

24 октября 2014 года



22 октября 2014 года на официальном сайте Государственной думы РФ был опубликован очередной проект Федерального закона о налогообложении прибыли контролируемых иностранных компаний (далее — «Законопроект»), принятый на рассмотрение. Ожидается, что Федеральный закон будет принят, подписан Президентом РФ и опубликован до 1 декабря текущего года с тем, чтобы вступить в действие 1 января 2015 года. По имеющейся у нас информации, первое чтение Законопроекта в Государственной думе РФ назначено на 11 ноября 2014 года.

Предыдущие аналитические обзоры, выпущенные «Делойтом» [27 мая 2014 года](#), [30 мая 2014 года](#) и [8 сентября 2014 года](#), обобщали положения официальных редакций Законопроекта от 19 мая 2014 года, от 27 мая 2014 года и от 2 сентября 2014 года соответственно. В данном выпуске мы приводим основные отличительные особенности новой редакции Законопроекта.

Скорее всего, данная версия Законопроекта готовилась к передаче в Государственную думу РФ достаточно оперативно, о чем свидетельствует ряд сохраненных в нем противоречивых положений. Это дает основания надеяться, что до подписания Президентом в текст Законопроекта еще могут быть внесены изменения, и у бизнес-сообщества останется возможность повлиять на его содержание. В любом случае, текущая редакция близка к финальной, и мы рекомендуем своим клиентам учитывать ее при анализе бизнес-стратегий.

Отличительными особенностями новой редакции Законопроекта стали, в частности, нижеследующие.

Контролируемые иностранные компании

Критерий контроля

- Контролирующим лицом организации признается физическое или юридическое лицо, доля участия которого в организации составляет
 - более 25%;
 - более 10% (для физических лиц совместно с супругами и несовершеннолетними детьми), если доля участия налоговых резидентов РФ в этой организации (для физических лиц — включая супругов и несовершеннолетних детей) составляет более 50%.
- Таким образом, текущая редакция Законопроекта не учитывает в полном объеме критерий взаимозависимости при расчете совокупной доли участия в иностранной организации.
- На практике не исключен риск того, что иностранная компания, находящаяся в собственности физического лица, не являющегося налоговым резидентом РФ, может признаваться КИК, если его супруг (-а) и/или несовершеннолетние дети, не владеющие указанной организацией и не контролирующие ее, являются налоговыми резидентами РФ.
- Контролирующим лицом может быть признано лицо, не удовлетворяющее критерию доли владения, но осуществляющее контроль над организацией в своих интересах (интересах супруга и несовершеннолетних детей).

Освобождение от налогообложения прибыли КИК

- Изменился подход к исключению ряда компаний и структур без образования юридического лица из-под действия правил КИК: если в предыдущей редакции Законопроекта такие иностранные организации не признавались КИК, то в предложенной редакции они являются КИК, но их прибыль освобождается от налогообложения.
- Прибыль публичных компаний не освобождается от налогообложения у контролирующих лиц (таким образом, исключение на них больше не распространяется).
- Прибыль КИК не подлежит налогообложению у контролирующего лица, если:
 - организация находится в государстве, с которым у России имеется соглашение об избежании двойного налогообложения, не входящем в перечень государств (территорий), не обеспечивающих обмен информацией (механизм «черного списка»), и эффективная ставка налогообложения составляет не менее 75% средневзвешенной налоговой ставки по налогу на прибыль;
 - изменился порядок расчета эффективной налоговой ставки по КИК: (i) прибыль иностранной компании определяется по итогам периода, за который составляется финансовая отчетность за финансовый год в соответствии с личным законом, и (ii) для расчета критерия используется средневзвешенная налоговая ставка по налогу на прибыль, учитывающая пониженную ставку налогообложения дивидендов;
 - организация находится в государстве, с которым у России имеется соглашение об избежании двойного налогообложения, не входящем в перечень государств (территорий), не обеспечивающих обмен информацией, и в соответствии с финансовой отчетностью компании доля пассивных доходов составляет не более 20%;
 - компания является оператором нового морского месторождения либо акционером (участником) такого оператора, либо участвует в лицензионных или сервисных соглашениях, аналогичных соглашениям о разделе продукции, и при этом за отчетный период доходы от такой деятельности составляют не менее 90%.
- Уточняется, что прибыль иностранных структур без образования юридического лица освобождается от налогообложения, если, помимо иных критериев, такая структура не имеет возможности распределять прибыль между участниками или иными лицами по своему личному закону и учредительным документам.

