

Особенности налогообложения австрийских холдингов

Австрийская Республика является весьма уважаемой европейской юрисдикцией.

Австрийским законодательством предусмотрен ряд налоговых льгот, предоставляющих интересные возможности для построения международных холдинговых структур.

В Австрии существуют следующие основные организационно-правовые формы юридических лиц: акционерное общество (AG), общество с ограниченной ответственностью (GmbH), товарищество (OG), коммандитное товарищество (KG), кооператив (Genossenschaft).

С точки зрения налогового планирования наибольший интерес представляют австрийское ООО (GmbH) и АО (AG).

Минимальная сумма уставного капитала австрийского ООО (GmbH) составляет 35 000 Евро¹, АО (AG) – 70 000 Евро.²

Весь общемировой доход компаний - налоговых резидентов Австрии облагается корпоративным налогом (Körperschaftsteuer).

Корпоративным налогом облагается и доход иностранных компаний, извлеченный от источников в Австрии.

Компания признается налоговым резидентом Австрии, если она зарегистрирована в Австрии или если с территории Австрии осуществляется ее управление и контроль³.

Основная ставка корпоративного налога составляет 25%. Налог уплачивается с прибыли (доходы минус расходы). Однако даже если компания не получила прибыли в текущем году (в том числе если она завершила финансовый год с убытком), она должна уплатить минимальный налог в размере 5% от минимальной суммы уставного капитала⁴, что для ООО составляет 1750 Евро, а для АО – 3500 Евро в год.

Проценты и роялти, полученные австрийской компанией, облагаются корпоративным налогом по обычной ставке.

Однако для доходов от участия в капитале предусмотрены довольно существенные льготы.

1. Дивиденды

¹ GmbH-Gesetz, § 6 (1).

² Aktiengesetz, § 7.

³ Körperschaftsteuergesetz, § 1 (2).

⁴ Körperschaftsteuergesetz § 24a (4).

При соблюдении некоторых условий австрийская компания может быть освобождена от обязанности по уплате в Австрии корпоративного налога на дивидендный доход.

Условия освобождения установлены § 10 Закона «О корпоративном налоге» 1988 г.

Одним из оснований для освобождения от корпоративного налога дивидендов, полученных от иностранной дочерней компании, является минимальное участие в капитале (не менее 10%) в течение не менее чем 1 года. Однако 17 июня 2009 года в закон «О корпоративном налоге» внесено несколько поправок, устанавливающих, в частности, одно приятное исключение из условия о минимальном участии в иностранной компании. Так, если «дочка» является резидентом одной из стран Европейской экономической зоны, с которыми Австрия имеет соглашения о взаимном содействии при администрировании и взимании налогов (в настоящее время это страны ЕС и Норвегия), дивиденды, получаемые от нее австрийской материнской компанией, освобождаются от австрийского корпоративного налога без ограничений минимального участия (однако при соблюдении некоторых других ранее существовавших условий). Таким образом, стало возможным освобождение от австрийского корпоративного налога дивидендов от портфельных инвестиций из стран ЕС и Норвегии.

Итак, освобождение дивидендов от корпоративного налога предоставляется:

При участии в австрийских компаниях – без каких-либо ограничений.

При участии в компаниях стран Европейской экономической зоны, с которыми Австрия имеет соглашения о взаимном содействии при администрировании и взимании налогов (в настоящее время это страны ЕС и Норвегия) – при соблюдении всех нижеследующих условий:

А) дочерняя компания по организационно-правовой форме сходна с австрийскими хозяйственными обществами или с организациями, перечисленными в Директиве ЕС «О материнских и дочерних компаниях»;

Б) прибыль дочерней компании облагается налогом, аналогичным австрийскому корпоративному налогу, и компания не освобождена от обязанности по его уплате;

В) ставка налога на прибыль дочерней компании не ниже ставки австрийского корпоративного налога, уменьшенной на 10 (т.е. не ниже 15%, исходя из сегодняшней ставки).

В случае несоблюдения хотя бы одного из перечисленных условий, компания не может получить освобождение от налогообложения своих дивидендных доходов. Однако при соблюдении условия «А» она имеет право зачесть сумму местного налога, уплаченного ею с прибыли, из которой производится распределение дивидендов в пользу австрийской компании, в счет корпоративного налога, подлежащего уплате в Австрии.

