DEDICATEDTOHELPINGBUSINESSACHIEVEITSHIGHESTGOALS.



Подробный анализ параграфа 280F Восстановление амортизации для служебных самолетов

Под авторством Джона Б. Гувера 1

Отказ от ответственности: эта статья не была подготовлена Национальной ассоциацией деловой авиации (в дальнейшем NBAA) или под её руководством. Она предоставляется для получения общей информации и не должна толковаться как юридическая консультация или юридическое заключение по каким-либо конкретным фактам или обстоятельствам. Вам настоятельно рекомендуется проконсультироваться со своим адвокатом или другим специалистом относительно вашей собственной ситуации.

Чтобы иметь право на использование ускоренной или дополнительной амортизации на бизнес-самолет, § 280F внутреннего налогового кодекса Налогового законодательства США (I.R.C.) обычно требует, чтобы воздушное судно использовалось не менее 50 процентов для деловых целей ("50-процентный тест"). Прохождение 50-процентного теста особенно важно для налогоплательщиков, стремящихся вычесть 100-процентную дополнительную амортизацию в соответствии с Законом о налогах и занятости от 2017 года. Хотя этот тест может показаться простым, на самом деле он сложен и подлежит разъяснению. В результате работы Национальной ассоциации деловой авиации (NBAA) Министерство финансов открыло проект нормативных актов для решения одного из этих вопросов.

В І разделе данной статьи разъясняются (і) последствия прохождения или провала 50-процентного теста, (іі) основные принципы 50-процентного теста и (ііі) ряд вопросов, возникающих в связи с этим тестом. Во ІІ разделе статьи объясняется расчет повторного возвращения амортизации, который применяется, если 50-процентный тест не пройден. В разделе под номером III обсуждается исключение в \$ 280F (c) для арендодателей в лизинговой деятельности. Наконец, в разделе IV обсуждается соответствующий расчет включения доходов для арендаторов, когда 50-процентный тест не пройден.

- Α. 50-процентный тест согласно § 280F (b)
- В. Последствия 50-процентного теста



Амортизация Воздушных Судов-Общие Правила 1.

В целом, самолет амортизируются либо ускоренным методом амортизации (называемым "MACRS") либо методом прямой линии (в соответствии с " Альтернативной системой амортизации"). Самолеты, используемые в " коммерческой или контрактной перевозке пассажиров или грузов", как правило, амортизируются в соответствии с MACRS в течение семи лет или по альтернативной системе амортизации за 12 лет. ² Самолеты, не использующиеся в " коммерческой или контрактной перевозке пассажиров или грузов", как правило, амортизируются в соответствии с

MACRS более пяти лет или по альтернативной системе амортизации за шесть лет.3

- 1 Джон Б. Гувер является адвокатом юридической фирмы Cooley, LLP. Его можно найти по телефону (202) 776-2391 или на jhoover@cooley.com.
- 2 Налоговые Процедуры 87-56, С. Б. 1987-2 674 (Класс Активов 45.0).
- 3 Налоговые Процедуры 87-56 (Класс Активов 00.21).

Определение соответствующего срока амортизации (пятилетнего или семилетнего) основывается на "первичном" использовании воздушного судна. В случае арендованного воздушного судна это решение принимается на основе использования воздушного судна арендатором. Основное использование может быть определено любым надлежащим образом. В случае с воздушным судном основное использование, как правило, определяется на основе миль полета или часов полета.

Таким образом, компания, которая использует свои собственные воздушные суда в основном для коммерческих целей, как правило, будет амортизировать воздушные суда, используя метод MACRS (с использованием системы альтернативной амортизационной системы и метода шестилетней прямой линии). Компания, которая использует свои воздушные суда в основном для сдачи их в аренду чартерной компании для чартерных перевозок, как правило, амортизирует воздушные суда, используя MACRS на седьмой год (с альтернативным сроком службы системы амортизации и методом прямой линии для 12 лет).

Если воздушное судно получило право на дополнительную амортизацию в год, когда данная возможность была доступна, то в зависимости от соответствующего года 50 либо 100 процентов стоимости воздушного судна могли быть амортизированы в год, в котором воздушное судно было запущено в эксплуатацию. 8 50-процентная дополнительная амортизационная, как правило, доступна для новых воздушных судов, приобретенных и/или введенных в эксплуатацию до 27сентября 2017 года. Новые или подержанные самолеты, приобретенные и введенные в эксплуатацию после 27 сентября 2017 могут претендовать на 100-процентную дополнительную амортизацию. 9 100-процентная бонусная амортизационная была обычно доступна для новых воздушных судов, введенных в эксплуатацию после 8 сентября 2010 года, и до конца 2011. 10 При 50-процентной и 100-процентной бонусной амортизации при определенных обстоятельствах было разрешено продление на один год соответствующих дат ввода в эксплуатацию. 11

2. <u>Самолеты, не прошедшие 50-процентный тест, должны использовать альтернативную систему</u> амортизации

В соответствии с § 280F (b), воздушное судно, которое не проходит 50-процентный тест (поясняется ниже) в любой год, должно использовать альтернативную систему амортизации в этом году и во все последующие годы, и оно не может использовать MACRS или бонусную амортизацию. 12

Если воздушное судно первоначально проходит 50-процентный тест, однако не проходит данный тест в следующем году, то владелец должен определить доход (то есть вернуть доход), равный сумме ускоренной или бонусной амортизации, вычитаемой в предыдущие годы, сверх суммы, которая была бы вычтена с использованием альтернативной системы амортизации с года, когда воздушное судно было введено в эксплуатацию. В Если часть амортизационных отчислений в предыдущие годы была уменьшена в связи с развлекательным использованием воздушного судна, в этом случае подлежащие возврату амортизационные отчисления должны быть ограничены той частью амортизационных отчислений, которая была допустима в предыдущие годы. На Данные концепции более подробно рассматриваются во II разделе.



Несмотря на то, что провал 50 - процентного теста может оказать существенное влияние на налогооблагаемый доход из-за разницы между ускоренной амортизацией и альтернативной системой амортизации, провал теста не приводит

непосредственно к тому, что амортизация не подлежит налогообложению. Иногда налогоплательщики или агенты IRS ошибочно предполагают, что корректировки для расчета квалифицированного использования бизнеса для целей 50-процентного теста должны рассматриваться как корректировки допустимых вычетов. Фактически, § 280F (b) влияет непосредственно на сроки амортизации из-за его влияния на срок службы и методы амортизации. Корректировки для расчета квалифицированного коммерческого использования (обсуждаются ниже) для прохождения 50-процентного теста относятся только к тесту и не приводят непосредственно к невозможности начисления амортизации. Однако в разделе II ниже поясняется, что при наличии разных процентных показателей в разные годы амортизации, корректировка на возврат амортизации в результате невыполнения 50-процентного критерия может привести к отклонению чистого вычета амортизации.

- 4 Сборник постановлений министерства финансов \$ 1.167(а)-11(Б)(4)(III) и(б). Если первичное использование воздушного судна
 - изменяется через год, в котором оно было первоначально размещено, амортизационные отчисления должны пересчитываться перспективно на основе нового первичного использования. Сборник постановлений министерства финансов § 1.168 (i) -4 (d).
 - 5 Сборник постановлений министерства финансов § 1.167(a)-11(e)(3)(iii).
 - 6 Сборник постановлений министерства финансов § 1.168(i)-4(d)(2).
 - 7 Постановление от 2012-28-036 (July 13, 2012).
 - 8 I.R.C. § 168(k). Данная информация выходит за рамки этой статьи.
- 9 Закон о налогах и занятости от 2017 года, статья 13201 внес поправки в положения о амортизационных премиях в I.R.C. § 168 (k).
 - 10 Предшествующий § 168(k)(5).
 - 11 § 168(k)(2)(B), (C).
 - 12 I.R.C. § 168 (k) (2) (D) (i) предусматривает, что бонусная амортизация недоступна для имущества, которое требуется амортизировать в рамках альтернативной системы амортизации в соответствии с § 280F (b).
 - 13 § 280F(b)(2).
 - 14 § 280F(b)(2)(B).

С. Тест 50 Процентов

В этом разделе описываются два этапа ведущих к 50-процентному тесту, а затем объясняется, как тест работает в случае трех различных структур собственности: " Структура Индивидуального Предпринимателя", " Структура Воздушного Судна, Предоставленная Работодателем" и "Структура Лизинга Связанных Сторон."

1. Два шага к 50-процентному тесту

Для прохождения теста 50 процентов самолет должен быть "преимущественно" использован в " квалифицированном бизнесе" (в дальнейшем "QBU"). ¹⁵ Воздушное судно будет рассматриваться как преимущественно используемое в QBU, если "процент использования в бизнесе" превысит 50 процентов. ¹⁶ "Процент использования в бизнесе" - это процент от общего использования, который является QBU. ¹⁷

В общем, QBU-это любое использование в "торговле или бизнесе" это будет включать использование в торговле или бизнесе, для которого обычные и необходимые расходы будут вычитаться в соответствии с § 162(a) I.R.C. Однако это не будет включать использование воздушного судна для "получения дохода" в целях I.R.C. § 212.19. К счастью, уровень деловой активности, необходимый для аренды, который квалифицируется как торговля или бизнес согласно § 162(a), минимален. Обычность по бизнес согласно § 162(a), минимален.



