

Сингапур — замена Кипру? Особенности корпоративного и налогового права Сингапура

Поскольку с 2013 года начинают действовать довольно неприятные поправки к российско-кипрскому налоговому соглашению, российские бизнесмены предпринимают активные усилия по поиску альтернативной офшорной базы для своей международной коммерции. В частности, взоры многих заинтересованных лиц обратились на Сингапур, так как с 2010 года начало применяться налоговое соглашение между ним и Россией (заключенное в еще 2002 году, но ратифицированное Россией лишь в 2008 году).

Сингапур является одним из самых маленьких государств, но при этом одним из крупных финансовых центров. Его корпоративное и отчасти налоговое законодательство построено по британской модели, так как Сингапур – бывшая британская колония. Курс сингапурского доллара в настоящее время составляет примерно 1,5 за доллар США.

Сингапур, строго говоря, не является офшорной зоной, в том смысле, что там нет какого-либо специального льготного налогового режима для компаний, контролируемых нерезидентами. Вместе с тем благодаря территориальной системе налогообложения и в целом невысоким налоговым ставкам сингапурские компании в ряде случаев могут эффективно использоваться в международной коммерции. Однако Сингапур как офшорная база существенно уступает Кипру по ряду параметров, в том числе в части доступности льгот по налоговому соглашению с Россией.

Корпоративное право

Сингапурские компании регулируются Законом о компаниях (Companies Act) в редакции 2006 года с последующими изменениями. Закон основан на британской корпоративной модели, точнее, на британском Законе о компаниях в редакции 1948 года.

Сингапурская компания может быть с ответственностью, ограниченной акциями; с ответственностью, ограниченной гарантией; с неограниченной ответственностью. Далее, компания может быть частной и публичной. В практике международного налогового и корпоративного планирования чаще всего используются частные компании с ответственностью, ограниченной акциями (private company limited by shares) (приблизительный аналог российского ЗАО). По определению, уставные документы такой компании должны предусматривать определенные ограничения на передачу акций, а число акционеров не должно превышать 50.

Начиная с 2004 года, сингапурская компания может иметь одного директора или более (ранее требовалось минимум два). Хотя бы один из директоров должен быть «обычно резидентен» в Сингапуре. Это значит, что он должен быть либо гражданином Сингапура, либо иметь вид на жительство в Сингапуре, либо иное основание постоянного проживания в Сингапуре (в частности, в связи с работой в Сингапуре). Директору должно быть не менее 21 года. Если иностранец желает выступать в качестве местного директора, он должен получить разрешение на работу в Сингапуре.

Компания может иметь одного акционера или более. Акционерами могут быть физические или юридические лица. Гражданство или страна регистрации не имеют значения.

Компания должна иметь местного секретаря (для ведения корпоративной документации и т.п.). Часто эти функции выполняет местная профессиональная секретарская компания.

У компании должен быть зарегистрированный офис в Сингапуре (может предоставляться той же секретарской компанией).

Все сингапурские компании по закону обязаны вести бухгалтерский учет и подавать налоговые декларации (tax return) в налоговые органы (Controller of Income Tax), даже при отсутствии налогооблагаемого дохода. Кроме того, компании, вообще говоря, обязаны подавать финансовую отчетность (financial statements) в регистрирующий орган (Registrar of Companies). Однако «освобожденные частные компании» такую финансовую отчетность не сдают. «Освобожденная частная компания» - это частная компания, в которой (1) никакое юридическое лицо не владеет акциями прямо или косвенно и (2) всего имеется не более 20 акционеров.

Вообще говоря, компании проходят аудит (у внешнего аудитора). Однако «освобожденной частной компании» аудит проходить не нужно, если ее годовой оборот составил менее 5 млн. синг. долл.

Ежегодно компания проводит общее собрание акционеров. После собрания в регистрирующий орган подается отчет (Annual Return) нефинансового характера.

Помимо компаний, интерес с точки зрения международного налогового планирования могут представлять товарищества с ограниченной ответственностью, регулируемые соответствующим законом от 2005 года (Limited Liability Partnerships Act).

