

Март 2014 года



18 марта 2014 года Министерство финансов России (далее — «Минфин России») предоставило проект Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса РФ (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и повышения эффективности налогового администрирования иностранных организаций)» (далее — «Законопроект»).

Положения, изложенные в Законопроекте, являются результатом работы Минфина России по реализации мер, предусмотренных Планом действий Правительства РФ по борьбе с офшоризацией российской экономики. Новые правила касаются, в частности, следующих вопросов:

1. Налогообложение прибыли контролируемых иностранных компаний (далее — «правила КИК»).
2. Определение «налогового резидентства» для юридических лиц.
3. Налогообложение доходов от «косвенной реализации» акций компаний, чьи активы прямо или косвенно состоят из недвижимости в РФ более чем на 50%.

Остановимся на данных вопросах подробнее.

1. Налогообложение прибыли контролируемых иностранных компаний

Контролируемые иностранные компании

В целях применения правил КИК *контролируемой иностранной компанией* признается:

- иностранная организация, одновременно удовлетворяющая *в течение любого периода, начинающегося или заканчивающегося в течение календарного года*, всем следующим условиям:
 - организация не является налоговым резидентом РФ в соответствии с Налоговым кодексом РФ (далее — «НК РФ») или международным договором (соглашением) в области налогообложения (далее — «СОИДН»);
 - организация является налоговым резидентом государства (территории), включенной в утверждаемый Минфином России *перечень государств и территорий, предоставляющих льготный режим налогообложения прибыли (доходов)*;
 - контролирующими лицами организации являются организации и/или физические лица, признаваемые налоговыми резидентами РФ в соответствии с НК РФ или СОИДН;

- акции организации не прошли процедуру листинга и/или не были допущены к обращению на одной или нескольких фондовых биржах, включенных в перечень, утверждаемый Центральным банком Российской Федерации (далее — «ЦБ РФ») по согласованию с Минфином России¹;
- структура (в частности, фонд, партнерство, товарищество, иная форма осуществления коллективных инвестиций) (далее — «структура»):
 - созданная в соответствии с законодательством иностранного государства (территории), включенной в утверждаемый Минфином России перечень государств и территорий, предоставляющих льготный режим налогообложения прибыли (доходов);
 - без образования юридического лица;
 - которая в соответствии со своим личным законом вправе осуществлять предпринимательскую деятельность, направленную на извлечение дохода (прибыли) в интересах своих участников (бенефициаров, пайщиков, доверителей и иных лиц);
 - контролирующими лицами которой являются организации и/или физические лица, признаваемые налоговыми резидентами РФ в соответствии с НК РФ или СОИДН.

Важно:

- *На данном этапе отсутствует понимание того, эквивалентен ли «утверждаемый Министерством финансов Российской Федерации перечень государств и территорий, предоставляющих льготный режим налогообложения прибыли (доходов)»*

¹ Приказ ФСФР России от 25 октября 2012 года № 12-91/пз-н «Об утверждении Перечня иностранных фондовых бирж и иностранных депозитарно-клиринговых организаций в целях признания облигаций и иных долговых обязательств обращающимися облигациями в соответствии со статьей 310 Налогового кодекса Российской Федерации» (зарегистрировано в Минюсте России 7 декабря 2012 года № 26040).

так называемому «черному списку» Минфина России, утвержденному Приказом Минфина России от 13 ноября 2007 года № 108н. В этой связи актуальной остается дискуссия о планируемом объявлении специального «расширенного» или «серого» списка государств и территорий, чьи компании — налоговые резиденты могут попадать под действие рассматриваемых правил, который может включать иные, неофшорные территории (например, Кипр и Люксембурга).

- *Приведенное определение «структуры» не позволяет сделать однозначный вывод о том, подпадают ли трасты под правила, применяемые к КИК. Однако мы понимаем, что намерение Минфина России заключалось в распространении данных правил также на трасты.*
- *Открытым остается вопрос о формальном непопадании под действие правил КИК ряда договорных структур, созданных в соответствии с иностранным правом, которым формально запрещается осуществлять предпринимательскую деятельность (например, «семейные фонды», создаваемые со строго определенной целью некоммерческого характера: поддержка членов одной или нескольких семей, благотворительность и т. д.).*

Контролирующие лица и контроль

Под контролирующим лицом организации, включая обозначенную выше структуру, созданную в соответствии с законодательством иностранного государства, признается:

- лицо, которое самостоятельно или совместно с иными лицами осуществляет контроль над этой организацией (структурой).