Данное определение QBU подчиняется "Исключениям компенсации "и" Исключению лизинга связанных сторон", а также специальному правилу для воздушных судов. Согласно первому исключению компенсации, QBU не включает рейсы, предоставленные в качестве компенсации пятипроцентному владельцу или связанному с ним лицу. ²¹ (Для удобства в данной статье термин "Пятипроцентные собственники" используется для обозначения как "пятипроцентных собственников", так и "связанных лиц."). Согласно второму исключению компенсации, QBU также не включает рейсы, предоставленные в качестве компенсации другим поставщикам услуг, если только рейсы не были включены в валовой доход такого лица и такие доходы подвергались соответствующим удержаниям подоходного налога. ²² В соответствии с исключениями компенсации, личные рейсы, предоставленные Пятипроцентным владельцам компании, не могут быть классифицированы как QBU на том основании, что использование самолета для компенсации сотрудников является коммерческим использованием. (Эти три структуры более подробно рассматриваются ниже.)

В соответствии с Исключением лизинга связанной стороны, QBU не включает лизинг Пятипроцентному владельцу. ²³ Это исключение применяется только в том случаи, если конкретный пассажир является владельцем пяти процентов в отношении владельца или лизингополучателя воздушного судна. ²⁴ Таким образом, если воздушное судно сдано в аренду компании, связанной с Пятипроцентным владельцем, рейс компании-арендатора будет рассматриваться как QBU в ходе лизингового бизнеса владельца воздушного судна, за исключением случаев, когда отдельные пассажиры являются Пятипроцентными владельцами. ²⁵ (однако, см. Раздел I. С. 2 ниже, в котором обсуждается проект правил для обработки полетов владельца на пять процентов для деловых целей как QBU.)

- 15 §280F(b)(1).
- 16 §280F(b)(3).
- 17 § 280F(d)(6)(A).
- 18 § 280F(d)(6)(B).
- 19 Сборник постановлений министерства финансов § 1.280F-6(d)(2).
- 20 Как правило, аренда одного объекта недвижимости считается торговой или коммерческой деятельностью. Комиссар Хиггинс, 312 США, 212, 214 (1941) ("еврокомиссар также признал, прежде чем Совет по налоговым Апелляциям, что операции с недвижимым имуществом заявителя при сдаче в аренду зданий представляет собой бизнес"); Комиссар Кюрфи, 73 т. С. 766, 774 (1980) ("суд постановил, после решения Верховного Суда по делу Хиггинса, что аренда даже небольшой части недвижимости для получения дохода является торговлей или бизнесом."); Комиссар Элэк, 30 т. С. 731 (1958) " " аренда и управление многоквартирным домом или жилой недвижимостью приравнивается к торговле или бизнесу владельца, это также лействует, когда агент действует от имени владельца.").
- \$280F(d)(6)(C)(i)(II). Сборник постановлений министерства финансов \$1.280F-6(d)(ii)(C) предусматривает, что термин «пятипроцентный владелец» определен в I.R.C. § 416 (i) (1) (B), а «связанное лицо» определено в I.R.C. § 267 (b).
 \$2.80F(d)(6)(C)(i)(III).
 - 23 § 280F(d)(6)(C)(i)(I).
 - 24 Сборник постановлений министерства финансов § 1.280F-6(d)(2)(ii)(A).
 - 25 Для целей настоящей статьи предполагается, что если Исключение лизинга связанной стороны не применяется, арендатором воздушного судна лизинг воздушного судна связанной стороне будет считаться QBU в ходе его аренды в соответствии с I.R.C. § 162. См. Примечание 20 выше.

Согласно специальному правилу для воздушных судов, если не менее 25 процентов использования воздушного судна является QBU после применения вышеуказанных исключений, то исключения не будут применяться для прохождения теста 50 процентов. ²⁶ Это значит, что для самолета, тест на 25 процентов проводится с учетом исключениями ("25-процентный тест"), и, если тест 25 процентов будет пройден, то тест 50 процентов применяется без исключений. ²⁷ Как правило, 50-процентный тест без исключений будет пройден, поэтому специальное правило эффективно снижает планку до 25 процентов.



2. Три Структуры Собственности

Есть, конечно, много возможных структур собственности для самолетов. Ниже приводится объяснение вышеуказанного двухэтапного теста в рамках трех структур общей собственности, именуемых в настоящем документе как "структура индивидуального предпринимательства", "структура воздушных судов, предоставляемая работодателем" и " Структура лизинга связанных сторон."

а. Структура Индивидуального Предпринимателя

В соответствии со структурой индивидуального предпринимателя, воздушное судно принадлежит физическому лицу и используется им в ходе коммерческой деятельности, которую он или она осуществляет в качестве индивидуального предпринимателя. Поскольку Общество с ограниченной ответственностью ("000") полностью принадлежащее физическому лицу может рассматриваться как фискально-прозрачное лицо, ²⁸ структура индивидуального предпринимателя будет включать ситуации, в которых физическое лицо владеет самолетом и бизнесом через одного или более прозрачных односторонних 000.

В рамках структуры индивидуального предпринимателя физическое лицо, очевидно, не может предоставлять личные рейсы себе в качестве компенсации за свои собственные услуги. Поэтому в отношении поездок владельца исключения в отношении компенсации не применяются. Аналогично, поскольку воздушное судно не сдано в аренду, исключение лизинга связанной стороны не применяется. Поскольку ни одно из исключений уместно, обычно нет никакой разницы между применением 25-процентного теста с исключениями и применением 50-процентного теста без исключений. ²⁹ Соответственно, тест 25 процентов не имеет значения, и тест на 50 процентов применяется, минуя прохождение теста 25 процентов.

Например, предположим, что в рамках структуры индивидуального предпринимателя индивидуальный владелец является единственным пассажиром на воздушном судне, и воздушное судно пролетает 100 часов в течение года. Эти 100 часов состоят из 40 летных часов для деловых целей и 60 летных часов для личных целей человека. В этом случае QBU на 40 процентов не смог бы провести тест на 50 процентов, и самолет не будет претендовать на ускоренную или бонусную амортизацию, но вместо этого должен быть амортизирован в рамках Альтернативной системы амортизации (шестилетняя прямая линия).

50-процентный тест будет выглядеть следующим образом:

Тест 50 процентов

 QBU-деловые часы полета
 40 часов

 Общее использование
 100 часов

Процент QBU 40 процентов

Тест 50 процентов провален

26 § 280F(d)(6)(C)(ii).

27 Данные два шага подробно объяснены в Tech. Adv. Mem. 2009-45-037 (от 29 июля, 2009)

28 Сборник постановлений министерства финансов § 301.7701-2(a), -3(a).



29 Однако может существовать разница между 25-процентным тестом и 50 - процентным тестом, если индивидуальный предприниматель

предоставляет компенсационные полеты работникам индивидуального предпринимателя. Эта ситуация рассматривается в разделе I. C. 5 ниже.

b. Структура Воздушных Судов, Предоставленная Работодателем

В соответствии с предоставленной работодателем авиационной структурой, компания владеет воздушным судном и использует его для перевозки своих руководителей. Личные полеты руководителя отражаются как компенсация, как правило, по ставкам $SIFL^{31}$ на форме руководителя W-2.32

В соответствии с этой структурой 25-процентный тест сначала будет применяться к бизнес-рейсам, классифицированным как QBU, а из-за исключений компенсации персональные рейсы не будут считаться QBU. Если 25-процентный тест пройден, 50-процентный тест применяется без исключений компенсации, что означает, что личные полеты будут рассматриваться как QBU из-за их коммерческой цели для компенсации поставщикам услуг. В качестве примера предположим, что в рамках предоставленной работодателем авиационной структуры компания владеет воздушным судном и использует его для перевозки только руководителя, который является Пятипроцентным владельцем. В течение года насчитывается 30 летных часов для бизнеса компании и 70 летных часов для личных целей исполнительной власти, которые указываются как компенсация в форме исполнительной власти W-2.

70 летных часов для личных целей руководителя будут исключены из QBU в соответствии с Компенсационными исключениями. В результате процент QBU для 25-процентного теста составит 30 процентов. Так как это будет проходить 25-процентный тест, 50-процентный тест будет применяться без исключений. Без компенсационных исключений 70 часов полета для личных целей будут включены в QBU для теста на 50 процентов. Они будут включены в QBU, потому что компенсация сотрудникам является коммерческой целью для компании. Таким образом, для прохождения 50-процентного теста все 100 летных часов будут считаться QBU, что приведет к 100-процентному QBU. Таким образом, самолет пройдет 50-процентный тест и будет иметь право на ускоренную или бонусную амортизацию.

Тесты 25 процентов и 50 процентов будут выглядеть следующим образом:

Тест 25 процентов

QBU-деловые часы полета 30 часов Общее использование 100 часов

Процент QBU 30 процентов

Тест 25 процентов пройден; переходим к тесту 50 процентов



Тест 50 процентов

QBU - часы полёта личного использования 70 часов 70 часов

QBU 100 часов Общее использование 100 часов

Процент QBU 100 процентов

Тест 50 процентов пройден

- 31 Налогооблагаемая компенсация, представляемая исполнительной власти для личных полетов на самолетах компании, обычно рассчитывается по стандартным тарифам уровня отраслевой тарификации (SIFL), предоставленным в сборнике постановлений министерства финансов § 1.61-21(g).
- 32 Если компания и исполнительная сторона являются партнерами, то личные рейсы обычно указываются как гарантированные платежи по расписанию исполнительной власти от компании.