При участии в компаниях остальных стран - при соблюдении всех нижеследующих условий:

А) дочерняя компания по организационно-правовой форме сходна с австрийскими хозяйственными обществами или с организациями, перечисленными в Директиве ЕС «О материнских и дочерних компаниях»;

Б) австрийский холдинг владеет не менее 10% в капитале дочерней компании на протяжении минимум 1 года;

В) деятельность иностранной дочерней компании не содержит «признака налоговых злоупотреблений и уклонения от уплаты налогов».

Признаком налоговых злоупотреблений и уклонения от уплаты налогов является наличие обоих нижеследующих обстоятельств:

- 1) прибыль дочерней компании фактически не облагается налогом, аналогичным австрийскому корпоративному налогу, по ставке не ниже 15%⁵;
- 2) основной деятельностью дочерней компании является получение «пассивных доходов» - процентов по займам или платежей за пользование движимым имуществом или имущественными правами, либо доходов от продажи долей/акций. (Доходы за пользование объектами недвижимости не включены в разряд пассивных доходов.)

В случае несоблюдения хотя бы одного из условий «А»-«В», компания не может получить освобождение от налогообложения своих дивидендных доходов. Однако при соблюдении условий «А» и «Б» она имеет право зачесть сумму местного налога, уплаченного ею с прибыли, за счет которой производится распределение дивидендов в пользу австрийской компании, в счет корпоративного налога, подлежащего уплате в Австрии.

Что касается налога у источника в стране выплачивающей (дочерней) компании, то в некоторых случаях возможно снижение этого налога или даже освобождение от него.

Так, в отношении Австрии, являющейся членом Евросоюза, применяются положения директивы ЕС "О материнских и дочерних компаниях"⁶, в соответствии с которыми дивидендные выплаты, осуществляемые в отношении австрийской холдинговой компании ее дочерней компанией-резидентом ЕС, освобождаются от обложения налогом у источника при условии, что австрийская компания прямо владеет минимум 10% капитала европейской дочерней компании на протяжении не менее чем 1 года.

Если же дочерняя компания не является резидентом ЕС, налог может быть снижен соглашением об избежании двойного налогообложения (если, конечно, между Австрией и страной регистрации дочерней компании такое соглашение существует).

Например, в соответствии с Конвенцией об избежании двойного налогообложения между Россией и Австрией⁷, налог в России на дивиденды, выплачиваемые российской организацией в пользу австрийской компании, не должен превышать:

⁵ Richtlinie des BMF, GZ BMF-010216/0095-VI/6/2008 vom 18.06.2008, Abz. 5.2.3.3.

⁶ EU COUNCIL DIRECTIVE of the 23rd of July 1990 On the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, Article 3.

⁷ Конвенция между Правительством РФ и Правительством Австрийской Республики от 13.04.2000 "Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал", ст.10.

а) 5%, если австрийская компания (иная чем товарищество) прямо владеет по меньшей мере 10 процентами капитала российской компании и участие в ней превышает 100 000 долларов США или эквивалентную сумму в любой другой валюте;

б) 15% во всех остальных случаях.

Итак, при выполнении некоторых условий выплата дивидендов от дочерней компании - резидента ЕС или Норвегии в пользу австрийской материнской компании осуществляется в безналоговом режиме. В 2009 году для этих стран снято ограничение по срокам и минимальной величине участия в капитале, т.е. в некоторых случаях стало возможным освобождение дивидендных доходов по портфельным инвестициям.

В случае, если «дочкой» является российская компания, безналоговый режим для дивидендных выплат невозможен. Однако при выполнении некоторых условий налоговая нагрузка снижается налоговым соглашением до 5% от суммы дивидендов (только налог у источника в России). Дивидендные доходы по портфельным инвестициям, получаемые австрийской компанией из России, облагаются австрийским корпоративным налогом по ставке 25% и российским налогом у источника по ставке 15%.

