



LT In Focus

Изменения в порядке налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций

Сегодня, 29 января 2016 года, Государственной Думой РФ был принят законопроект № 953192-6 «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и Федеральный закон «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)»» (далее — Законопроект). Мы ожидаем, что в ближайшее время Законопроект будет одобрен Советом Федерации РФ и подписан Президентом РФ.

Следует отметить, что Законопроект предусматривает достаточно сложную систему вступления в силу его отдельных положений. Так, положения Законопроекта, улучшающие положение налогоплательщиков, имеют обратную силу и распространяются на правоотношения, возникшие с 1 января 2015 года. Остальные положения Законопроекта вступают в силу либо со дня официального опубликования соответствующего федерального закона, либо по истечении одного месяца со дня его официального опубликования, а некоторые из них — начиная с 1 января 2017 года (при условии вступления соответствующего федерального закона в силу до декабря 2016 года).

Законопроект вносит изменения в Налоговый кодекс РФ (далее — НК РФ) по следующим направлениям:

- 1) уведомления об участии в иностранной организации/об учреждении структуры без образования юридического лица;
- 2) правила налогообложения прибыли иностранных компаний, контролируемых налоговыми резидентами России (далее — правила КИК);
- 3) порядок признания иностранных компаний налоговыми резидентами России;
- 4) особенности определения лица, имеющего фактическое право на пассивный доход (дивиденды, проценты и роялти) от источников в РФ, для целей применения международных налоговых соглашений;
- 5) порядок налогообложения доходов иностранных компаний от косвенной реализации российской недвижимости;
- 6) безналоговая ликвидация иностранных компаний/структур.

Далее приведены комментарии касательно содержания ключевых поправок и предложений.

Уведомление об участии в иностранной организации/об учреждении структуры без образования юридического лица

В соответствии с Законопроектом предлагается отменить обязанность по подаче уведомления в случае осуществления контроля над структурой без образования юридического лица или наличия фактического права на ее доход. При этом сохраняется обязанность по подаче уведомления в случае учреждения иностранной структуры без образования юридического лица.

Также предлагается освободить от подачи уведомления налогоплательщиков, участвующих в иностранных организациях исключительно через российские публичные компании.

Кроме того, Законопроект продлевает срок подачи уведомления: уведомление должно быть предоставлено не позднее трех месяцев с даты возникновения (изменения) оснований для его

подачи. По аналогии продлен до трех месяцев срок представления уведомления о прекращении участия.

Законопроект также предлагает возложить обязанность по подаче уведомления об участии в иностранной организации или об учреждении иностранной структуры без образования юридического лица на иностранные организации, самостоятельно признавшие себя налоговыми резидентами РФ, а также на организации — налоговых резидентов РФ, осуществляющих доверительное управление имуществом, в случае если такие лица вносят имущество, являющееся объектом доверительного управления, в капитал иностранной организации либо передают это имущество учрежденным ими иностранным структурам без образования юридического лица.

Согласно Законопроекту в случае приобретения физическим лицом статуса налогового резидента в течение календарного года уведомление об участии в иностранной организации (об учреждении иностранной структуры без образования юридического лица) представляется до 1 марта следующего года (при условии, что основания для подачи соответствующего уведомления выполняются по состоянию на 31 декабря года, по итогам которого физическое лицо признается налоговым резидентом РФ).

Законопроектом также устанавливается необходимость включения в уведомление об учреждении иностранной структуры без образования юридического лица сведений о том, является ли учредитель такой структуры ее контролирующим лицом.

Правила КИК

Порядок определения доли участия в иностранной организации

При определении доли участия лица в организации Законопроектом предлагается учитывать участие, осуществляемое с использованием иностранной структуры без образования юридического лица, но только в том случае, если такое лицо признается контролирующим лицом этой структуры.

При этом при наличии более одного контролирующего лица иностранной структуры без образования юридического лица доля каждого из контролирующих лиц в такой структуре определяется пропорционально вкладу каждого контролирующего лица в имущество, переданное этой структуре. В случае невозможности определения размера вклада в имущество, доли участия всех контролирующих лиц признаются равными, а их размер определяется исходя из количества контролирующих лиц такой структуры.

Следует отметить, что вышеуказанная позиция согласовывается с ранее выпущенными разъяснениями контролирующих органов.

Аналогичные правила также предлагается ввести в отношении иностранных юридических лиц, для которых в соответствии с их личным законом не предусмотрено участие в капитале (уставный капитал отсутствует). Таким образом, Законопроект устраняет ранее существовавшую неясность в отношении того, применяются ли правила КИК к фондам, зарегистрированным в форме юридического лица без членства ("foundation").