с. Структура Лизинга Связанных Сторон

Согласно структуре лизинга связанных сторон, одна компания (лизингодатель) владеет воздушным судном и сдает его в аренду связанной компании (лизингополучателю). Арендатор использует самолеты в своем бизнесе и предоставляет персональные рейсы своим руководителям

Согласно распоряжению IRS, представленному в меморандуме о техническом консультировании ("ТАМ") 2009-45-037, рейсы, выполняемые арендатором для перевозки Пятипроцентных владельцев, исключаются из QBU для прохождения 25-процентного теста из-за исключения лизинга связанной стороны. Согласно этой точке зрения, данное исключение будет применяться независимо от того, путешествует ли исполнитель для деловых целей лизингополучателя или для личных целей руководства.

В качестве примера предположим, что в рамках лизинговой структуры связанной стороны компания владеет воздушным судном и сдает его в аренду исключительно акционерной компании. Лизингополучатель использует самолет для перевозки основного акционера в течение 60 часов на бизнес-рейсах компании и 30 часов на личных рейсах. Кроме того, лизингополучатель использует воздушное судно еще 10 летных часов для перевозки в коммерческих целях компании другого сотрудника, который не является владельцем пяти процентов.

90 летных часов для перевозки Пятипроцентного владельца будут исключены из QBU в соответствии с исключением лизинга связанной стороны. (Эта интерпретация является основной точкой зрений IRS в ТАМ 2009-45-037, но см. обсуждение проекта правил в разделе І. С. 2 ниже.) Поскольку остальные 10 летных часов предназначены для перевозки физического лица, не владеющего пятью процентами, те 10 летных часов не будут исключены в соответствии с Исключением лизинга связанной стороны, и они будут считаться QBU в деятельности лизингодателя. Таким образом, показатель QBU будет составлять 10 процентов. Поскольку данный показатель не пройдёт 25-процентный тест, 50-процентный тест не будет применяться без исключений. Применяя 50-процентный тест с исключениями, процент QBU по-прежнему будет равен 10 процентам, что составляет менее 50 процентов, и не проходит 50-процентный тест. Соответственно, воздушное судно не будет иметь право на ускоренную или дополнительную амортизацию.

Тесты 25 процентов и 50 процентов будут выглядеть следующим образом:

Тест 25 процентов

QBU-часы полёта не владеющего пятью процентами лица 10 часов Общее использование 100 часов

Процент QBU 10 процентов

Тест 25 процентов провален; поэтому тест 50 процентов применяется с исключениями



Тест 50 процентов

QBU-часы полёта не владеющего пятью процентами лица 10 часов Общее использование 100 часов

Процент QBU 10 процентов

Тест 50 процентов провален

D. Вопросы, возникающие касаемо тестов 25 и 50 процентов

1. Несколько пассажиров на рейсе

IRS сформулировала в ТАМ 2009-45-037, что при наличии нескольких пассажиров на рейсе должно существовать-

разумное распределение между владельцами пяти процентов и другими пассажирами. Это согласуется с тем фактом, что в уставе и положениях основное внимание уделяется тому, является ли пассажир владельцем пяти процентов. В ТАМ налоговое управление США заявило, что при использовании самолёта Пятипроцентными владельцами и другими пассажирами, применяется метод занятого места, который используется в соответствии с положением о запрете развлечений.

33 § 280F(d)(6)(C); Сборник постановлений министерства финансов. § 1.280F-6(d)(2)(ii)(A).

Предположительно, IRS примет полетный метод, который также предусмотрен правилами запрета развлечений. Кроме того, представляется разумным основывать расчет либо на часах полёта, либо на милях, как это разрешено правилами запрета развлечений.35

Метод занятого места и метод полета поясняются в разделе III руководства NBAA по персональному использованию деловых самолетов.В.2. [https://www.nbaa.org/admin/taxes/personal-use/] При использовании метода занятого сидения расчёт основывается на мили пробега на каждого пассажира. Если два пассажира путешествуют рейсом на 100 миль, то в общей сложности занимают места на 200 миль. В отличие от данного метода, при использовании полётного метода, основанного на милях, количество пройденных миль делится между пассажирами. Если два пассажира путешествуют рейсом на 100 миль, то считается, что каждый пассажир проехал 50 миль.

ТАМ не предписывает никаких правил согласованности, например, должен ли тот же метод использоваться для всех воздушных судов в конкретном году или от одного года к следующему, или же метод должен быть таким же, как метод, используемый для запрета развлечений.



ТАМ рассмотрел распределение между Пятипроцентными владельцами и другими пассажирами, которое является актуальным в рамках предоставленной работодателем структуры воздушных судов и структуры лизинга связанных сторон. Было бы разумно ожидать, что IRS примет эти методы распределения для расчёта между пассажирами, путешествующими для деловых и личных целей в структуре индивидуального предпринимателя. Однако, как представляется, нет веских оснований требовать применения этих методов распределения в рамках структуры индивидуального предпринимателя, поскольку распределение осуществляется между коммерческим и личным использованием воздушного судна, а не между пятью процентами пассажиров владельца и другими пассажирами. Соответственно, было бы также разумно ожидать, что распределение между коммерческими и личными видами использования может быть определено на основе основной цели для полета, которая является методом, обычно используемым для распределения расходов в структуре индивидуального предпринимательства, как объяснено в

руководстве NBAA по личному использованию деловых самолетов в разделе III.A. [https://www.nbaa.org/admin/taxes/personal-use/]

Например, предположим, что в соответствии с предоставленной работодателем структурой воздушного судна самолет налетал 60 часов с четырьмя пассажирами: Пятипроцентным владельцем, путешествующим в деловых целях, и тремя его личными гостями, путешествующими в личных целях. Предположим далее, что самолет летает еще 40 часов с одним пассажиром: Пятипроцентный владелец путешествует в деловых целях.

Компания должна рассчитывать количество часов, используя подходящий метод, который будет включать либо метод занятого места, либо метод полета на основе часов или миль. В соответствии с методом "занятого место" (часы) 60 часов полета с четырьмя пассажирами будут считаться 60 часами, занятыми в деловых целях, и 180 часами, занятыми в личных целях. Остальные 40 летных часов будут считаться 40 часами, занятыми в деловых целях. Таким образом, процент QBU для 25-процентного теста составит 35,7 процента ((60 + 40)/(60 + 180 + 40)), и поэтому 25-процентный тест будет пройден. Как показано выше, как только 25-процентный тест пройден, 50-процентный тест применяется без исключений, что приводит к 100-процентному показателю QBU.

25-процентный тест по методу занятого места на часы ("OSH") будет выглядеть следующим образом (см. следующую страницу):

Тест 25 процентов

Один пятипроцентный владелец путешествует 60 OSH в деловых целях 60 OSH Один пятипроцентный владелец путешествует 40 OSH в деловых целях 40 OSH

 Общее QBU
 100 OSH

 Общее использование (60 + 180 + 40 OSH)
 280 OSH

Процент QBU 35.74 процентов

Тест 25 процентов пройден



Кроме того, при порейсовом (часовом) методе 60 летных часов будет считаться как 15 рабочих часов ($60 / 4 \times 1$) и 45 личных часов ($60 / 4 \times 3$), в то время как 40 летных часов, будут считаться за 40 рабочих часов. Таким образом, процент QBU для 25-процентного теста составит 55 процентов ((15 + 40), и 25-процентный тест будет

³⁴ TAM 2009-45-037 cites Prop. Treas. Reg. § 1.274-10(e) and IRS Notice 2005-45, 2005-1 C.B. 1228, for the occupied seat method for purposes of the entertainment disallowance. *See also* Treas. Reg. § 1.274-10(e) (final regulations issued in T.D. 9597 (July 31, 2012)).

³⁵ Сборник постановлений министерства финансов § 1.280F-6(e)(2) предусматривает, что процент QBU рассчитывается милях.

пройден. Как показано выше, после прохождения теста 25 процентов тест на 50 процентов тоже был пройден. 25-процентное испытание по методу "полет за полетом" будет следующим:

Тест 25 процентов

Один пятипроцентный владелец выделил ¼ от 60 часов 15 часов Один пятипроцентный владелец путешествует 40 часов 40 часов

 QBU
 55 OSH

 Общее использование
 100 OSH

Процент QBU 55 процента

Тест 25 процентов пройден

2. <u>Деловые рейсы Пятипроцентного владельца воздушного судна, арендованного между связанными</u> Сторонами

Иногда называемая "ловушкой лизинговой компании", эта проблема заключается в том, следует ли классифицировать деловые полеты Пятипроцентных владельцев на воздушных судах, арендуемых между связанными сторонами, как QBU. Этот вопрос в настоящее время является предметом проекта регулирования Министерства финансов. Проект регламента был инициирован по просьбе NBAA в письме направленном IRS от 25 марта 2013 года [https://www.nbaa.org/member/admin/taxes/federal/fet/management-fees/20130401-rev-rul-74-123-response.pdf], который дополняет письмо NBAA к IRS от 11 февраля 201, года,

[https://www.nbaa.org/admin/taxes/federal/20130222-nbaa-tax-policy-meeting.pdf] по данному вопросу. Эти письма дают более полный анализ проблемы. Тем не менее, необходимость изменения регулирования для решения этой проблемы можно резюмировать следующим образом:

Исключение по лизингу для связанных сторон призвано устранить потенциальное завышение процентной ставки QBU для 25-процентного теста при аренде воздушного судна связанной стороне. Если же исключения для лизинга связанной стороны не применялись, и самолет использовался главным образом для личных целей, аренда самолета соответствующей компании привела бы к тому, что арендодатель потребовал бы 100-процентного использования в бизнесе, исходя из того, что воздушное судно используется в лизинговом бизнесе в 100% случаев. Таким образом, лизинг связанной стороны скрывает реальные масштабы фактического личного использования воздушного судна

(арендатором).

