

8 сентября 2014 года



2 сентября 2014 года на официальном [сайте](#) Минфина России была опубликована очередная редакция проекта Федерального закона о налогообложении прибыли контролируемых иностранных компаний (далее — «Законопроект»). Согласно информации, размещенной на сайте Минфина России, Законопроект был внесен на обсуждение в Правительство РФ 26 августа 2014 года.

Мы не исключаем, что данная редакция Законопроекта близка к финальной. В этой связи мы рекомендуем обращать внимание на его положения при разработке бизнес-стратегий.

Предыдущие аналитические обзоры, выпущенные «Делойтом» [27 мая 2014 года](#) и [30 мая 2014 года](#), обобщали положения официальных редакций Законопроекта от 19 мая 2014 года и от 27 мая 2014 года соответственно. В данном выпуске мы приводим основные отличительные особенности новой редакции Законопроекта.

В целом многие положения Законопроекта не изменились. Среди прочих без изменения остались положения, согласно которым компания признается контролируемой иностранной компанией (далее — «КИК»), если государство ее налогового резидентства не включено в так называемый «белый список», т. е. если такая компания не является налоговым резидентом юрисдикции, с которой у России налажен обмен налоговой информацией, а также если эффективная ставка налогообложения доходов (прибыли) такой компании составляет не более 15%. На прежнем уровне сохранились ставки налога, применяемые к доходам в виде прибыли КИК (13% для физических лиц и 20% для юридических лиц). Кроме того, в Законопроекте сохранились положения, согласно которым прибыль КИК, относящаяся к прошлым периодам, не будет включаться в налоговую базу налогоплательщика — контролирующего лица. Также не изменился подход к определению фактического получателя (бенефициарного собственника) дохода.

Следует отметить, что Минфин России учел некоторые замечания и предложения бизнес-сообщества, в том числе отраженные в редакции Законопроекта, подготовленной Российским союзом промышленников и предпринимателей (РСПП) (см. наш выпуск от [12 августа 2014 года](#)), например нижеследующие.

- Из категории КИК исключены все публичные компании (с листингом на иностранных или российских фондовых биржах) и их прямые/косвенные иностранные дочерние компании, а также организации, участвующие в проектах в соответствии с соглашениями о разделе продукции, концессионными соглашениями или аналогичными соглашениями с уполномоченными органами иностранного государства.
- Минимальный порог годовой прибыли КИК для ее включения в доход контролирующего лица установлен на уровне 10 млн. рублей (в 2015 году — 50 млн. рублей, в 2016 году — 30 млн. рублей).
- Предусмотрено освобождение налогоплательщиков от уплаты штрафов, связанных с невключением в налоговую базу доли прибыли КИК, до 2018 года.

- Введен принцип «прозрачности» при определении статуса фактического получателя доходов в виде дивидендов. При этом, если фактическим получателем дивидендов, распределяемых российской организацией в пользу иностранной организации, признается налоговый резидент РФ, то возможно применение ставки налога у источника в размере 0% или 9%. При фактическом получении налогоплательщиком — налоговым резидентом РФ указанных дивидендов (фактическое право на которые им было подтверждено ранее, при распределении дивидендов российской организацией в пользу иностранной организации) ему предоставляется освобождение от налогообложения.

Другими отличительными особенностями новой редакции Законопроекта стали, в частности, нижеследующие.

Контролируемые иностранные компании

- Из категории КИК также исключаются:
 - банки и страховые организации с постоянным местонахождением в странах, сотрудничающих с РФ в рамках межгосударственного обмена налоговой информацией («белый список»);
 - эмитенты еврооблигаций, организации, уполномоченные на получение процентных доходов по облигациям, и организации, которым уступлены права и обязанности по выпущенным еврооблигациям, эмитентом которых является другая иностранная организация;
 - структуры без образования юридического лица, если одновременно соблюдаются определенные условия, в частности:
 - учредитель (основатель) такой структуры после ее создания (основания, учреждения) в соответствии с личным законом этой структуры и учредительными документами не вправе получить активы этой структуры в свою собственность;
 - права учредителя (основателя) такой структуры, связанные с его личным статусом в этой структуре (включая права на отчуждение имущества, определение бенефициаров и иные права) в соответствии с личным законом этой структуры и учредительными документами не могут после ее создания быть переданы иному лицу, за исключением случаев передачи прав в порядке наследования или универсального правопреемства;
 - учредитель (основатель) такой структуры не вправе получать прямо или косвенно какую-либо прибыль (доход) структуры, распределяемую между всеми ее участниками (пайщиками, доверителями или иными лицами) или бенефициарами.
 При этом иностранная структура не будет признаваться КИК до тех пор, пока у нее в соответствии с ее личным законом или учредительными документами отсутствует возможность распределения прибыли между участниками (пайщиками, доверителями или иными лицами) или бенефициарами такой структуры.
- Порог владения организацией для целей определения ее контролирующего лица увеличен до 25%. При этом сохранен 10%-ный порог владения для случаев, когда доля прямого/косвенного участия налоговых резидентов РФ в капитале организации составляет более 50%. До 1 января 2017 года предусмотрено переходное положение — для признания лица контролирующим доля его участия в КИК должна составлять более 50%.
- Вводятся особенности определения доли участия, если участие реализовано через договор РЕПО или договор займа ценными бумагами.
- Устанавливается, что при определении прибыли КИК не применяются какие-либо особенности определения доходов, расходов и налоговой базы, за исключением предусмотренных новой ст. 309.1 Налогового кодекса РФ. При этом установлена необходимость подтверждения прибыли каждой КИК как финансовой, так и налоговой отчетностью такой КИК.
- Предусмотрена возможность зачета налога, уплаченного в отношении прибыли КИК в соответствии с законодательством РФ, в том числе налога на прибыль, уплаченного постоянным представителем КИК в РФ.