2. Доходы от отчуждения долей

На доходы от отчуждения австрийскими холдинговыми компаниями долей в австрийских дочерних компаниях льготы не распространяются, и такие доходы облагаются по стандартной ставке корпоративного налога – 25%. (Сразу следует оговориться, что в данной статье под долями понимаются доли в обществах с ограниченной ответственностью, акции в акционерных обществах, а также иные формы участия в капитале компаний, сходных по организационно-правовой форме с австрийскими хозяйственными обществами или с организациями, перечисленными в Директиве ЕС «О материнских и дочерних компаниях».)

Однако доходы от отчуждения австрийскими компаниями долей в иностранных компаниях освобождаются от обложения корпоративным налогом при следующих условиях:

А) дочерняя компания по организационно-правовой форме сходна с австрийскими хозяйственными обществами или с организациями, перечисленными в Директиве ЕС «О материнских и дочерних компаниях»,

Б) австрийский холдинг владеет не менее 10% в капитале дочерней компании на протяжении минимум 1 года,

В) деятельность иностранной дочерней компании не содержит признаков налоговых злоупотреблений или уклонения от уплаты налогов (эти признаки описаны выше).

Освобождение от корпоративного налога на доходы от отчуждения долей действует в отношении:

- доходов от продажи доли;
- доходов от отчуждения доли по договору мены;
- доходов от ликвидационных выплат;

- выплат при выкупе (погашении) доли.

Таким образом, освобождение возможно лишь при возмездном отчуждении доли в иностранной компании.

Освобождение действует как в отношении доходов от отчуждения всей доли целиком, так и в отношении доходов от отчуждения ее части.⁸

Австрийская компания вправе отказаться от освобождения от налогообложения доходов и расходов от продажи долей в иностранных компаниях и от изменения стоимости этих долей, и тогда соответствующие доходы и расходы будут включаться в налоговую базу по корпоративному налогу. Это может быть интересно, например, в случае убыточности сделки по отчуждению доли.

Отказ от освобождения в отношении дивидендов не допускается.

Итак, в некоторых случаях доходы от отчуждения австрийским холдингом долей иностранных компаний не облагаются корпоративным налогом в Австрии. Ограничение по срокам и минимальной величине участия австрийской компании в капитале иностранной «дочки» (не менее 10% в течение не менее чем 1 года) действует в отношении всех без исключения компаний, т.е. дочерние компании из ЕС и Норвегии не имеют преимуществ перед другими иностранными компаниями. Австрийская материнская компания вправе отказаться от освобождения доходов и расходов от продажи долей, и тогда они будут включаться в налоговую базу по корпоративному налогу.

3. Группы компаний

В случае, если материнская компания владеет более чем 50% в капитале дочерней компании и имеет голосующее большинство, такие компании для целей налогообложения могут объединяться в группы (Unternehmensgruppen)⁹.

Объединение в группу позволяет материнской компании объединять свои финансовые результаты с финансовыми результатами дочерних компаний в рамках одного и того же налогового периода, подавать сводную налоговую отчетность и уплачивать налог с совокупного финансового результата всей группы.

Создание группы, в частности, позволит австрийской материнской компании уменьшать собственную прибыль за счет убытков других компаний группы.

Группа создается исключительно в налоговых целях, не требует принятия каких-либо особых организационных мер и не влечет никаких гражданско-правовых последствий для участников группы. Таким образом, данные группы не следует путать с концернами (Konzern), объединяемыми на основании единства управления для экономических целей, в том числе для целей финансового учета и отчетности¹⁰. «Концерн» является гражданско-правовым понятием, в то время как термин «группа компаний» принадлежит к области налогового права.

⁸ Richtlinie des BMF, GZ BMF-010216/0095-VI/6/2008, Abz. 5.2.2.6

⁹ Körperschaftsteuergesetz, § 9

¹⁰ GmbH-Gesetz (GmbHG) § 115, Aktiengesetz (AktG) § 15.

Основанием для создания группы является письменное заявление, подаваемое материнской компанией в налоговый орган по месту ее нахождения. В заявлении должны быть поименованы все планируемые участники группы. Заявление подписывается всеми австрийскими участниками группы; подписи иностранных участников необязательны. Заявление подается в течение месяца с момента подписания последним членом группы.