Исключение в отношении лизинга связанных сторон решает эту проблему, указывая, что лизинг связанной стороне не будет считаться QBU в той мере, в какой пассажиры являются Пятипроцентными владельцами. Если это исключение интерпретируется как означающее, что все такие полеты пятипроцентным владельцем считаются некоммерческими, то исключение будет ошибочным в противоположном направлении, занижая процент QBU.



В связи с запросом о регулировании для устранения этой проблемы NBAA объяснила, что исключение лизинга связанной стороны требует только, чтобы деятельность лизинга связанной стороне не учитывалась как QBU. В положении фактически не содержится инструкций относительно того, как следует определять QBU. В нем только указывается, как он не должен определяться (то есть, не учитывая лизинг связанной стороны, который квалифицируется как QBU). В письмах с просьбой об изменении правил NBAA утверждает, что в той мере, в какой

применяется исключение лизинга связанной стороны, QBU должен быть определен для прохождения 25-процентного теста, игнорируя арендатора и включая деловые полеты Пятипроцентных владельцев как QBU.

Этот аргумент был ранее отклонен в ТАМ 2009-45-037, который постановил, что вся аренда связанной стороне не может квалифицироваться как QBU в размере пятипроцентных пассажиров-владельцев, независимо от целей их полетов. 36 Соответственно, NBAA обратилась к Министерству Финансов с просьбой рассмотреть этот вопрос и дать указания по изменению позиции IRS касаемо этого вопроса. В настоящее время должностные лица Министерства Финансов и IRS сообщили, что подобные правила были переработаны и, как ожидается, будут выпущены с перспективным применением. Должностные лица IRS также сообщили, что до даты вступления в силу таких правил, по мнению IRS, деловые полеты Пятипроцентного владельца в рамках структуры лизинга связанных Сторон не будут включены в QBU для прохождения 25 - процентного теста.

Например, предположим, что в Лизинговой структуре со связанными сторонами один пяти-процентный владелец летает 50 часов для бизнеса лизингополучателя и 30 часов для личных не развлекательных целей, а другое физическое лицо, не владеющее пятью процентами путешествует 20 часов для лизингового бизнеса. Согласно мнению IRS в действующем законодательстве, выраженному в ТАМ 2009-45-037, самолет не пройдет 25-процентный тест, потому что все поездки Пятипроцентного владельца в рамках структуры лизинга связанной стороны не будут квалифицироваться как QBU для 25-процентного теста. В соответствии с подходом, ожидаемым в будущих правилах, арендодатель не будет учитывать арендатора в отношении рейсов, к которым применяется исключение лизинга связанных сторон, так что бизнес-полеты владельца пяти процентов будет считаться QBU для 25-процентного теста. Как только 25-процентный тест выполнен, все полеты должны считаться как QBU для 50-процентного теста, так как исключение лизинга связанной стороны не будет применяться для 50-процентного теста.

В этом случае 25-процентный тест будет выглядеть следующим образом:



Тест 25 процентов

Нынешний закон: все рейсы

владельца пяти процентов не являются QBU

Ожидаемые изменения: Все рейсы пятипроцентного владельца являются QBU

Один пятипроцентный владелец - деловой полёт 0 часов 50 часов 20 часов

Один пятипроцентный владелец - деловой полёт 20 часов 20 часов

 QBU
 20 часов
 70 часов

 Общее использование
 100 часов
 100 часов

Процент QBU 20 процентов 70 процентов

Без деловых часов пятипроцентного владельца, Тест 25 процентов провален

Тест 25 процентов пройден, если не учитывать лизинг и считать деловые часы пятипроцентного владельца

36 Налоговый суд в ДиДонато процитировал ТАМ 2009-45-037 и последовал его аргументации, рассматривая лизинг связанной стороне

как не QBU, независимо от того, был ли рейс для деловых целей. Аналогичным образом, в TAM 92-17-006 IRS постановил, что 25процентный тест был выполнен в случае воздушного судна, арендованного связанной стороне, когда владельцы менее пяти процентов были пассажирами более чем на 25 процентов от общего использования воздушного судна.

Еще один вопрос, который возникает при использовании воздушных судов для перевозки пассажиров в развлекательных целях (как это определено в правилах запрещение развлечений в § 274(a)) не может быть квалифицирован как QBU для прохождения 25% и 50% тестов. Эта проблема в основном влияет на то, будет ли пятипроцентная развлекательная поездка владельца, рассматриваться как компенсация или как использование лизинга связанной стороны, считаться QBU для 50-процентного теста.

Проблема возникает, прежде всего, в 50-процентном тесте для Пятипроцентных владельцев в соответствии с исключениями компенсации (или исключением лизинга связанных сторон). В соответствии с предоставленной работодателем структурой воздушных судов (или структурой лизинга связанной стороны) после прохождения 25-процентного теста применяется 50-процентный тест без исключений. Если Пятипроцентный владелец путешествует для развлекательных целей, его поездка (без исключений) будет рассматриваться как расходы на компенсацию работодателем (или арендой платой работодателям связанной стороны), и поэтому она обычно будет считаться QBU для прохождения 50-процентного теста. Однако если запрет на развлечения исключает квалификацию развлекательного рейса как QBU, то это путешествие не будет считаться QBU для 50-процентного теста. 37

В этих условиях IRS иногда занимает позицию в налоговых проверках, поскольку расходы, выделяемые пассажирам, путешествующим в развлекательных целях, не вычитаются в соответствии с запретом на развлечения в I.R.C. В § 274 (а), использование воздушного судна для такого путешествия не должно рассматриваться как использование в торговле или бизнесе для прохождения тестов QBU.

Как отмечалось выше, основным требованием (перед применением исключений) для использования воздушного судна в качестве QBU является то, что использование должно осуществляться в торговле или бизнесе. В Кроме того, как указывалось выше, предоставление компенсации работникам представляет собой использование в торговле или бизнесе работодателя, а аренда воздушного судна представляет собой использование в арендодательской деятельности. Таким образом, развлекательные рейсы, предоставляемые работодателем, владеющим воздушным судном, или лизингополучателем его сотрудникам, тем не менее, будут соответствовать требованиям к QBU. Запрет на развлечения в § 274 (а) исключает вычет для развлекательных путешествий, но это не противоречит тому факту, что развлекательный рейс является продолжением торговли или бизнеса владельца (путем выплаты компенсации сотрудникам или лизинга арендатору). Кроме того, § 280F и связанные с ним положения не предусматривают каких-либо специальных правил, в которых говорится, что рейсы, классифицированные как развлекательные рейсы согласно § 274(а), не могут считаться QBU. Соответственно, трудно понять правовую основу для случайного утверждения агентами IRS о том, что развлекательные поездки исключаются из QBU для 50-процентного теста.



Что касается этой проблемы, может оказаться актуальным, что определение процента использования бизнеса в § 1.280 F-6 (d) (2) Министерства Финансов не устанавливает, что процент использования бизнеса должен быть определен после применения запрета развлечений в § 274. В отличие от этого определение "коммерческого/инвестиционного использования" в нижеследующем пункте предусматривает, что коммерческое/инвестиционное использование определяется "после применения

раздела 274."³⁹ Соответственно, наиболее разумным толкованием правил, по-видимому, является то, что процент коммерческого использования определяется на основе степени использования в торговле или бизнесе до применения запрета на развлечения в § 274.

- 37 Этот вопрос может также возникать в относительно редких случаях, когда собственниками, не составляющими пяти процентов, являются конкретные физические лица. Как для 25-процентных, так и для 50-процентных тестов в рамках предоставленной работодателем структуры воздушных судов (или структуры лизинга связанной стороны), если владелец, не являющийся Пятипроцентным, путешествует в развлекательных целях, на режим QBU его поездки не будут влиять исключения. Работодатель (или арендодатель, связанный с арендодателем) будет рассматривать это как расходы на оплату, которые обычно считаются QBU для целей как 25-процентного, так и 50-процентного тестирования. Однако, если программа отказ исключает квалификацию развлекательной как QBU, то развлечения путешествия без-пяти-процентным владельцем которого указанному лицу не будет считаться QBU для тестирования 25 процентов или тест на 50 процентов.
 38 § 280F(d)(6)(B).
- 39 Сборник постановлений министерства финансов § 1.280F-6(d)(3)(ii). Как правило," коммерческое / инвестиционное использование " включенного в перечень имущества, деленное на общее использование, является вычитаемой частью расходов. Это включает использование в торговле или бизнесе согласно § 162 и в производстве дохода согласно § 212. Различие в положениях § 280F между "квалифицированным использованием бизнеса" и" использованием бизнеса/инвестиций ".
- 40 "указанные лица", как правило, являются директорами, должностными лицами и владельцами 10 или более процентов компании. § 274 (e)(2) (B); Сборник постановлений министерства финансов § 1.274-9(b).