Расчет прибыли КИК

- Прибыль КИК подлежит расчету только по правилам статьи 309.1 НК РФ (без учета текущих положений НК РФ), если КИК находится в государстве, с которым у России имеется соглашение об избежании двойного налогообложения, и финансовая отчетность такой организации подлежит обязательному аудиту в соответствии с ее личным законом. Для всех остальных компаний применяются общие правила Главы 25 НК РФ. При подтверждении прибыли КИК нужно представлять финансовую отчетность КИК, а при расчете прибыли КИК по правилам главы 25 НК РФ — иные документы. Все документы, подтверждающие уровень прибыли КИК и ее статус, должны представляться с переводом на русский язык.
- Прибыль КИК подлежит исчислению без разделения на прибыль от активной и пассивной деятельности.
- Доходы от предоставления в аренду морских или воздушных судов и/или иных транспортных средств, а также контейнеров, используемых в международных перевозках, переводятся из категории пассивных доходов в категорию активных.
- Доходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок (производными финансовыми инструментами) поименованы в составе пассивных доходов.
- При определении прибыли КИК доходы и расходы от реализации ценных бумаг и/или имущественных прав в пользу контролирующего лица такой КИК (либо его российского взаимозависимого лица) учитываются в сумме документально подтвержденной стоимости по данным учета КИК на дату перехода права собственности на указанные ценные бумаги и/или имущественные права, но не выше рыночной стоимости, определяемой в соответствии со ст. 280 НК РФ (данное правило применяется, если в отношении КИК принято решение о ликвидации и процедура ликвидации завершена до 1 января 2017 года).

- При расчете прибыли КИК может быть учтен убыток, полученный КИК до 1 января 2015 года за три предшествующих года.
- Сумма налога, исчисленного КИК в иностранном государстве, должна быть документально подтверждена. Если КИК располагается в государстве, с которым у России отсутствует соглашение об избежании двойного налогообложения, подтверждение должно быть заверено компетентным органом этого иностранного государства, уполномоченным осуществлять контроль и надзор в области налогов.
- Не включается в налоговую базу контролирующего лица прибыль КИК, направленная на увеличение уставного капитала КИК, если такое увеличение обязательно по личному закону КИК.

Уведомления об иностранных компаниях и о КИК

- Из буквального прочтения текущей версии Законопроекта следует, что первые уведомления о КИК должны подаваться в 2017 году. При этом становится неясной функциональная роль уведомлений об иностранных компаниях, подаваемых с 2017 года, поскольку из новой редакции явно следует, что теперь все иностранные организации признаются КИК.
- Уведомления об участии в иностранных компаниях и структурах, созданных до 1 января 2015 года, должны подаваться до 1 апреля 2015 года. Уведомления об участии в иностранных компаниях и структурах, созданных после 1 января 2015 года, должны быть поданы до 1 мая 2015 года либо в течение 1 месяца с даты создания иностранной компании (структуры).
- Добавлено положение о том, что налогоплательщики обязаны уведомлять налоговые органы о факте учреждения иностранных структур без образования юридического лица.

Ответственность

- В Законопроект добавлено переходное положение, согласно которому для контролирующего лица не наступает уголовная ответственность за деяния, связанные с невключением в налоговую базу в 2015–2017 годах прибыли КИК при условии, что ущерб, причиненный бюджетной системе России в результате этого преступления, возмещен в полном объеме.