В дополнение Законопроект устраняет неясность в части того, кто признается контролирующим лицом иностранных компаний, переданных в инвестиционный фонд или негосударственный пенсионный фонд, созданных в соответствии с законодательством России. Напомним, что ранее существовало мнение о том, что пайщик не может признаваться контролирующим лицом иностранных компаний, принадлежащих фонду, в силу отсутствия у него контроля над активами, переданными в доверительное управление, а также по причине того, что долю участия пайщика в фонде согласно общим правилам ст. 105.2 НК РФ рассчитать невозможно. Такое мнение было обусловлено тем, что по общему правилу пайщик не имеет права голоса в отношении деятельности фонда, а также не владеет долей участия в капитале фонда, так как все имущество фонда принадлежит пайщикам на праве общей долевой собственности. После вступления Законопроекта в силу ст. 105.2 НК РФ будет изменена таким образом, что доля участия пайщика в фонде будет определяться пропорционально вкладу в имущество фонда, а при невозможности определения размера вклада — пропорционально количеству пайщиков.

Порядок раскрытия информации о КИК

Законопроект уточняет, что уведомление о КИК представляется в срок не позднее 20 марта года, следующего за годом, в котором контролирующим лицом признается доход в виде прибыли КИК. В текущей редакции НК РФ использована формулировка «<...> следующего за годом, в котором доля прибыли контролируемой иностранной компании подлежит учету у контролирующего лица». Мы понимаем, что несмотря на изменения соответствующего положения НК РФ, сроки подачи уведомления о КИК остаются прежними.

Также важно отметить, что Законопроектом вносятся изменения, регулирующие ситуации, когда акционеру иностранной компании неизвестно о том, является ли он контролирующим лицом ввиду

превышения 10%-го порога участия, по причине отсутствия у такого акционера информации о совокупной доле участия налоговых резидентов России в такой компании.

Согласно Законопроекту в случае, если налоговыми органами будет установлено, что налогоплательщик признается контролирующим лицом иностранной компании на основании вышеуказанного критерия, такому налогоплательщику предоставляется право представить в налоговые органы одновременно с уведомлением о КИК соответствующие пояснения и/или документы, подтверждающие, что ему не было известно о том, что доля участия всех лиц, признаваемых налоговыми резидентами РФ, в иностранной организации составляла более 50%. При этом Законопроект не приводит перечень документов, которые могут подтверждать такую информацию. Однако Законопроект освобождает налогоплательщика от ответственности, предусмотренной НК РФ, в случае представления уведомления о КИК в установленный налоговыми органами срок (который не может составлять менее 30 дней с момента получения требования о представлении такого уведомления).

Что касается содержания уведомления о КИК, Законопроектом также вносятся незначительные поправки. В частности, в уведомлении о КИК необходимо будет отражать сведения о компаниях/структурах, в отношении которых налогоплательщиком было подано уведомление об участии/учреждении. Кроме того, уточняется, что информация о дате составления аудиторского заключения указывается только в том случае, если в соответствии с личным законом или учредительными (корпоративными) документами КИК установлено обязательное проведение аудита, или такой аудит осуществляется добровольно.

Порядок налогообложения доходов контролирующего лица КИК

Одним из долгожданных изменений, предлагаемых Законопроектом, является устранение двойного налогообложения на уровне контролирующих лиц при распределении дивидендов из прибыли КИК, ранее подлежащей налогообложению. Это осуществляется посредством освобождения указанных дивидендов от налогообложения. Однако освобождение применяется только в том случае, если прибыль КИК, из которой выплачиваются дивиденды, была задекларирована контролирующим лицом и налог за соответствующий период был уплачен, что должно быть подтверждено соответствующими документами.

Помимо этого, согласно Законопроекту возможность уменьшения суммы налога, исчисленного в отношении прибыли КИК, на величину налога, исчисленного в отношении этой прибыли в соответствии с законодательством РФ и иностранных государств, распространяется на все КИК, а не только на те, прибыль которых рассчитывается по данным финансовой отчетности, как это предусмотрено текущей редакцией НК РФ.

Законопроект также уточняет, что если доля участия контролирующего лица в КИК отличается от доли прибыли КИК, на которую он имеет фактическое право, то для целей налогообложения учитывается последняя. При этом следует отметить, что Законопроект согласует во времени дату определения прибыли КИК, подлежащей учету у контролирующего лица, и дату признания дохода в виде прибыли КИК. В обоих случаях (при отсутствии дивидендных выплат) Законопроект предлагает использовать 31 декабря года, следующего за налоговым периодом, на который приходится дата окончания финансового года КИК.