Налоговый орган, получив заявление, удостоверяется в наличии оснований для объединения компаний в группу, после чего выдает соответствующее разрешение.

Группа создается минимум на три года¹¹.

Материнской компанией группы может быть австрийская компания или австрийский филиал иностранной компании, головной офис и управляющий орган которой находятся на территории Европейской экономической зоны.

Объединяться в группы могут и несколько материнских компаний, совместно владеющих более 50% в капитале дочерней компании, при условии, что одна из материнских компаний владеет не менее чем 40%, а остальные – не менее чем по 15% каждая. Таким образом, в группу может входить не более пяти материнских компаний (40% + 15% + 15% + 15% + 15%).

Дочерними компаниями группы могут быть как австрийские, так и иностранные компании, схожие по организационной структуре с австрийскими хозяйственными обществами.

Материнская компания суммирует финансовые результаты дочерних компаний с собственным финансовым результатом в соответствующем налоговом периоде, и с итоговой суммы уплачивает корпоративный налог.

Материнской компанией могут учитываться прибыли и убытки ее австрийских дочерних компаний и только убытки иностранных дочерних компаний. Нераспределенная прибыль иностранных дочерних компаний не включается в совокупную налоговую базу и, соответственно, не облагается налогом в Австрии.

Законом предусмотрена защита от злоупотреблений в виде двойного зачета убытков дочерней компании. Так, если в годы, следующие за убыточным, дочерняя компания зачитывает или может зачесть свои убытки против собственной полученной в эти годы прибыли, на материнскую компанию возлагается обязанность по доплате сумм налога, неуплаченных ею в связи с уменьшением совокупной налоговой базы за счет этих убытков.

В случае выбытия дочерней компании из группы, материнская компания также должна компенсировать суммы налога, недоплаченные в австрийский бюджет вследствие учета убытков выбывшей компании. Аналогичны и последствия ликвидации или банкротства дочерней компании, с тем небольшим отличием, что сумма доплачиваемого материнской компанией налога может быть уменьшена в зависимости от суммы снижения стоимости акций дочерней компании.

¹¹ Körperschaftsteuergesetz, § 9 Abz.10.

Довольно простым способом избежать подобной неприятности было прекращение активной деятельности дочерней компанией после того, как ее убытки были учтены материнской компанией, без фактического выхода «дочки» из группы.

Подобная практика была замечена законодателем, и новые поправки к закону «О корпоративном налоге» содержат дополнительное положение, согласно которому дочерняя компания, прекратившая прежнюю деятельность или резко снизившая активность, в некоторых случаях может быть признана вышедшей из группы, со всеми налоговыми последствиями в отношении материнской компании.

Итак, объединение в группу является удобным инструментом зачета прибылей и убытков между несколькими зависимыми компаниями. Это, в частности, позволяет австрийской холдинговой компании включать в совокупную налоговую базу убытки дочерних компаний, контролируя таким образом налогооблагаемую прибыль. Прибыли иностранных дочерних компаний не включаются в совокупную налоговую базу и, соответственно, не облагаются налогом в Австрии. Однако существует опасность того, что в некоторых случаях материнская компания может быть принуждена уплатить налог с суммы, ранее учтенной ею в качестве убытка.

Выводы

В целом, Австрия является весьма уважаемой «холдинговой юрисдикцией». Дивидендные доходы и доходы от продажи участия в иностранных компаниях при соблюдении некоторых условий (в частности, при 10%-ном владении в течение не менее 1 года) освобождаются в Австрии от налогообложения. С июня 2009 года от налогообложения освобождаются и дивидендные доходы по портфельным инвестициям из стран ЕС и Норвегии.

Членство Австрии в ЕС, а также множество соглашений об избежании двойного налогообложения позволяют в определенных случаях осуществлять распределение прибыли в безналоговом или низконалоговом режиме.

Освобождение от налогообложения прироста капитала создает благоприятные условия для использования австрийских холдингов в сделках по отчуждению долей иностранных (неавстрийских) компаний. Возможность объединения нескольких компаний в группы позволяет производить зачет прибылей и убытков в рамках группы.

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