Товарищества с ограниченной ответственностью в Сингапуре являются отдельными юридическими лицами, подлежащими государственной регистрации. Они могут заключать сделки от своего имени, владеть имуществом и т.д. Ответственность товарищей (partners) по делам товарищества, как явствует из наименования организационно-правовой формы, ограничена их вкладами в капитал товарищества.

В товариществе должно быть не менее двух товарищей; каждый из них является агентом товарищества, то есть имеет право заключать сделки от его имени (он может не иметь такого права согласно документам товарищества, но это ограничение неэффективно в отношении третьих лиц, не знающих об ограничении). Кроме того, должен быть как минимум один менеджер, являющийся физическим лицом, «обычно резидентным» в Сингапуре.

Товарищество с ограниченной ответственностью ежегодно подает в регистрирующий орган декларацию о своей платежеспособности (или неплатежеспособности). Кроме того, товарищество ведет бухгалтерский учет и готовит финансовую отчетность. Сдавать отчетность документы в регистрирующий орган не надо, но он в любой момент может потребовать ее предъявить.

Налогообложение

Налогообложение дохода сингапурской компании регулируется Законом о налоге на доход (Income Tax Act) в редакции 2008 года с последующими изменениями.

Резидентной считается компания, «контроль и управление бизнесом которой осуществляется в Сингапуре» (независимо от страны инкорпорации компании). Однако, в отличие от большинства стран мира, облагающих налогом всемирный доход своих резидентов, Сингапур применяет территориальную систему налогообложения. Это значит, что налогообложению подлежит доход «любого лица» (резидента или нерезидента), «возникший или извлеченный из Сингапура или полученный в Сингапуре извне Сингапура».

Как видим, резидентность компании определяется по месту осуществления ее («управления и контроля»). На практике таким местом обычно считается место проведения собраний директоров. Если такие собрания проводятся за границей, компания нерезидентная и вообще не подлежит налогообложению в Сингапуре за исключением дохода, полученного в самом Сингапуре. При этом, однако, она не может пользоваться налоговыми соглашениями Сингапура. Доход резидентной компании подлежит налогообложению, только если он извлечен на территории Сингапура или получен в Сингапуре из источников за пределами страны. Таким образом, если доход получен за рубежом и не перечислялся в Сингапур, он не облагается налогом (с некоторыми исключениями). Прирост капитала (доход от реализации инвестиционных активов) налогом не облагается.

Базовая ставка налога составляет 17%. При этом определенная часть от дохода до 300 тыс. синг. долл. освобождается от налога, что дает эффективную ставку налога в 4,3% (доход до 10 тыс. синг. долл.) и 8,5% (доход до 300 тыс. синг. долл.). Вновь созданным («частным освобожденным компаниям»), инкорпорированным и резидентным в Сингапуре, предоставлены, при выполнении некоторых условий, дополнительные льготы на три года: освобождение от налога первых 100 тыс. синг. долл. дохода и 50% от следующих 200 тыс. синг. долл. Есть и ряд других льгот, но мы их здесь не обсуждаем.

Распределяемые компанией дивиденды налогом не облагаются. При выплате за рубеж роялти и процентов взимается налог у источника (10% и 15%, соответственно).

Что касается товариществ с ограниченной ответственностью, они облагаются налогом «прозрачно». Это значит, что они не являются отдельными субъектами обложения налогом на доход, их доходы для налоговых целей атрибутируются их товарищам в соответствующих долях.

Соответственно, если вся содержательная деятельность товарищества ведется за рубежом, и доходы в Сингапур не перечисляются, налогообложения доходов товарищества в Сингапуре также не возникает.

Не будучи плательщиком налога на доход, товарищества с ограниченной ответственностью не попадают и под действие сингапурских налоговых соглашений (хотя под действие соглашения, в зависимости от формулировок конкретного соглашения, могут попасть их товарищи).

При реализации товаров или услуг в Сингапуре взимается «аналог на товары и услуги» (goods and services tax, GST), аналог европейского НДС (7%).