Даже если применение запрета на развлечения в полете исключает этот полет от квалификации в качестве QBU, есть исключения из развлекательного запрета, которые могут быть релевантными. В ситуациях, связанных с владельцами не пяти процентов, часто бывает, что владелец, не имеющий доли в пять процентов, не является «указанным лицом» в целях исключения компенсации в отношении запрета на развлечения. Соответственно, если владелец менее пяти процентов является поставщиком услуг (например, сотрудником), но не является физическим лицом, тогда может быть доступно исключение компенсации в § 274 (е) (2). В таком случае представляется маловероятным, что IRS будет утверждать, что развлекательные поездки владельца менее пяти процентов будут исключены из QBU. В качестве альтернативы, в ситуациях, связанных с арендой связанных сторон, арендодатель может взимать справедливую рыночную арендную плату на рыночных условиях, и, соответственно, аренда может претендовать на исключение в § 274 (е) (8) для добросовестных сделок для адекватного и полного рассмотрения. Если любое из этих исключений применимо, то развлекательные рейсы, повидимому, не будут исключены из квалификации в качестве QBU.



Например, предположим, что в авиационной структуре, предоставленной работодателем, один Пятипроцентный владелец является единственным пассажиром, и он летает 30 часов в деловых целях, 10 часов в личных не развлекательных целях и 60 часов в личных развлекательных целях. Самолет будет соответствовать 25-процентному тесту, потому что после применения исключений компенсации QBU для 25-процентного теста будет составлять 30 процентов (30 часов/ 100 часов). Для 50-процентного теста все личные полетные часы должны быть деловыми рейсами, поскольку они должны предоставлять компенсацию Пятипроцентному владельцу. Поэтому процент QBU для прохождения 50-процентного теста должен составлять 100 процентов. Однако, согласно подходу, иногда утверждаемому IRS, 60 часов полета для личных развлекательных путешествий будут исключены из QBU для прохождения 50-процентного теста, даже без применения компенсационных исключений. В соответствии с этой альтернативной интерпретацией процент QBU для 50-процентного теста составит 40 процентов ((30 + 10) / 100), и самолет провалит 50-процентный тест.

В этом случае 50-процентный тест будет выглядеть следующим образом:

Тест 50 процентов

Процент QBU

Развлекательны е часы, исключённые из

	One Five-Percent Owner - business	QBU	30 часов	30 часов
	One non-Five-Percent Owner - personal non-entertainme	ent	10 часов	10 часов
	и のне 다 마르다 ent Owner - entertainment чённые в		0 часов	60 часов
QBU	QBU		40 часов	100 часов
	Общее использование		100 часов	100 часов

<u>Тест 50 процентов провален, поскольку развлекательные часы полёта не учитываются как QBU</u>

Тест 50 процентов пройден, если все личные путешествия учитываются как QBU для 50-процентного теста

40 процентов

100 процентов

4. Предоставление лизинга Чартерной компании

Ещё один часто возникающий вопрос, как относиться к аренде несвязанной чартерной компании. Поскольку договор аренды заключается не между взаимозависимыми лицами, нет оснований применять исключение из договора аренды. Предполагая, что аренда чартерной компании является сделка «на расстоянии вытянутой руки», она должна рассматриваться как арендная Коммерческая деятельность,

которая обычно является торговой или коммерческой деятельностью арендодателя. Это будет означать, что лизинг будет считаться коммерческой деятельностью лизингодателя, независимо от того, являются ли пассажиры лизингополучателя Пятипроцентными владельцами, путешествующими в личных или деловых целях. Следовательно, договор аренды в уставе компании должен учитываться в качестве QBU для 25% и 50% тестов.

5. Работники индивидуального предпринимателя

Если у индивидуального предпринимателя есть сотрудники, то необходимо рассматривать это соглашение как структуру индивидуального предпринимателя и структуру воздушного судна, предоставляемую работодателем.



Присутствие пассажиров в дополнение к индивидуальному предпринимателю ставит вопрос о том, проводить ли тесты QBU на основе основной цели каждого рейса или на индивидуальной основе. ТАМ 2009-45- 037 заявляет, что для применения Исключения лизинга связанной стороны при полетах как с

владельцами пяти процентов, так и с другими пассажирами необходимо сделать разумное распределение между пассажирами. Иными словами, поскольку исключение в отношении лизинга, предоставляемого связанной стороной (и исключения в отношении компенсации), основывается на личности каждого пассажира, для применения этих исключений необходимо использовать метод распределения пассажиров. Однако, если исключения не применяются, классификация рейсов как QBU определяется общим правилом в § 280F (d) (6) (B) в котором говориться что QBU является поездкой в ходе "торговли или бизнеса." Общее правило для определения того, осуществляется ли полет в целях содействия торговле или коммерческой деятельности, заключается в том, чтобы осуществлять распределение на основе основной цели полета.⁴¹

Такое очевидное смешивание методов первичного назначения для индивидуальных предпринимателей может быть осуществлено путем применения метода распределения пассажиров на всех рейсах, поскольку IRS вряд ли будет возражать. В качестве альтернативы, в соответствии с правилами следует применять метод первичного назначения к рейсам, на которых все пассажиры являются владельцами пяти процентов, а для рейсов, на которых существует сочетание пассажиров из владельцев пяти и менее процентов применять анализ пассажиропотока. Чтобы применить эту концепцию, личные гости Пятипроцентных владельцев должны учитываться как Пятипроцентные владельцы. ⁴² Этот смешанный подход будет действенным при порейсовой методе распределения, но это не будет работать при использовании метода оккупированного сиденья.

При таком смешанном подходе необходимо учитывать несколько комбинаций пассажиров. Во-первых, предположим, что индивидуальный предприниматель путешествует в деловых целях, а его или ее гости (например, семья, друзья или сотрудники) путешествуют в личных развлекательных целях. В этом случае индивидуальный предприниматель будет рассматриваться как использование всех занятых мест, а основная цель полета (предположительно, бизнес) будет определять QBU статус полета.

Во-вторых, предположим, что индивидуальный предприниматель совершает деловое путешествие, а его сотрудники также едут по делам компании. В этом случае весь полет будет классифицироваться как деловое путешествие, и будет считаться QBU либо по методу основного назначения, либо по методу полета. Поэтому вопрос о том, какой метод использовать, будет спорным.

В-третьих, предположим, что индивидуальный предприниматель путешествует в деловых целях, а сотрудник, не являющийся ему родственником, путешествует в личных развлекательных целях. Предположим далее, что это необычный случай, когда сотрудник получает личный рейс в качестве компенсации за услуги, а не в качестве личного гостя индивидуального предпринимателя. Поскольку работник не является Пятипроцентным владельцем, личный перелет не повлечет за собой компенсационных исключений. По этой причине поездка сотрудника будет учитываться как QBU, и поэтому весь полет будет считаться QBU либо по методу основного назначения, либо по методу полета.

В-четвертых, предположим, что индивидуальный предприниматель путешествует рейсом в личных целях. Предположим далее, что его или ее сотрудник путешествует либо в деловых целях, либо в личных целях (но не в качестве личного гостя индивидуального предпринимателя). В любом случае, поездка сотрудника будет QBU, в то время как поездка индивидуального предпринимателя не будет считаться QBU. Соответственно, в любом случае, так как на самолёте будут присутствовать как пяти-процентный собственник, так и не владеющий пятью процентами сотрудник, порейсовой метод должен быть применён для полета.

В качестве примера с одним пассажиром на каждый рейс, предположим, что предприниматель, находящийся под Структурой Индивидуального Предпринимателя является единственным пассажиром на 80 часов полета, состоящим из 20 летных часов и 60 часов полета в личных целях. Предположим далее, что несвязанный сотрудник (который не является Пятипроцентным владельцем) является единственным пассажиром и путешествует в личных целях в течение 20 часов полета.



Если личная поездка сотрудника рассматривается как поездка в качестве личного гостя владельца, то только 20 рабочих часов владельца будут считаться QBU. Однако если командировка сотрудника предоставляется в качестве компенсации за услуги, то, поскольку работник не является Пятипроцентным владельцем, исключения компенсации не применяются. При отсутствии рейсов, подпадающих под исключения компенсации, не было бы причин применять 25-процентный тест. При 50-процентном тесте, 20 часов деловых полетов собственника и 20 часов работника будет единственными часами, считающимися QBU. 40-процентный процент QBU провалит не пройдёт 50-процентный тест, и самолет не будет иметь права на ускоренную амортизацию.

50-процентный тест будет следующим:

Тест 50 процентов

Деловые часы владельца 20 часов Личные часы сотрудника, классифицированные как компенсация 20 часов

 QBU
 40 часов

 Общее использование
 100 часов

Процент QBU 40 процентов

Тест 50 процентов не пройден

В качестве яркого примера с несколькими пассажирами еще раз предположим, что в рамках структуры индивидуального предпринимателя индивидуальный предприниматель и члены семьи, не являющиеся сотрудниками, являются единственными пассажирами на 60 часов полета, состоящего из 20 часов полета для деловых целей и 40 часов полета для личных целей. Предположим, что единоличный собственник и связанный с ним работник (который, следовательно, является владельцем пяти процентов) путешествуют вместе в течение 40 часов полета, при этом единственный предприниматель, путешествующий в деловых целях, и связанный с ним сотрудник путешествует в личных целях. Предположим, что на этих рейсах соответствующий сотрудник не считается личным гостем индивидуального предпринимателя, и поэтому индивидуальный предприниматель начисляет доход по ставкам SIFL соответствующему сотруднику.