Осуществлением контроля **над организацией** в целях применения правил КИК признается:

- оказание или возможность оказывать **определяющее влияние** на решения, принимаемые такой организацией:
 - *в отношении распределения полученной организацией прибыли (дохода) после налогообложения;*

- в силу прямого или косвенного участия в такой организации в размере **более 10%** совместно с супругом и/или несовершеннолетними детьми, а также иными лицами (с учетом особенностей взаимоотношений этого лица и иных лиц) или
- в силу участия в договоре (соглашении), предметом которого является управление этой организацией, или иных особенностей отношений между лицом и организацией и/или иными лицами.

Осуществлением контроля **над структурой** признается:

- оказание или возможность оказывать определяющее влияние на решения, принимаемые лицом, осуществляющим управление активами такой структуры,
 - в отношении распределения полученной прибыли (дохода) после налогообложения между ее участниками (бенефициарами, пайщиками, доверителями и иными лицами) в силу законодательства иностранного государства или договора.

Важно:

- Мы допускаем, что установленный в Законопроекте критерий участия в КИК в размере 10% подлежит дальнейшему обсуждению со стороны бизнес-сообщества. В соответствии с общемировой практикой 10%-ное участие в иностранной компании/структуре не соответствует общепринятому пониманию контроля над ее деятельностью. В этой связи законодательством о КИК зарубежных стран предусмотрены значения, превышающие 10% (за исключением Казахстана и некоторых иных юрисдикций).
- В рамках данных определений понятия «определяющего влияния» и «возможности оказывать влияние» на принимаемые решения являются неоднозначными. Законопроект не содержит разъяснений в отношении критериев, которые могут быть использованы для признания степени влияния того или иного лица как определяющего для

принятия решений в отношении предпринимательской деятельности КИК.

Прибыль КИК

- Прибылью КИК признается прибыль этой компании, рассчитанная в соответствии с главой 25 части второй НК РФ, уменьшенная на величину дивидендов, выплаченных из этой прибыли.
- Сумма прибыли КИК должна быть документально подтверждена *финансовой отчетностью* такой контролируемой иностранной компании за соответствующий период (периоды) и прочими документами.
- Прибыль КИК, выраженная в иностранной валюте, подлежит пересчету в рубли с применением официального курса иностранной валюты к рублю Российской Федерации, установленного ЦБ РФ, на последнее число календарного года.

Важно:

- Приведенный порядок определения прибыли КИК является неоднозначным, так как, следуя положениям соответствующей нормы, прибыль КИК должна рассчитываться в соответствии с правилами налогового учета России, однако подтверждаться данный показатель должен финансовой отчетностью иностранной организации, что может привести к разногласиям при формировании соответствующего показателя.
- В рамках предварительных обсуждений правил КИК допускалось, что для целей применения данных правил прибыль КИК может быть ограничена только пассивными доходами компании (как это предусмотрено законодательством о КИК многих зарубежных стран). Однако в рамках текущего Законопроекта действие правил КИК распространяется на любые доходы компаний в низконалоговых юрисдикциях, полученные в том числе от активной коммерческой деятельности.
- Кроме того, изначально предполагалось, что для целей определения прибыли КИК российские налоговые органы ограничатся обзором структуры владения контролирующего лица до уровня

иностранных компаний, расположенных в уважаемых юрисдикциях. В рамках данной концепции предполагалось, что компания из низконалоговой юрисдикции, являющаяся дочерней по отношению к компании, расположенной в благоприятной налоговой юрисдикции, не должна признаваться КИК. Однако в рассматриваемом Законопроекте данные положения не рассматриваются.

- *Законопроект не содержит разъяснений в отношении стандартов, которыми должна/может руководствоваться КИК при подготовке финансовой отчетности (МСФО, ОПБУ США). Актуальным остается вопрос о достоверности данных отчетности КИК для целей расчета налога на прибыль налоговых резидентов России, особенно в том случае, когда аудит отчетности не предусмотрен законодательством иностранной юрисдикции.*
- *Требование о пересчете прибыли КИК в рубли по курсу ЦБ РФ на последнее число календарного года фактически противоречит определению КИК, рассмотренному ранее и предполагающему, что критерии признания компании контролируемой должны выполняться в течение любого периода, начинающегося или заканчивающегося в течение календарного года. Мы допускаем, что данный вопрос потребует дальнейшего разъяснения со стороны Минфина России.*

Порядок учета прибыли КИК при налогообложении

- *Законопроектом предусмотрено, что прибыль КИК учитывается при определении налоговой базы у налогоплательщика — контролирующего лица в доле, соответствующей доле участия этого лица в такой организации, а также периоду, на протяжении которого налогоплательщик признается контролирующим лицом этой организации, если продолжительность такого периода меньше налогового периода.*
- *При невозможности определения доли участия налогоплательщика — контролирующего лица в КИК прибыль этой организации учитывается*

при определении налоговой базы у налогоплательщика в полном объеме.