Налоговое соглашение с Россией

У Сингапура, как уже упоминалось, имеется налоговое соглашение с Россией (Соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Сингапур от 09.09.2002 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы»).

Соглашение, как и большинство других налоговых соглашений России, основано на модельном соглашении Организации экономического сотрудничества и развития, то есть текстуально довольно близко, например, к кипрскому соглашению. Стоит отметить следующие особенности.

Налог у источника на дивиденды из России ограничен следующим образом: 5%, если получателем является сингапурская компания, владеющая не менее 15% капитала организации-плательщика, и инвестировавшая в ее капитал не менее 100 тыс. долл. США; 10% - в иных случаях (для сравнения, «внутренняя» российская ставка, применяемая в отсутствии соглашения — 15%).

Налог у источника на проценты и роялти, выплачиваемые из России в Сингапур (а равно и наоборот), ограничен ставкой в 7,5% («внутренняя» российская ставка — 20%). Как видим, ставка, в отличие от кипрского соглашения, ненулевая, что делает малоэффективным использование сингапурских компаний в схемах с выплатами роялти или процентов из РФ.

Доходы сингапурской компании от отчуждения акций (кроме котируемых), «стоимость которых по крайней мере на три четверти связана с недвижимым имуществом» в России, облагается налогом в России по российским правилам (ставка 20%).

Если сингапурская компания получает дивиденды из России от организации, в которой она владеет не менее 10% акций, то при уплате налога в Сингапуре принимается к вычету не только российский налог у источника, но и налог на прибыль, уплаченный российской организацией (в соответствующей доле). В большинстве случаев это будет означать, что в Сингапуре налога на дивиденды из России не взимается.

Самая, пожалуй, неприятная с точки зрения налогового планирования часть соглашения — это статья 22 «Ограничение преимуществ». Во-первых, она устанавливает, что льготы в части российских налогов применяются только если соответствующий доход из России «переведен в Сингапур или получен в Сингапуре». Это исключает возможность того, что соответствующий доход резидентной сингапурской компании не будет подлежать налогообложению ни в России, ни в Сингапуре.

Во-вторых, этой статьей установлено, что соглашение не применяется к компаниям и другим лицам, если «главной целью этих лиц является получение льгот» по соглашению. Соответственно, если компания создана в основном с налоговыми целями, соглашение к ней неприменимо. Конечно, «главная цель» компании еще подлежит доказыванию, но совершенно очевидно, что, например, главной целью создания многих кипрских компаний является именно получение льгот по российско-кипрскому соглашению. Отметим, что даже в «новой редакции» кипрского соглашения формулировки аналогичной статьи несколько иные, не дающие очевидной возможности лишить льгот такую компанию.

Сертификат налоговой резидентности

Как известно, для получения льгот по налоговому соглашению в России иностранная компания должна представить своему российскому контрагенту «подтверждение того, что эта иностранная организация имеет постоянное местонахождение» в соответствующем государстве (ст. 312 НК РФ). Иначе говоря, необходимо представить справку от уполномоченного зарубежного органа, что компания резидента в соответствующей стране в смысле соответствующего соглашения в течение данного периода.

В Сингапуре эти справки (известные под названием «сертификат резидентности», certificate of residence) выдаются налоговой службой (Inland Revenue Authority of Singapore, IRAS). В отличие от того же Кипра, где получение подобной справки — простая формальность, в Сингапуре налоговые власти по существу вникают в деятельность компании и природу получаемого ею дохода, прежде чем принять решение о выдаче или невыдаче сертификата.

Прежде всего, для получения сертификата резидентности компания, как и явствует из определения резидента, должна управляться и контролироваться из Сингапура. Кроме того, сертификат выдается, только если тот доход, в отношении которого применяются льготы, переводится в Син-

гапур. При подаче заявки на сертификат компания должна сделать соответствующие декларации, и если они впоследствии окажутся ложными, последствия могут быть весьма неприятными.