20 часов полета, в течение которых индивидуальный предприниматель путешествует с членами семьи в качестве личных гостей, будут считаться деловыми поездками в зависимости от основной цели этих рейсов. Поскольку члены семьи, путешествующие в качестве гостей, не получают рейсы в качестве компенсации за услуги в качестве сотрудников, исключение компенсации не будет применяться. Предлагаемое в ТАМ 2009-45-037 распределение между Пятипроцентными владельцами и не Пятипроцентными владельцами не является необходимым для этих рейсов, поскольку они не включают исключения компенсации (или исключение лизинга связанной стороны), оба из которых основаны на личности пассажиров. Вместо этого они основаны на рейсах в соответствии с "торговлей и бизнесом" которые, как правило, определяются в соответствии с основной целью полёта.



⁴¹ Сборник постановлений министерства финансов § 1.162-2.

⁴² См. обсуждение классификации гостей в разделе І.С.6 ниже.

Напротив, 40 летных часов с индивидуальным предпринимателем и связанным с ним сотрудником приведут к исключению компенсации для связанного сотрудника. На эти рейсы, необходимо разумное распределение, предложенное в ТАМ 2009-45 - 037. Поэтому, при порейсовом способе, эти 40 часов будут считаться, как 20 летных часов и 20 часов полета исключены из QBU для прохождения теста 25 процентов за исключением компенсации.

Общее количество часов QBU для 25-процентного теста составит 40 часов. Поскольку 25-процентный тест пройден, 20 летных часов для соответствующего сотрудника будут считаться QBU для 50-процентного теста. Это составит 60 часов QBU для 50-процентного теста, и 50-процентный тест будет пройден.

25-процентный тест будет следующим:

Тест 25 процентов

 Часы путешествия владельца с личными гостями
 20 часов

 Часы путешествия владельца с определённым сотрудником
 20 часов

 QBU
 40 часов

 Общее использование
 100 часов

Процент QBU 40 процентов

Тест 25 процентов пройден

50-процентный тест будет следующим:

Тест 50 процентов

 Часы путешествия владельца с личными гостями
 20 часов

 Часы путешествия владельца с определённым сотрудником
 20 часов

 Личные часы сотрудника, классифицированные как компенсация
 20 часов

 QBU
 60 часов

 Общее использование
 100 часов

Процент QBU 60 процентов

Тест 50 процентов пройден

6. Личные Гости Пятипроцентного владельца

Другой вопрос, который возникает время от времени, заключается в том, следует ли классифицировать гостей, которые не являются поставщиками услуг компании и путешествуют в некоммерческих целях, как Пятипроцентных владельцев или как физических лиц, не являющихся владельцами пяти процентов. Предположительно, путешествие гостя связанные с деятельностью компании будет классифицироваться как QBU во всех случаях. Однако когда Гость путешествует в некоммерческих целях, необходимо определить, является ли он Гостем компании или личным Гостем конкретного руководителя. Это различие подтверждается анализом ТАМ 2009-45-037 под заголовком " другие рейсы, не имеющие прямого отношения к бизнесу арендатора".



руководителем. Если исполнитель является Пятипроцентным владельцем, то Гость будет рассматриваться как еще один Пятипроцентный владелец. Напротив, гость, путешествующий для личных целей гостя, может считаться гостем компании (а не персональным гостем конкретного руководителя), когда предоставление рейса гостю способствует интересам бизнеса компании (в отличие от рейсов предоставленных другу исполнительной власти). Примером может служить предоставление небанковского рейса руководителю другой компании, занимающейся бизнесом с компанией налогоплательщика.

Под единственной структурой предприятия, обеспечивая полет не только компании, оценки могут или не могут квалифицироваться как торговля или бизнес-рейсы, в зависимости от бизнес-целей путем предоставления полёта гостю. Если полет для развлекательных целей, вычет будет засчитан под развлекательный отказ в § 274(a), Но, как описано в разделе І. С. 3 выше, это не исключает того что рейс будет квалифицирован в качестве QBU.

Аналогичным образом, в соответствии с предоставленной работодателем структурой воздушного судна, предоставление некоммерческого рейса гостю компании также будет квалифицироваться как QBU, если предоставление рейса служит бизнес-целям компании. Нет никаких оснований ожидать, что исключения в отношении компенсации будут применяться к рейсу, предоставляемому гостю, который не предоставляет услуги компании.

В соответствии с лизинговой структурой связанной стороны, если лизингополучатель предоставляет рейс, не связанный с бизнесом, гостю лизингополучателя (опять же, не личному гостю конкретного руководителя), рейс не будет считаться рейсом, предоставленным Пятипроцентному владельцу. Таким образом, он не будет исключен из режима лизингодателя как бегство в целях содействия лизинговой деятельности лизингодателя. По этой причине он должен быть включен в QBU.

7. Техническое обслуживание и учебные полеты

Другой вопрос заключается в том, следует ли классифицировать полеты технического обслуживания (i)

как деловые полеты и включать их в числитель и знаменатель 25 - процентных и 50-процентных тестов или (ii) исключить из числителя и знаменателя. Если используется метод занятого места, то рейсы по техническому обслуживанию исключаются из числителя и знаменателя, поскольку метод занятого места основан на количестве пассажиров на рейсе. Однако данная проблема часто встречается при использовании метода полета или метода основного назначения.

В ТАМ 2009-45-037 IRS утверждала, что неразумно классифицировать рейсы обслуживания как деловые, поскольку рейсы обслуживания относятся ко всем другим рейсам. Таким образом, позиция IRS заключается в том, что рейсы обслуживания должны быть одновременно классифицированы для разных целей пропорционально целям занятых рейсов. Математически результат может быть достигнут путем исключения полетов технического обслуживания из числителя и знаменателя тестов QBU.

Тем не менее, разумные аргументы для того, чтобы рейсы обслуживания должны быть классифицированы как бизнес для целей испытания QBU под порейсовой или основной метод назначения. Во-первых, как представляется, содержащийся в ТАМ вывод о том, что полеты по техническому обслуживанию включаются в общее число рейсов в знаменателе, согласуется с другими указаниями. В общем, согласно перечисленным правилам собственности, знаменатель включает "общее использование" имущества. Аналогичным образом, положения разъясняющие порейсовой способ определяют знаменатель "летных часов или миль за налоговый год" и не предусматривают сокращение этого числа за счёт полетов на техническое обслуживание. 44



Кроме того, в документе Комиссар Нойса,⁴ Налоговый суд установил, что знаменателем для целей

определения коммерческого и личного использования является общее количество летных часов, которое включает полеты на техническое обслуживание. С учетом этих положений представляется, что в знаменатель следует включить рейсы технического обслуживания.

Ремонт и техническое обслуживание бизнес-активов, как правило, рассматриваются как бизнес-расходы, которые поддерживает рассмотрение полетов обслуживания как бизнес-рейсов. ⁴⁶ Кроме того, правила, регулирующие классификацию рейсов для целей запрета развлечений, как правило, классифицируют цель полета каждого человека в соответствии с его основным назначением, а не делят ее пропорционально различным целям, для которых это лицо может путешествовать. ⁴⁷ Поэтому, возможно, целесообразно классифицировать полеты на техническое обслуживание как полностью деловые рейсы, а также включают их в числитель, исходя из их основной цели поддержания бизнесактива.

Аналогичный анализ применим и к тренировочным полетам. Однако в некоторых случаях самолет используется для обучения исполнителя, который пилотирует самолет только в своих развлекательных целях. 48 В этом случае учебные полеты будут классифицироваться как личные полеты.

Например, предположим, что в авиационной структуре, предоставленной работодателем, один Пятипроцентный владелец является единственным пассажиром, и он летает 20 часов в деловых целях и 70 часов в личных целях. Кроме того, самолет летает 10 часов в целях технического обслуживания. В рамках подхода, обычно рекомендованного IRS используется порейсовой метод, 10 летных часов на ремонт будут выделены пропорционально между бизнесом и личными летными часами, в результате чего процент QBU для теста 25 процентов будет составлять 22,2 процента (20 / (70 + 20)), и самолет провалит 25-процентный тест. В отличие от этого, если бы 10 часов полётов для обслуживания рассматривались как деловые поездки, процент QBU составлял бы 30 процентов ((20 + 10) / (20 + 70 + 10)), и самолет прошёл бы 25-процентный тест.

В этом случае тест 25 процентов будет выглядеть следующим образом (см. следующую страницу):

⁴⁸ См. Заметку комиссара Нойса, 97 Т.С. 670 (1991).



⁴³ Сборник постановлений министерства финансов § 1.274-5T(b)(6)(i)(B).

⁴⁴ Сборник постановлений министерства финансов § 1.274-10(e)(3)(ii).

^{45 97}Т.С. 670 (1991) (Отработанные часы полета были исключены из числителя, поскольку они были неотвеченными

начальными расходами, понесенными до использования самолета на чартерных рейсах; однако часы обслуживания были включены в знаменатель.).

⁴⁶ Сборник постановлений министерства финансов § 1.263(a).

⁴⁷ Сборник постановлений министерства финансов §§ 1.162-2(b), 1.274-2(c)(3)(iii).

Тест 25 процентов	Резервированно е обслуживание	Деловое обслуживание
Один пятипроцентный владелец, путешествующий в деловых целях	20 часов	20 часов 10 часов
Полеты обслуживания		
QBU Общее использование	20 часов 90 часов	30 часов 100 часов
Процент QBU	22.2 процентов	30 процентов

Тест 25 процентов провален, если резервное обслуживание равняется обычным полётам

Тест 25 процентов пройден, если полёты обслуживания учитываются как деловые полёты

8. Политические и Лоббистские рейсы

Классификация полетов в политических или лоббистских целях как QBU поднимает уникальные вопросы. ТАМ 2009-45-037 фокусируется на том, являются ли такие полеты продолжением деловой деятельности компании (и, следовательно, классифицируются как деловые полеты компании) или представляют собой личное использование самолета сотрудником (обычно Пятипроцентным владельцем).