Порядок расчета прибыли КИК

Законопроектом исключено требование об обязательном аудите отчетности КИК для целей ее использования при расчете прибыли КИК. Так, после вступления Законопроекта в силу прибыль КИК будет возможно рассчитывать на основании данных финансовой отчетности, в случае если соблюдается хотя бы одно из следующих условий:

- в отношении финансовой отчетности КИК предоставлено аудиторское заключение, в котором не выражено отрицательное мнение либо отказ в его выражении;
- КИК является налоговым резидентом иностранного государства, с которым у РФ заключен международный договор по вопросам налогообложения и которое обеспечивает с РФ обмен налоговой информацией.

Напомним, что в настоящее время Приказ ФНС России «Об утверждении Перечня государств и территорий, не обеспечивающих обмена информацией для целей налогообложения с Российской Федерацией» не утвержден. При этом в проект Приказа включены такие уважаемые юрисдикции, как Швейцария, Великобритания, Австрия и Мальта.

Законопроектом также установлены требования к финансовой отчетности КИК. Так, при расчете прибыли КИК необходимо использовать неконсолидированную отчетность, составленную по стандартам, установленным личным законом КИК, а в случае если стандарты не установлены, то по МСФО либо по стандартам, признаваемым биржами или депозитарно-клиринговыми организациями.

Кроме того, уточняется, что прибыль (убыток) КИК, определенная по данным финансовой отчетности и выраженная в иностранной валюте, уменьшенная на величину выплаченных дивидендов, подлежит пересчету в рубли с применением среднего курса иностранной валюты к рублю, установленного ЦБ РФ, определяемого за период, за который в соответствии с личным законом КИК составляется финансовая отчетность за финансовый год. При этом сумма прибыли (убытка) КИК должна быть документально подтверждена ее финансовой отчетностью, с приложением финансовой и налоговой отчетности.

Кроме того, согласно Законопроекту расчет прибыли КИК в соответствии с правилами главы 25 НК РФ может производиться по выбору налогоплательщика — контролирующего лица. Однако в таком случае налогоплательщик будет обязан использовать выбранный подход в течение 5 лет.

Законопроект также уточняет, что при определении прибыли (убытка) КИК по данным финансовой отчетности не будут учитываться следующие доходы (расходы):

- в виде переоценки долей в уставном капитале организаций, паев в паевых фондах кооперативов и паевых инвестиционных фондах, ценных бумаг, а также производных финансовых инструментов по справедливой стоимости в соответствии с применимыми стандартами составления финансовой отчетности (при этом корректировку прибыли КИК на указанные суммы предлагается осуществлять только в отношении сумм, исчисленных начиная с 2015 года);
- в виде сумм прибыли (убытка) дочерних (ассоциированных) организаций (за исключением дивидендов), признанных в финансовой отчетности КИК в соответствии с ее личным законом (учетной политикой этой компании для целей составления ее финансовой отчетности);
- в виде сумм расходов на формирование резервов и доходов от восстановления резервов (при этом прибыль КИК уменьшается на суммы расходов, уменьшающих величину ранее сформированного резерва; в случае, если по данным финансовой отчетности КИК определен убыток, то расходы, которые уменьшают величину ранее сформированного резерва, увеличивают сумму такого убытка).

Кроме того, Законопроект исключает из состава доходов от пассивной деятельности следующие виды доходов:

- доходы от предоставления в аренду или субаренду подземных хранилищ газа и трубопроводов, используемых для транспортировки углеводородов;
- доходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок (производными финансовыми инструментами), если извлечение прибыли из таких доходов осуществляется на основании специального разрешения (лицензии) и является основной целью деятельности иностранной компании, являющейся банком в соответствии с законодательством иностранного государства.

Законопроект также устанавливает, что доходы иностранной структуры без образования юридического лица в виде имущества (включая денежные средства) и/или имущественных прав, которые получены в качестве взноса (вклада) от учредителя (основателя) такой структуры и/или лиц, являющихся членами его семьи и/или близкими родственниками, а также от КИК, в отношении которых хотя бы одно из указанных лиц является контролирующим, не учитываются при определении прибыли КИК. При этом если передающей стороной является КИК, расходы в виде переданного имущества не учитываются при определении прибыли этой КИК. Аналогичные правила применяются к юридическим лицам, в отношении которых не предусмотрено участие в капитале.

