дате продаже недвижимости, что соответствует рекомендациям ОЭСР, отраженным в Модельной конвенции и комментариях к ним, позволяющим исключить манипуляции с долями участия для совершения сделки без уплаты налогов. Нерезиденты обязаны подавать декларацию и несут ответственность за нарушение такой обязанности. При этом покупатели не обязаны представлять декларации или расчеты по налогам в связи с приобретением

таких акций, а также не должны удерживать и перечислять подоходный налог в бюджет ФРГ. Налогообложению в Германии, т.е. по местонахождению недвижимости, подлежит валовой доход по сделке без учета пропорции недвижимости в структуре активов организации, чьи акции прямо или косвенно проданы.

Второй подход наиболее распространен в мире и представляется более справедливым: объектом налогообложения выступает реальный, а не вмененный доход, налогоплательщиком признается лицо, получившее доход, покупатель-нерезидент не несет ответственности по представлению сведений для осуществления налогового администрирования доходов другого лица (продавца), налогоплательщик-продавец имеет право устранять двойное налогообложение в рамках действующих положений национального законодательства или международных налоговых соглашений.

Поскольку действующие положения налогового законодательства уже признают иностранного продавца налогоплательщиком (ст. 247, 309 НК РФ), целесообразно ввести этот порядок в России и установить обязанности налогоплательщика по представлению декларации и уплате налога. В частности, необходимо изложить п. 1.1 ст. 309 НК РФ в следующей редакции: «Доходы, указанные в пункте 1 настоящей статьи, подлежат обложению налогом, удерживаемым у источника выплаты доходов, при условии, что источником выплаты таких доходов является лицо, признаваемое налоговым агентом в соответствии с настоящей главой». Данный подход в полной мере соответствует позиции¹⁷ Минфина России, согласно которой физические лица — нерезиденты обязаны самостоятельно подавать декларацию о доходах, полученных от реализации недвижимости. Поскольку иностранную организацию сложно признать менее квалифицированным налогоплательщиком, чем физическое лицо — нерезидент, следовательно, изложенный подход должен быть распространен и на иностранные организации.

4. Для приведения к единообразию порядка налогообложения прироста стоимости недвижимого имущества для нерезидентов — физических и юридических лиц целесообразно предоставить физическим лицам право уменьшения налогооблагаемого дохода на сумму расходов, связанных с приобретением недвижимости вне зависимости от налогового статуса лица с сохранением действующих ставок для рези-

¹⁷ Письмо ФНС России от 03.03.2020 № БС-3-11/1690@.

дентов и нерезидентов, что в целом соответствует практике налогообложения не дохода от реализации имущества, а именно прироста его стоимости, и исключает искусственное включение в сделку организаций, имеющих право на признание для целей налогообложения расходов по приобретению недвижимости. В частности, необходимо дополнить ст. 220 НК РФ п. 12: «При определении размера налоговой базы по доходу налогоплательщика, не являющегося налоговым резидентом Российской Федерации, от реализации недвижимого имущества, находящегося в Российской Федерации, из суммы таких доходов могут вычитаться произведенные налогоплательщиком и документально подтвержденные расходы, связанные с приобретением такого имущества».

ВЫВОДЫ

Исследование порядка налогообложения доходов, полученных при косвенной реализации недвижи-

мости, показало, что в последние годы во многих странах произошли изменения, направленные на противодействие выводу таких доходов из-под налогообложения в стране расположения недвижимости, являющейся генератором стоимости компании-владельца и одним из немногих неоспоримых якорей источника дохода в стране местонахождения.

Действующий порядок налогообложения доходов от прямой и косвенной продажи недвижимости требует уточнения для достижения принципа справедливого международного налогообложения. Предложенные в статье меры направлены на унификацию налогообложения прироста стоимости недвижимого имущества и обеспечение информационной базы для налогового администрирования, а также на защиту российских покупателей от чрезмерного бремени налоговых агентов в условиях международного обмена информацией и возможностей международного сотрудничества налоговых администраций.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ / REFERENCES

1. Канашевский В.А. Современные модели использования офшорных компаний // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА).— 2019.— № 10.— С. 48–61.— ISSN 2311–1998.
Kanashevsky V.A. The modern models of use of offshore companies. *Vestnik Universiteta imeni O.E. Kutafina (MGYuA) = Courier of Kutafin Moscow State Law University (MSAL)*. 2019;(10):48–61. (In Russ.).
2. Suffiotti G. & Masihiy C., recent developments in the taxation of indirect share transfers in South America: lessons and challenges from Chile, Colombia, Peru and Uruguay. 73 Bull. Intl. Taxn. 9. 2019. *Journal Articles & Papers IBFD*.
3. Kane M.A. Offshore transfers: policies and divergent views, 72 *Bulletin for International Taxation*. 2018;72(4/5). IBFD.
4. Markus Seiler. Exit taxation arising from a deemed disposal of shares. *Bulletin for international taxation*, 2013;67(11). IBFD.
5. W. Wijnen W., J de Goede J. The UN Model in practice 1997–2013. *Bulletin for International Taxation*, 2014;68;(3). IBFD.
6. Schatan Roberto, Grote Martin, Burns Lee. Ukraine technical assistance report — distributed profit tax; voluntary disclosure of assets; and BEPS implementation. IMF Country Report No. 19/352. 25 November 2019.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Анастасия Викторовна Князева — кандидат экономических наук, доцент Департамента налогов и налогового администрирования, Финансовый университет, Москва, Россия
avknyazeva@fa.ru

ABOUT THE AUTHOR

Anastasia V. Knyazeva — Cand. Sci. (Econ.), Assoc. Prof. of the Department of Taxes and Tax Administration, Financial University, Moscow, Russia
avknyazeva@fa.ru

Статья поступила 12.11.2020; принята к публикации 10.01.2021.

Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.

The article was received 12.11.2020; accepted for publication 10.01.2021.

The author read and approved the final version of the manuscript.