В случае политических или лоббистских полетов в поддержку бизнеса компании, представляется логичным классифицировать такие рейсы как QBU. Как уже говорилось выше, что касается развлекательных рейсов, то основным требованием для квалификации в качестве QBU является то, что рейс должен быть "в торговле или бизнесе налогоплательщика." Тот факт, что полеты в политических или лоббистских целях могут быть запрещены в соответствии с отдельным условием торговле изменять анализ того, являются ли полеты продолжением торговли или бизнеса налогоплательщика.

В отличие от этого, когда полеты осуществляются в личных интересах Пятипроцентного владельца, то они, как представляется, надлежащим образом классифицируются как личные полеты этого Пятипроцентного владельца. В этом случае для 25-процентного теста либо Исключения на компенсацию будут применяться в структуре воздушных судов, предоставляемых работодателем, либо Исключение лизинга связанной стороны будет применяться в случае Лизинг-структуры связанной стороны. Для 50-процентного теста (который применяется без исключений), полеты должны быть включены в QBU в качестве компенсационных полетов в случае предоставленной работодателем структуры воздушных судов или в качестве арендного использования в случае лизинговой структуры связанной стороны.

II. Восстановление амортизации при неудачном прохождении 50-процентного теста

Если 50-процентный тест не был выполнен в течение какого-либо года, то "избыточная Амортизация" должна быть возвращена. ⁵¹ Избыточная Амортизация определяется как (а) допустимая амортизация по ускоренному методу, использовавшемуся в предыдущие годы, минус (б) допустимая амортизация, если Альтернативная система амортизации использовалась с момента ввода в эксплуатацию. ⁵² Расчет "допустимой" амортизации производится с учетом неподлежащего вычету процента в предыдущие годы. ⁵³ В более общем плане корректировка восстановления представляет собой сумму, необходимую для корректировки совокупной амортизации в соответствии с тем, какой она была бы, если бы Альтернативная система амортизации использовалась с момента ввода имущества в эксплуатацию. ⁵⁴



- 49 Налоговое законодательство США § 280F(d)(6)(B).
- 50 Налоговое законодательство США § 162(e).
- 51 § 280F(b)(2); "формулировки Кодекса четко предусматривают возможность возвращения в любой последующий год".
- 52 § 280F(b)(2); Сборник постановлений министерства финансов § 1.280F-3T(d)(2).
- 53 Определение "допустимой" амортизации в сборнике постановлений министерства финансов § 1.1016-3(b).
- 54 Сборник постановлений министерства финансов § 1.280F-3T(f), Пример (7)(iv).

Следующий пример расчета избыточной амортизации основан на § 1.280 F-3T(f) сборника постановлений министерства финансов, примере (7). Расчет повторного восстановления на основе этого примера упрощен и адаптирован ниже к сроку амортизации и методу, применимому к воздушным судам. Этот пример иллюстрирует расчет излишне начисленной амортизации с учетом доли бизнеса.

Предположим, что:

Самолёт приобрет	\$7,000,000		
Процент делового	использования в	2014	60 процентов
Процент делового	использования в	2015	40 процентов
Процент делового	использования в	2016	40 процентов

Амортизация за 2014 год будет следующей (при условии полугодового соглашения:

Стоимость	7,000,000
Процент амортизации (MACRS)	20%
Общая амортизация- MACRS	1,400,000
Процент использования в бизнесе	60%
Амортизационные отчисления	840,000
Избыточная амортизация 1-1-15:	
Допустимая амортизация в 2014 - MACRS	840,000
Допустимая амортизация в 2014 году при ADS:55	
Стоимость	7,000,000
Процент амортизации (прямая шестилетняя ADS)	1/12
Общая амортизация - ADS	583,333
Процент использования в бизнесе	60%
Допустимая амортизация в 2014 году - ADS	350,000
Возвращено	490,000

Для более наглядного примера представьте, что, когда процент использования развлечений изменяется из года в год, расчет избыточной амортизации может уменьшить общую вычитаемую амортизацию, перемещая амортизационные отчисления из лет с высоким использованием бизнеса в годы с низким использованием бизнеса. Соответственно, провал 50-процентного теста даже после полной амортизации актива может привести к возврату амортизации. 56



Тем не менее, расчет возмещения амортизации не создает возможности для IRS увеличить количество повторных возвратов путем переоценки процента использования в личных целях (или в развлекательных) в предыдущие годы. Как отмечалось выше, определение избыточной амортизации сравнивает "допустимую" амортизацию при ускоренных методах с" допустимой " амортизацией по ADS. Поскольку"

допустимая " амортизация - это тот же процент делового использования (или использования в неразвлекательных целях) в MACRS и в ADS, расчет амортизации не дает IRS возможности определить высокий процент личного использования в предыдущие годы и добавить процент, увеличивающий амортизацию.

Амортизация должна рассчитываться в течение оставшегося срока службы актива, как если бы ADS использовалось с момента его ввода в эксплуатацию. Соответственно, возвращенная сумма добавляется к скорректированной основе для целей расчета будущей амортизации в течение оставшегося срока амортизации.

- 56 Возврат амортизации должен рассчитываться для любого года, когда налогоплательщики не проходят 50-процентный тест.
- 57 Сборник постановлений министерства финансов \$1.280F-3T(c)(2).
 - 58 Сборник постановлений министерства финансов. § 1.280F-3T(d)(1), (f), пример (7)(iv).

С учетом поправок, описанных в правилах, касающихся запрета на развлечения, представляется необходимым также скорректировать условное основание.

В соответствии с этим принципом и с учетом концепции приостановленного базиса из правил запрета развлечений следует, что в приведенном выше примере амортизация и приостановленная основа на момент продажи в 2016 году будут рассчитываться следующим образом:

	Деловая Амортизация	Удержанная Основа	Общая Амортизация
2014:	·		
Амортизация MACRS	840,000	560,000	1,400,000
(60 процентов делового использования)			
2015:			
Возвращение (60 процентов делового использования)	(490,000)	(326,667)	<u>(816,667)</u>
Накопленная амортизация 1-1-15	350,000	233,333	583,333
ADS амортизация (1/6) и			
Деловое использование (40 percent)	<u>466,667</u>	700,000	<u>1,166,667</u>
Накопленная амортизация 12-31-15	816,667	933,333	1,750,000
2016: ADS амортизация (1/2 year) ⁶⁰ и			
Деловое использование (40 percent)	<u>233,333</u>	<u>350,000</u>	583,333
Накопленная амортизация спустя			
Дата продажи в 2016 году			
	<u>1,050,000</u>	<u>1,283,333</u>	<u>2,333,333</u>



Такое распределение между допустимыми вычетами и приостановленной базой, по-видимому, применимо для целей расчета прибыли от продажи с продажей, раздвоенной между деловой и некоммерческой (или развлекательной и нетоварной) частями воздушного судна.61 ниже приведен пример такого расчета бифуркации на основе вышеуказанных допустимых и приостановленных базисных сумм, при условии продажи за 5 миллионов долларов США в 2016 году (Таблица продолжена на

⁵⁵ Под термином "ADS" имеется в виду Альтернативная Система Амортизации.

следующей странице):

Средний деловой процент:

2014: 60% для ½ года=30%

2015: 40% для 1 года = 40%

2016: 40% для ½ года = 20%

Итог 90%

Число лет 2

Средний процент 45%

^{61 § 274(}g); Сборник постановлений министерства финансов § 1.274-7, -10(f);



⁵⁹ Сборник постановлений министерства финансов § 1.274-10(f).

⁶⁰ Налоговое законодательство США § 168(d)(4) предусматривает, что полугодовая конвенция применяется в год продажи.

	Часть бизнеса	Удержанная основа	Итог
Цена продажи (45 процентов бизнеса)	2,250,000	2,750,000	5,000,000
Стоимость (45 процентов бизнеса) (above)	3,150,000	3,850,000	7,000,000
Накопленная амортизация	(1,050,000)		(1,050,000)
Скорректированная Основа	2,100,000	3,850,000	5,950,000
Прибыль (Убыток)	<u>150,000</u>	(1,100,000)	(950,000)

В приведенном выше расчете получена выгода до 150 000\$ на деловую часть самолетов будет налогооблагаемой. Тем не менее, потеря \$1,100,000 на некоммерческой деятельности самолета будет невыгодной личной (или развлекательной) потерей.

III. Исключение для Лизинга в § 280F (с)

I.R.C. § 280F (c) (1) предусматривает, что ограничения по амортизации в § 280F не применяются к перечисленному имуществу, арендованному "любым лицом, регулярно занимающимся арендой такого имущества." Рег. § 1.280 F-5T (c) объясняет, что это исключение для компаний в бизнесе лизинга применяется—

если договоры аренды такого имущества заключаются с некоторой периодичностью в течение непрерывного периода времени. Определение производится на основе фактов и обстоятельств в каждом конкретном случае с учетом характера деятельности лица в целом.