Освобождение прибыли КИК от налогообложения

Законопроект уточняет порядок применения освобождения прибыли КИК от налогообложения в евробондовых структурах и предлагает ограничить срок действия освобождения в отношении организаций, уполномоченных на получение процентных доходов, подлежащих выплате по обращающимся облигациям. Данная льгота перестанет действовать начиная с 1 января 2017 года (при условии, что соответствующий федеральный закон вступит в силу до декабря 2016 года). При этом соответствующая льгота в отношении эмитентов обращающихся облигаций, а также организаций, которым были уступлены права и обязанности по выпущенным обращающимся облигациям, отменена не будет.

Также при определении доли пассивных доходов для применения соответствующего освобождения прибыли КИК от налогообложения предлагается не учитывать курсовые разницы и доходы, которые исключаются при расчете налоговой базы по КИК, в том числе возникающие при переоценке ценных бумаг, а также прибыль/убытки дочерних компаний и резервы.

Порядок признания иностранных компаний налоговыми резидентами России

В отношении иностранных организаций, самостоятельно признавших себя налоговыми резидентами, Законопроект уточняет порядок определения первого налогового периода по налогу на прибыль в РФ:

- для иностранных организаций, самостоятельно признавших себя налоговыми резидентами РФ с 1 января календарного года, первым налоговым периодом признается период с 1 января такого календарного года до конца этого календарного года;
- для иностранных организаций, самостоятельно признавших себя налоговыми резидентами РФ с момента представления соответствующего заявления в налоговый орган, первым налоговым периодом признается период с момента представления указанного заявления до конца календарного года (при этом если заявление представлено в период с 1 по 31 декабря, первым налоговым периодом признается период с момента представления указанного заявления до конца календарного года, следующего за годом, в котором представлено заявление).

Иностранные организации, самостоятельно признавшие себя налоговыми резидентами РФ, смогут отказаться от статуса налогового резидента на основании заявления, после проверки налоговым органом оснований для утраты такого статуса.

Законопроект также уточняет, что льгота, позволяющая российским организациям применять освобождение дивидендов от налогообложения, будет применяться исключительно в отношении тех иностранных организаций, которые признали себя российскими налоговыми резидентами по собственной инициативе, то есть добровольно.

Список иностранных компаний, которые могут быть признаны налоговыми резидентами РФ только на добровольной основе, дополняется компаниями, предоставляющими в аренду/субаренду морские суда, суда смешанного плавания, воздушные суда, транспортные средства и контейнеры, а также компаниями, которые осуществляют деятельность по международным перевозкам, по предоставлению в аренду/субаренду используемых в международных перевозках контейнеров.

Кроме того, Законопроект продлевает до 1 января 2018 года период, в котором иностранная компания не будет признаваться налоговым резидентом РФ в случае ликвидации такой компании до указанной даты (с возможностью продления данного срока при соблюдении определенных требований).

Особенности определения лица, имеющего фактическое право на пассивный доход (дивиденды, проценты и роялти) от источников в РФ, для целей применения международных налоговых соглашений

Законопроектом предлагается дополнить ст. 7 НК РФ положениями, в соответствии с которыми фактическим получателем дохода может признаваться иностранная структура без образования юридического лица. При этом Законопроектом не предусмотрены соответствующие поправки в ст. 312 НК РФ, в связи с чем остается непонятным, обязаны ли структуры без образования юридического лица представлять документы, подтверждающие их фактическое право на доход/отсутствие такого права, а также каким образом должна представляться информация о доле участия в структуре.

Кроме того, Законопроект уточняет, что для применения положений международных налоговых соглашений иностранная организация **должна** представить налоговому агенту, выплачивающему доход, подтверждение, что эта организация имеет фактическое право на получение соответствующего дохода.

Также предлагаются определенные незначительные изменения в порядок применения так называемого «принципа прозрачности» (“look-through approach”).

Порядок налогообложения доходов иностранных компаний от косвенной реализации российской недвижимости

Уточняется, что доходы от косвенной реализации недвижимого имущества, находящегося на территории РФ, подлежат обложению налогом, удерживаемым у источника выплаты доходов. При этом Законопроект не устанавливает механизм удержания налога у источника в случае, если покупателем по сделке выступает иностранная компания.

Кроме того, уточняется, что иностранные организации (иностранные структуры без образования юридического лица) должны подавать сведения о своих участниках (учредителях, бенефициарах и управляющих) только в отношении недвижимого имущества, принадлежащего таким организациям (иностранным структурам без образования юридического лица) на праве собственности.