Однако даже в случае наличия сингапурских директоров и получения дохода в Сингапуре в выдаче сертификата может быть отказано. Согласно разъяснениями налоговой службы (размещенным на ее сайте), сертификаты не выдаются компаниям, попадающим в одну из следующих категорий.

«Номинальная компания», которая не является бенефициарным владельцем дохода, полученного из другой страны. Номинальной, в частности, считается компания, созданная для владения акциями в интересах бенефициаров по этим акциям.

«Компания в иностранном владении» (50% или более акций у иностранных лиц), которая является «инвестиционно-холдинговой» компанией с чисто пассивными источниками дохода или получающей только доход из зарубежных источников.

Из этого правила есть исключения. Такая компания может получить сертификат резидентности, если она объяснит, зачем, собственно, понадобилось создавать офис в Сингапуре, и предоставит доказательства того, что ее управление и контроль действительно находятся в Сингапуре. Что касается управления и контроля, налоговые органы учитывают следующие факторы. Прежде всего, собрания совета директоров должны проводиться в Сингапуре. Кроме того, компания должна иметь в Сингапуре как минимум одного исполнительного (не номинального!) директора либо «ключевого работника» (президент и т.п.), или компанию-администратора в Сингапуре, или активные аффилированные компании в Сингапуре.

«Компания, инкорпорированная не в Сингапуре». Как явствует из определения резидента, такая компания (например, зарегистрированная в той или иной офшорной зоне) может быть резидентом Сингапура; однако сертификат ей обычно не выдается. В виде исключения сертификат может быть выдан, если компания объяснит, почему она была инкорпорирована не в Сингапуре, и, разумеется, докажет, что ее управление и контроль действительно находятся в Сингапуре.

При этом для принятия решения о резидентности или нерезидентности компании налоговый орган в спорных случаях принимает во внимание всю совокупность фактических обстоятельств, а не только лишь формальную документацию.

Как видим, получение налогового сертификата для сингапурской компании, созданной россиянами с чисто налоговыми целями, может оказаться довольно проблематичным. Если, например, она является холдинговой компанией для владения российскими акциями, то для получения льгот по соглашению ей придется не только проводить собрания совета директоров в Сингапуре и иметь там как минимум администратора, но и объясняться с налоговой на тему того, каковы были цели создания компании. (При этом чисто налоговые цели вряд ли будут сочтены удовлетворительными.) Если объяснения не устроят сингапурскую налоговую, сертификата компания не получит, а, значит, налог у источника в России будет удерживаться по полной ставке.

Выводы

Благодаря территориальной системе налогообложения сингапурские юридические лица, включая как компании (Ltd), так и товарищества с ограниченной ответственностью (LLP), могут использоваться в качестве эффективно безналогового инструмента в международной коммерции, если их доход не извлекается из Сингапура и не перечисляется в Сингапур. В этом качестве они будут

подобны в налоговом смысле любым офшорным компаниям (Британские Виргинские острова и т.п.).

Международные налоговые соглашения Сингапура, в том числе с Россией, к таким юридическим лицам чаще всего неприменимы. Товарищества с ограниченной ответственностью под действие соглашений вообще не попадают. Компании для использования льгот по соглашению должны «управляться и контролироваться» из Сингапура. При этом, в отличие от Кипра, в Сингапуре наличие местного номинального директора не считается достаточным для удовлетворения этого условия. Соответственно, создание резидентной компании в Сингапуре хотя и возможно, но довольно проблематично. Более того, налоговое соглашение с Россией особо оговаривает, что сингапурские резидентные компании, специально созданные для получения льгот по соглашению, этих льгот лишаются.

В принципе, сингапурские компании могут использоваться в качестве холдинговых (для владения акциями и получения дивидендов). Однако чтобы доказать право этой компании на использование льгот по соглашению, скорее всего, придется приложить немало усилий, причем как в Сингапуре, так и по месту нахождения инвестиций (например, РФ).

Материал подготовлен компанией Roche & Duffay
тел. (495) 790-2660; 926-2990