- *При выплате дивидендов КИК, фактическим получателем которых является налоговый резидент РФ, за счет нераспределенной прибыли предыдущих лет налоговая база, в которой учитываются полученные таким лицом дивиденды, подлежит уменьшению на суммы прибыли КИК, ранее учтенные при определении налоговой базы у этого лица.*
- *Налоговая база, определяемая контролирующими лицами по прибыли КИК, не подлежит уменьшению на величину расходов по прочей деятельности, а также убытков, полученных от прочей деятельности таких лиц.*

Важно:

- *Законопроект не содержит критериев определения понятия «фактический получатель» дохода, таким образом, на практике не исключено двойственное толкование этого термина.*
- *Отсутствуют разъяснения касательно возможности исключения прибыли прошлых периодов, полученной до вступления Закона в силу, при расчете налоговой базы по правилам КИК.*

Применимые налоговые ставки

- *Для физических лиц — 13%.*
- *Для юридических лиц — 20%.*

Важно:

- *Ставка налогообложения нераспределенной прибыли КИК выше, чем ставка налогообложения фактически распределяемых дивидендов (9% или 0%).*
- *Учитывая, что при выплате дивидендов из прибыли КИК, которая ранее была учтена при определении налоговой базы контролирующего лица по данной КИК, зачет производится путем уменьшения налоговой базы по дивидендам, а «излишне» уплаченный налог не возвращается, очевиден замысел законодателя стимулировать фактический приток дивидендов в Россию на регулярной основе.*

Уведомление об участии в иностранных организациях

Законопроект предусматривает обязанность налогоплательщиков — налоговых резидентов РФ самостоятельно предоставлять в налоговые органы уведомление об участии в КИК в установленном порядке не позднее 20 дней с даты возникновения оснований для представления такого уведомления.

В частности, уведомление об участии в КИК представляется налогоплательщиками — налоговыми резидентами РФ в отношении:

- иностранных организаций, являющихся налоговыми резидентами государства (территории), включенного в утверждаемый Минфином России соответствующий перечень государств и территорий, а также в отношении иностранных организаций, в отношении которых нет данных о государстве (территории) их налогового резидентства, *если доля прямого и/или косвенного участия налогоплательщика в этих организациях составляет 1% или более*, а также в отношении иностранных организаций, для которых налогоплательщик признается контролирующим лицом (например, в силу участия в договоре управления);
- структур, если налогоплательщик является лицом, имеющим *фактическое право на доход* (прибыль) этой структуры в случае его распределения, либо признается контролирующим лицом этой структуры.

Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение

Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля

- Непредставление налоговому органу сведений о прямом или косвенном участии в КИК, а также соответствующей прибыли, выраженное в отказе контролирующего лица предоставить имеющиеся у него документы, равно как в ином уклонении от представления таких документов либо предоставлении документов с заведомо недостоверными сведениями, влечет взыскание штрафа с контролирующего лица в размере *100 тыс. рублей*.

Неуплата или неполная уплата сумм налога в результате невключения в налоговую базу прибыли КИК

- Неуплата или неполная уплата контролирующим лицом сумм налога в результате невключения в налоговую базу доли прибыли КИК влечет взыскание *штрафа в размере 20% от суммы прибыли КИК*, подлежащей включению в налоговую базу, но *не менее 100 тыс. рублей*.

Неправомерное непредставление уведомления о КИК, предоставление недостоверных сведений в уведомлении о КИК

- Неправомерное непредставление в установленный срок контролирующим лицом в налоговый орган уведомления о КИК за календарный год или представление контролирующим лицом в налоговый орган уведомления о КИК, содержащего недостоверные сведения, влечет взыскание *штрафа в размере 100 тыс. рублей* по каждой КИК, сведения о которой не были представлены.

Важно:

- *Обращаем ваше внимание, что данный штраф применяется в том числе к лицам, доля прямого или косвенного участия которых в КИК составляет 1% и более.*

2. Определение «налогового резидентства» для юридических лиц

- Законопроект вводит новые критерии для определения налогового резидентства юридических лиц. В частности, налоговыми резидентами РФ признаются:
 - российские организации;
 - иностранные организации, признаваемые налоговыми резидентами РФ в соответствии с СОИДН;
 - иностранные организации, *местом фактического управления* которыми является РФ.

- Местом фактического управления иностранной организацией признается РФ, если выполняется хотя бы одно из следующих условий:
 - заседания совета директоров (иного руководящего органа организации) проводятся на территории РФ;
 - руководящее управление организацией обычно осуществляется из РФ;
 - *главные (руководящие) должностные лица организации осуществляют свою деятельность в РФ;*
 - бухгалтерский учет организации ведется в РФ;
 - архивы организации хранятся в РФ.