- Контролирующее лицо-налогоплательщик обязано подавать уведомление об участии во всех иностранных организациях в том случае, если доля его участия в иностранной организации превышает 10% (до 1 января 2017 года предусмотрено переходное положение — указанный порог участия составляет 25%). При этом такое уведомление должно подаваться вне зависимости от того, признается ли иностранная компания КИК, т. е. в случае с КИК Законопроектом вводится требование о необходимости подачи двух отдельных уведомлений (одно — об участии в иностранной организации, другое — об участии в КИК).
- Налогоплательщики также обязаны подавать уведомления о своем участии во всех иностранных структурах без образования юридического лица (включая случаи, когда налогоплательщик выступает учредителем или бенефициаром такой структуры).
- Срок подачи уведомления об участии в иностранных компаниях увеличивается до 1 месяца (с даты возникновения/изменения оснований для представления такого уведомления). Также устанавливается срок уведомления о прекращении участия в иностранных компаниях. Данный срок составляет 1 месяц с даты прекращения участия.
- Вводятся положения, согласно которым при ликвидации иностранной организации доходы ее акционера, признаваемого контролирующим лицом, в виде стоимости полученного имущества (имущественных прав) не подлежат обложению налогом на прибыль. Действие данных положений планируется распространить до 1 января 2019 года, после чего они утратят силу.

Определение налогового резидентства организаций

- Уточняются основные критерии определения места фактического управления иностранной организацией. В частности:
 - 1) заседания совета директоров (иного руководящего органа организации) проводятся преимущественно (более половины заседаний в течение календарного года) на территории РФ;
 - 2) руководящее управление организацией осуществляется преимущественно из РФ;
 - 3) главные (руководящие) должностные лица организации (лица, уполномоченные и несущие ответственность за планирование, управление и контроль над деятельностью предприятия) осуществляют свою деятельность в отношении этой иностранной организации преимущественно в РФ.
- При этом разъясняется, что понимается под «руководящим управлением организацией» — это принятие решений и осуществление иных действий, относящихся к вопросам текущей деятельности организации, входящих в компетенцию исполнительных органов управления.
- Руководящее управление иностранной организацией будет рассматриваться как осуществляемое за пределами РФ, если она является налоговым резидентом государства, с которым РФ имеет соглашение об избежании двойного налогообложения, и ее коммерческая деятельность ведется с использованием ее собственного квалифицированного персонала и активов в данном государстве.
- Уточняется, что осуществление на территории РФ подготовки и/или принятия решений по вопросам, относящимся к компетенции общего собрания акционеров (участников), не может рассматриваться в качестве руководящего управления иностранной организацией.
- Предложенная версия Законопроекта позволяет компаниям из низконалоговых юрисдикций, включенных в т.н. «черный список» Минфина России, самостоятельно признавать себя налоговыми резидентами РФ при условии осуществления деятельности в РФ через обособленное подразделение (ранее такое право предоставлялось только компаниям из юрисдикций, не включенных в т.н. «черный список» Минфина России).

Налогообложение доходов от косвенной реализации недвижимости

- Добавлены следующие виды доходов, относящиеся к косвенной реализации российской недвижимости, которые не признаются доходами от источников в РФ и, следовательно, не подлежат обложению налогом на доходы у источника в РФ:

- доходы от реализации акций (долей, паев) иностранных организаций или структур без образования юридического лица с числом акционеров (участников, пайщиков) не менее 50 человек, если каждому из лиц принадлежит не более 5%;
- доходы от реализации акций (долей, паев) при условии, что на дату реализации таких акций (долей, паев) они непрерывно принадлежат налогоплательщику на протяжении более 5 лет.