В ТАМ 2009-45-037 IRS определила, что исключение в отношении лизинга, предусмотренное в § 280F(c), не применяется к лизинговой деятельности связанных сторон, когда предприятие арендовало два воздушных судна связанным сторонам, а другое лицо арендовало одно воздушное судно связанным сторонам. В ТАМ IRS определяется на основе примера в Temp. Tpeac. Per. § 1.280 F-5T (c) аренды одного автомобиля, что аренда одного или двух воздушных судов была просто "разовой или случайной" деятельностью.

Сравнение лизинга одного или двух самолетов на лизинг одного автомобиля является подозрительным. Один самолет намного сложнее и дороже одного автомобиля. Не имеет смысла делать вывод, что владение и лизинг одного самолета является случайной и разовой деятельностью просто потому, что владение и лизинг одного автомобиля является случайным.



Пример аренды одного автомобиля основан на предположении, что когда компания занимается бизнесом, ее аренда одного автомобиля сотруднику является второстепенной, несущественной деятельностью, которая является просто случайной для ее основных деловых операций. Напротив, часто бывает, что налогоплательщик будет арендовать самолет у одного субъекта, единственным бизнесом которого является лизинг воздушных судов в действующей компании. Такая деятельность по лизингу воздушных судов часто связана с большими суммами и оперативно сложна. В отличие от аренды одного автомобиля, который был бы случайным для бизнеса компании, многие операции по лизингу воздушных судов являются большими и сложными и не являются незначительными, несущественными видами

деятельности, связанными с другими видами коммерческой деятельности.

Несмотря на недостатки в анализе в ТАМ 2009-45-037, IRS обычно следует этому постановлению и делает вывод, что налогоплательщики, арендующие воздушные суда между связанными лицами, не удовлетворяют исключения для делового лизинга в § 280F(c).

С другой стороны, это положение было истолковано IRS в ТАМ 2008-41-037 (от 10 Октября, 2008 года) применить исключение из лизингового бизнеса к компании, которая арендовала автомобили для своих сотрудников исключительно для их личного использования по ставкам ниже рыночных. Постановление объясняет применимый стандарт из правил следующим образом:

В разделе 1.280 F - 5T(c) регламента содержится четкое определение понятия "регулярно занимающийся лизинговым бизнесом" для целей раздела 280F(c)(1) Кодекса, которое не требует отдельной торговли или бизнеса лизинговых автомобилей и не требует определяемого мотива получения прибыли от этой деятельности. Вместо этого, для целей раздела 280F(c)(1), четкое определение "регулярно занимается бизнес-лизинг" в соответствии с разделом 1.280 p-5т(c) требует, чтобы договоры аренды имущества может быть заключен с определенной частотой в течение продолжительного периода времени и что природа налогоплательщиком в полном объеме будут учтены при принятии этого установление фактических обстоятельств дела в каждом конкретном случае. Поэтому для целей статьи 280F (c) (1) достаточно, чтобы лизинговая деятельность была существенной и имела разумную связь с общей хозяйственной деятельностью налогоплательщика.

Затем налоговое управление США объяснила существенный характер лизинговой деятельности налогоплательщика и обоснованную связь с общей хозяйственной деятельностью налогоплательщика следующим образом:

В данном случае бизнес - операции налогоплательщика получают ряд преимуществ от лизинговой деятельности, включая вывод автомобилей из инвентаря и рекламу своего бренда путем размещения на дороге дополнительных автомобилей марки А и В. Эти преимущества обоснованно и четко связаны с функционированием основного бизнеса налогоплательщика по продаже автомобилей марок А и В, а также поддерживают позицию, согласно которой налогоплательщик занимается лизингом автомобилей.

Налогоплательщики в ТАМ 2008-41-037 использовали арендованные автомобили исключительно для личного пользования, но лизинговая деятельность была связана с бизнесом налогоплательщика, вытесняя автомобили из инвентаря и рекламируя бренд, помещая автомобили в дорогу. Многие лизинговые операции с налогоплательщиками будут иметь более прочную связь с общим бизнесом налогоплательщика, если арендованный самолет фактически используется непосредственно в бизнесе налогоплательщика. Следовательно, лизинговая деятельность таких налогоплательщиков будет соответствовать требованию, изложенному в настоящем постановлении, что лизинговая деятельность должна быть существенной и иметь логичную связь с деятельностью компании в целом.



Таким образом, в соответствии с ТАМ 2008-41-037 представляется, что многие арендодатели воздушных судов "регулярно занимаются арендой" воздушных судов, если судить по § 280F(c)(1), и ограничение амортизации § 280F(b) применяться не должно. Однако, учитывая последовательную зависимость IRS от анализа в ТАМ 2009-45-037, налогоплательщикам следует быть осторожными, полагаясь на рассуждения в ТАМ 2008-41-037.

Отметим, что исключение для "бизнес-лизинга" согласно § 280F(c) - это специфический тест для целей § 280F. Напротив, в соответствии с решение Верховного Суда комиссара Хиггинса В., ⁶² многие случаи, которые следовали Хиггинс, лишь минимальный уровень деловой активности необходимо для аренды квалифицировать как торговлю или хозяйственную деятельность под § 162(a). ⁶³ Согласно Хиггинсу, типичный договор аренды воздушного судна для родственного предприятия должен квалифицироваться как торговая или деловая деятельность в соответствии с § 162, а не как деятельность по получению дохода в соответствии с § 212, независимо от того, признается ли такая лизинговая деятельность соответствующей исключению, предусмотренному в § 280F(c).

IV. <u>Корректировка на Восстановление Амортизации для Арендатора</u>

В соответствии с § 280F(c)(2) - (5), Сборника постановлений министерства финансов § 1.280 F-7 (b) требует, что, если QBU арендатора в отношении имущества составляет 50 процентов или менее в любом налогооблагаемом году, арендатор должен сообщить сумму дохода, определенную формулой, изложенной в положении. Простой пример в Сборнике постановлений министерства финансов § 1.280 F-7 (b) (3) дает понять, что расчет QBU выполняется для арендатора (не для арендодателя). ⁶⁴ Поскольку арендодатель и арендатор являются двумя разными налогоплательщиками, процент QBU арендатора не будет определяться на основе использования арендодателем.

Тесты 25% и 50% применяются к арендатору в основном так же, как они применяются к арендодателю. Однако, поскольку на арендодателя и арендатора применяются разные правила, они вполне могут иметь разные проценты QBU. Например, в случае со связанными сторонами лизинговой структуры, для прохождения 25-процентново теста, арендатору не потребуется исключать любые рейсы не входящие в определение § 280F(д)(6)(C)(I)(I) для "аренды недвижимости на любого пятипроцентного владельца или другое, связанное с ним лицо" (при условии, что лизингополучатель не заключит договор субаренды самолета с другим лицом). Как только эта разница будет учтена, арендатор, как правило, имеет гораздо больше шансов пройти 50 - процентный тест.

62 312 U.S. 212 (1941).

Если арендодатель не проходит 50-процентный тест и должен использовать альтернативную систему амортизации, то, представляется, несправедливым также требовать, чтобы арендатор сообщал о включении дохода в соответствии с этим правилом. Хотя вполне возможно, что такой аргумент двойного налогообложения имеет свои преимущества, следует отметить, что § 1.280 F-5T (a) Сборника постановлений министерства финансов гласит, что "специальные правила для лизингополучателей, изложенные в настоящем разделе, применяются в отношении всех лизингополучателей включенных в перечень имущества, даже тех, чьи лизингодатели не регулярно занимаются арендой перечисленного имущества." Поскольку это утверждение не повторяется в Сборнике постановлений министерства финансов § 1.280 F-7, возможно, что он применяется только к замененным правилам включения дохода арендатора в соответствии с § 1.280 F-5T Сборника постановлений министерства финансов. Кроме того, это положение призвано "предусматривать включение сумм в доход арендаторов . . . [которые являются] . . . предназначена для приблизительного определения текущей стоимости экономического ущерба, введенные разделы 280F(а) и 280F(б) по сходной собственники имущества." Таким образом, он будет несовместим с целями, изложенными в § 280F и будет требовать двойное выполнение корректировок один раз для арендодателя в соответствии с \$ 280F(B) и ещё одни раз для лизингополучателя в соответствии с § 280F(c).



⁶³ См. обсуждение этого вопроса в примечании 20 выше.

⁶⁴ Сборник постановлений министерства финансов § 1.280F-7(b)(3) предусматривает, "если упомянутое имущество . . . не используется преимущественно в квалифицированном коммерческом использовании в любой налогооблагаемый год, в котором такое имущество сдано в аренду, арендатор должен добавить сумму включения дохода."

* * *

Тест на 50 процентов в соответствии с § 280F является удивительно сложным. Понимание взаимосвязи между тестом на 25 процентов и тестом на 50 процентов - это ключ к применению этого теста в деловой авиации. Данные расчеты часто неправильно применяются налогоплательщиками, а также экспертами IRS, что приводит к ненужным спорам и путанице. Кроме того, эксперты IRS неохотно допускают исключение из § 280F(c) для "бизнес-лизинга". Надеемся, что в ближайшее время будет предоставлена дополнительная помощь в виде казначейских правил, объясняющих сквозные выборы, с помощью которых арендодатели могут рассчитывать использование QBU в бизнесе на рейсах арендаторов.

21

1200 G Street NW, Suite 1100

National Business Aviation Association

SAFETY & AIRCRAFT OPERATIONS LEGISLATIVE & REGULATORY ADVOCACY NETWORKING & COMMERCE EDUCATION & CAREER DEVELOPMENT BUSINESS MANAGEMENT RESOURCES



Washington, DC 20006

(202) 783-9000

www.nbaa.org