Важно:

- *Законопроект предусматривает возможность признания иностранной организации налоговым резидентом, если выполняется хотя бы одно из перечисленных выше условий.*

3. Налогообложение доходов от «косвенной реализации» акций компаний, более 50% активов которых состоят из недвижимости в России

- В соответствии с положениями Законопроекта доходы от реализации акций (долей) организаций (в том числе иностранных), более 50% активов которых *прямо или косвенно* состоят из недвижимого имущества в РФ, а также финансовых инструментов, производных от таких акций (долей), за исключением акций, признаваемых обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, подлежат налогообложению у источника в РФ.

Важно:

- *Законопроект не содержит разъяснений в отношении механизма взимания налога у источника в результате реализации акций иностранной компании, косвенно (через одну или несколько компаний) владеющей недвижимым имуществом в России.*
- *Отсутствуют комментарии в отношении методов определения стоимости активов*

для расчета соответствующей доли недвижимого имущества в активах иностранной организации (балансовый/рыночный принцип).

- В текущей версии не совсем понятен момент вступления в силу положений Законопроекта, который различается для физических и юридических лиц:
 - для физических лиц — не ранее 1-го числа очередного налогового периода по налогу на доходы физических лиц;
 - для юридических лиц — не ранее чем по истечении одного месяца со дня официального опубликования настоящего Федерального закона.

Важно:

- *В силу установленных временных рамок обязательства по уведомлению налоговых органов об участии в КИК для юридических лиц могут возникнуть уже в 2014 году, для физических лиц — с 1 января 2015 года.*
- *В зависимости от финальной версии Законопроекта в качестве шагов по минимизации налоговых последствий и рисков могут быть рассмотрены следующие меры и варианты действий:*
 - *распределение дивидендов в пользу контролирующих лиц в 2014 году и налогообложение их в России соответственно;*
 - *реинвестирование накопленной прибыли в иные проекты в 2014 году или ее капитализация;*
 - *оптимизация корпоративной структуры, включая шаги по ликвидации КИК или ее перемещению в респектабельную налоговую юрисдикцию;*
 - *диагностика корпоративной структуры группы, документов, фактов деятельности и процессов в рамках функционирования иностранных компаний с точки зрения применимости концепции «налогового резидентства»; в случае выявления налоговых рисков — изменение подхода к присутствию группы за рубежом, а также структуры и характера операций иностранных компаний.*

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 Соловьева 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 Менеджер +7 (495) 787 06 00 доб. 1471 ngluschenko@deloitte.ru | Ирина Крохмальская Менеджер +7 (495) 787 06 00 доб. 8253 ikrokhmalnaya@deloitte.ru | |

Наименование «Делойт» относится к одному либо любому количеству юридических лиц, включая их аффилированные лица, совместно входящих в «Делойт Туш Томацу Лимитед», частную компанию с ответственностью участников в гарантированных ими пределах, зарегистрированную в соответствии с законодательством Великобритании (далее — ДТТЛ); каждое такое юридическое лицо является самостоятельным и независимым юридическим лицом. ДТТЛ (также именуемое как «международная сеть «Делойт») не предоставляет услуги клиентам напрямую. Подробная информация о юридической структуре ДТТЛ и входящих в нее юридических лиц представлена на сайте www.deloitte.com/about. Подробная информация о юридической структуре компании «Делойт» в СНГ представлена на сайте www.deloitte.com/ru/about.

«Делойт» предоставляет услуги в области аудита, налогообложения, консалтинга и корпоративных финансов государственным и частным компаниям, работающим в различных отраслях экономики. «Делойт» — международная сеть компаний, имеющая многолетний опыт практической работы при обслуживании клиентов в любых сферах деятельности более чем в 150 странах мира, которая использует свои обширные отраслевые знания, включая опыт оказания высококачественных услуг, позволяющие определить пути решения самых сложных бизнес-задач клиентов. Около 200 тыс. специалистов «Делойта» по всему миру привержены идеям достижения совершенства в предоставлении профессиональных услуг своим клиентам.

Настоящее сообщение содержит информацию только общего характера. При этом ни компания «Делойт Туш Томацу Лимитед», ни входящие в нее юридические лица, ни их аффилированные лица (далее — «сеть «Делойт») не представляют посредством данного сообщения каких-либо консультаций или услуг профессионального характера. Ни одно из юридических лиц, входящих в сеть «Делойт», не несет ответственности за какие-либо убытки, понесенные любым лицом, использующим настоящее сообщение.