Определение налогового резидентства организаций

- Законопроект уточняет обязательные критерии налогового резидентства (каждый из них является самостоятельным и действует независимо от остальных):
 - проведение в России большинства (больше, чем в любом другом государстве) заседаний совета директоров;
 - регулярное (регулярным не признается осуществление деятельности в РФ в объеме, существенно меньшем, чем в ином государстве (-ах)) осуществление в России деятельности исполнительного органа;
 - осуществление руководящего управления из России главными должностными лицами организации.
- Критерии, которые ранее являлись дополнительными основаниями для определения места фактического управления иностранной организацией, исходя из существующей формулировки Законопроекта могут являться самостоятельными основаниями для признания лица налоговым резидентом РФ, даже если проведение большинства заседаний совета директоров и/или регулярное осуществление деятельности исполнительного органа организации происходит за пределами РФ. Такими критериями являются (каждый из них самостоятелен и действует независимо от остальных):
 - ведение бухгалтерского или управленческого учета организации (за исключением действий по подготовке консолидированной финансовой отчетности) в РФ;
 - ведение делопроизводства организации в РФ;
 - оперативное управление персоналом организации из РФ.
- В число примеров деятельности, не рассматриваемой в качестве осуществления фактического управления в РФ, добавлены подготовка к проведению совета директоров иностранной организации, а также отдельные функции в рамках планирования и контроля деятельности

организации (стратегическое планирование, бюджетирование и т. п.).

- В Законопроект добавлены положения, согласно которым только в добровольном порядке могут быть признаны налоговыми резидентами РФ:
 - иностранные холдинги, владеющие иностранными активными компаниями, доходы (прибыль) у которых либо отсутствуют, либо на 95 % состоят из дивидендов (с некоторыми дополнительными условиями);
 - иностранные организации — операторы нового морского месторождения углеводородного сырья и их акционеры.
- Эмитенты обращающихся облигаций не могут быть признаны налоговыми резидентами РФ (при условии, что процентные доходы составляют не менее 90% в сумме всех доходов организации).

Бенефициарный собственник

- Возможность применения принципа «прозрачности» при определении статуса фактического получателя доходов распространена на все виды пассивных доходов от источников в РФ (в предыдущей редакции Законопроекта — только на дивиденды) при условии, что источнику выплаты известно лицо, имеющие фактическое право на такие доходы.
- При этом если лицом, имеющим фактическое право на вышеуказанные доходы, признается налоговый резидент России, то налогообложение таких доходов производится по правилам соответствующих глав НК РФ, без удержания налога у источника выплаты (при условии информирования источником выплаты налоговых органов в установленном порядке).
- Изложенный выше порядок налогообложения действует в отношении любых видов пассивных доходов от источников в РФ, за исключением дивидендов, к которым должны применяться прежние правила, установленные предыдущей редакцией Законопроекта (т. е. если фактическим получателем дивидендов 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 ему предоставляется освобождение от налогообложения).

Налогообложение доходов от косвенной реализации недвижимости

- Из Законопроекта исключены предложенные в его предыдущей редакции льготные положения, освобождающие от налогообложения некоторые виды доходов от косвенной реализации российской недвижимости.
- Таким образом, в случае вступления положений Законопроекта в силу в их текущей редакции при реализации акций (долей) компаний, более 50% активов которых прямо или косвенно состоит из российского недвижимого имущества, соответствующие доходы будут подлежать налогообложению в России, за исключением ситуаций с обращающимися акциями.

Иные особенности

- Законопроектом изменен период действия льготы, согласно которой при ликвидации иностранной организации доходы ее акционера, признаваемого контролирующим лицом, в виде стоимости полученного имущества (имущественных прав) не подлежат обложению налогом на прибыль. Если ранее действие данных положений планировалось распространить до 1 января 2019 года, то согласно текущей редакции Законопроекта данная льгота утратит силу 1 января 2017 года.
- Возвращена льгота по налогу на прибыль, заключающаяся в том, что доходы российской организации в виде имущества, полученного безвозмездно, освобождаются от налогообложения, если уставный капитал получающей (передающей) стороны более чем на 50% состоял из вклада (доли) передающей (получающей) стороны. При этом, если имущество передается от иностранной дочерней компании, доходы не учитываются для целей налогообложения только в том случае, если такая дочерняя компания является налоговым резидентом юрисдикции, не включенной в так называемый «черный список» Министерства финансов РФ.
- Из Законопроекта также полностью исключены положения, касающиеся правил «недостаточной капитализации».

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.