Безналоговая ликвидация иностранных компаний/структур

Ликвидация физическими лицами

Законопроект предлагает продлить до 1 января 2018 года действие льготы, согласно которой при ликвидации иностранной организации/структуры доходы акционера в виде стоимости полученного имущества/имущественных прав не подлежит налогообложению. В некоторых случаях такая ликвидация может быть завершена после 1 января 2018 года, но только при условии, что решение о ликвидации принято до 1 января 2017 года.

Согласно Законопроекту у контролирующих физических лиц не будет возникать доход в виде материальной выгоды при приобретении у КИК имущества, в том числе ценных бумаг, или имущественных прав по стоимости ниже рыночной при условии ликвидации КИК до 1 января 2018 года. Кроме того, при последующей реализации полученных ценных бумаг их историческая стоимость будет определяться исходя из наименьшей из следующих величин: документально подтвержденной стоимости ценных бумаг по данным учета КИК либо их рыночной стоимости на дату перехода права собственности к налогоплательщику. При последующей реализации имущественных прав налогоплательщик также сможет учесть в расходах стоимость приобретения таких имущественных прав по данным учета КИК.

Кроме того, Законопроект уточняет, что при реализации полученных от ликвидируемой иностранной компании/структуры ценных бумаг физическое лицо сможет уменьшить доходы от такой реализации на сумму расходов, которая будет определяться как стоимость ценных бумаг по данным учета ликвидируемой компании/структуры на дату получения ценных бумаг, но не выше рыночной стоимости таких ценных бумаг. Согласно текущей редакции НК РФ, указанная льгота в отношении ценных бумаг не предоставляется.

Ликвидация юридическими лицами

Законопроект также уточняет сроки действия льготы по безналоговой ликвидации для акционеров иностранных компаний, являющихся юридическими лицами. По аналогии с ликвидацией иностранных компаний/структур физическими лицами, доходы юридических лиц в виде имущества (имущественных прав) ликвидируемой иностранной организации/структуры могут не включаться в налоговую базу, если процедура ликвидации завершена до 1 января 2018 года (с возможностью продления данного срока в некоторых случаях). При этом возможность применения данной льготы является правом, а не обязанностью налогоплательщика, как это предусмотрено текущей редакцией НК РФ.

Кроме того, Законопроектом исключается предусмотренное текущей редакцией НК РФ требование о том, что стоимость полученного в результате ликвидации имущества (имущественных прав), принимаемого российской организацией на налоговый учет, не может превышать фактически оплаченную документально подтвержденную стоимость акций (долей, паев) ликвидируемой компании/структуры.

Мы надеемся, что вы найдете информацию, представленную в данном выпуске интересной и полезной. Наши специалисты готовы ответить на любые ваши вопросы, имеющие отношение к теме данного выпуска.

Контакты

**Григорий
Павлоцкий**

Управляющий партнер
Тел.: +7 (495) 787 06 00,
доб. 2102
gpavlotsky@deloitte.ru

**Геннадий
Камышников**

Партнер
Тел.: +7 (495) 787 06 00,
доб. 2092
gkamyshnikov@deloitte.ru

**Елена
Соловьёва**

Партнер
Тел.: +7 (495) 787 06 00,
доб. 2064
esolovyova@deloitte.ru

**Светлана
Мейер**

Партнер
Тел.: +7 (495) 787 06 00,
доб. 2039
smeyer@deloitte.ru

**Павел
Балашов**

Партнер
+7 (495) 787 06 00
доб. 1165
pbalashov@deloitte.ru

**Елена
Ковалевич**

Партнер
+7 (495) 787 06 00
доб. 1828
ekovalevich@deloitte.ru

**Юлия
Крылова**

Директор
Тел.: +7 (495) 787 06 00,
доб. 2461
ykrylova@deloitte.ru

**Олег
Трошин**

Менеджер
Тел.: +7 (495) 787 06 00,
доб. 5204
otroshin@deloitte.ru

**Ирина
Крохмальная**

Менеджер
Тел.: +7 (495) 787 06 00,
доб. 5181
ikrokhmalnaya@deloitte.ru

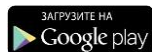
**Максим
Мосейков**

Менеджер
Тел.: +7 (495) 787 06 00,
доб. 5025
mboseykov@deloitte.ru

**Томас
Мюгнерет**

Менеджер
+7 (495) 787 06 00
доб. 5443
thmugneret@deloitte.ru

Приложение TaxSmart



deloitte.ru

О «Делойте»

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.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 225 000 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.