Устанавливается требование о предоставлении в налоговые органы иностранными компаниями, а также иностранными структурами без образования юридического лица, владеющими недвижимым имуществом на территории РФ, сведений об их участниках (в определенных случаях такая информация также должна представляться в отношении косвенных участников, а для иностранных структур без образования юридического лица должны предоставляться сведения об их учредителях, бенефициарах и управляющих). Непредставление или несвоевременное представление указанных сведений влечет взыскание штрафа в размере 100% от суммы налога на имущество в отношении такого недвижимого имущества.

Иные особенности

- Из Законопроекта исключены положения, в соответствии с которыми задолженность перед иностранной «сестринской» компанией могла признаваться контролируемой для соблюдения правил «недостаточной капитализации».
- Устанавливается требование, в соответствии с которым для применения положений международных договоров при выплате доходов в пользу иностранной организации налоговому агенту необходимо, в частности, предъявить сертификат налогового резидентства иностранной компании, имеющей фактическое право на получение соответствующего дохода. Таким образом, концепция «бенефициарного владения» может применяться не только к «пассивным» доходам, таким как дивиденды, проценты и роялти, в отношении которых для применения пониженных ставок налога у источника соглашения об избежании двойного налогообложения предусматривается требование о наличии «бенефициарного» права на доход, но и к иным доходам, в отношении которых для применения пониженных ставок/освобождения от налогообложения соглашения не предусматривают такое требование (например, доходы от продажи акций компаний с недвижимостью в России).
- Отменена льгота по налогу на прибыль, заключавшаяся в том, что доходы российской организации в виде имущества, полученного безвозмездно, освобождались от налогообложения, если уставный капитал получающей (передающей) стороны более чем на 50% состоял из вклада (доли) передающей (получающей) стороны.

Контактная информация

Если у вас появятся какие-либо вопросы в отношении материала, рассмотренного нами в данном обзоре, вы можете обратиться к специалистам Департамента консультирования по налогообложению и праву:

Геннадий Камышников Партнер +7 (495) 787 06 00 доб. 2092 gkamyshnikov@deloitte.ru	Григорий Павлоцкий Партнер +7 (495) 787 06 00 доб. 2102 gpavlotsky@deloitte.ru	Елена Соловьёва Партнер +7 (495) 787 06 00 доб. 2064 esolovyova@deloitte.ru	Светлана Мейер Партнер +7 (495) 787 06 00 доб. 2039 smeyer@deloitte.ru
Юлия Крылова Директор +7 (495) 787 06 00 доб. 2461 ykrylova@deloitte.ru	Наталья Глущенко Старший менеджер +7 (495) 787 06 00 доб. 1471 ngluschenko@deloitte.ru	Олег Трошин Менеджер +7 (495) 787 06 00 доб. 5204 otroshin@deloitte.ru	Томас Мюгнерет Менеджер +7 (495) 787 06 00 доб. 5443 thmugneret@deloitte.ru

Наименование «Делойт» относится к одному либо любому количеству юридических лиц, входящих в «Делойт Туш Томацу Лимитед», частную компанию с ответственностью участников в гарантированных ими пределах, зарегистрированную в соответствии с законодательством Великобритании; каждое такое юридическое лицо является самостоятельным и независимым юридическим лицом. Подробная информация о юридической структуре «Делойт Туш Томацу Лимитед» и входящих в нее юридических лиц представлена на сайте www.deloitte.com/about. Подробная информация о юридической структуре «Делойта» в СНГ представлена на сайте www.deloitte.com/ru/about.

«Делойт» предоставляет услуги в области аудита, налогообложения, управленческого и финансового консультирования государственным и частным компаниям, работающим в различных отраслях промышленности. «Делойт» – международная сеть компаний, которые используют свои обширные отраслевые знания и многолетний опыт практической работы при обслуживании клиентов в любых сферах деятельности более чем в 150 странах мира. Около 200 000 специалистов «Делойта» по всему миру привержены идеям достижения совершенства в предоставлении профессиональных услуг своим клиентам.

Сотрудники «Делойта» объединены особой культурой сотрудничества, которая в сочетании с преимуществами культурного разнообразия направлена на развитие высоких моральных качеств и командного духа и повышает ценность наших услуг для клиентов и рынков. Большое внимание «Делойт» уделяет постоянному обучению своих сотрудников, получению ими опыта практической работы и предоставлению возможностей карьерного роста. Специалисты «Делойта» способствуют укреплению корпоративной ответственности, повышению общественного доверия к компаниям объединения и созданию благоприятной атмосферы в обществе.