

LT in Focus

В Госдуму РФ внесен законопроект, изменяющий правила о КИК, а также концепцию налогового резидентства и постоянного представительства

31 октября 2017 года в Государственную Думу был внесен [проект федерального закона](#) (далее — «Законопроект»), касающийся внесения изменений в правила о контролируемых иностранных компаниях (далее — «КИК»), а также в концепции налогового резидентства и постоянного представительства.

Некоторые изменения являются существенными и закрепляют подход по ранее спорным или неопределенным вопросам. Можно выделить следующие наиболее важные изменения:

[Установлен новый порядок налогообложения операций КИК с финансовыми активами](#)

[Уточнены правила переноса полученного до 2015 года убытка КИК на будущие периоды](#)

[Для КИК, входящих в состав иностранной консолидированной группы налогоплательщиков, уточнен порядок расчета эффективной ставки налогообложения доходов \(прибыли\) и налога для зачета при налогообложении в соответствии с правилами КИК](#)

[Исключена обязанность подтверждать условия для применения освобождения прибыли КИК от налогообложения, если соответствующие документы были поданы иным контролирующим лицом](#)

[Прибыль КИК исключается из периметра проверок по трансфертному ценообразованию](#)

[Расширен перечень доходов, полученных в результате распределения прибыли КИК, которые не облагаются налогом при их получении, если ранее эта прибыль облагалась в соответствии с правилами КИК](#)

- установлен новый порядок налогообложения операций КИК с финансовыми активами;
- уточнены правила переноса полученного до 2015 года убытка КИК на будущие периоды;
- для КИК, входящих в состав иностранной консолидированной группы налогоплательщиков, уточнен порядок расчета эффективной ставки налогообложения доходов (прибыли) и налога для зачета при налогообложении в соответствии с правилами КИК;
- исключена обязанность подтверждать условия для применения освобождения прибыли КИК от налогообложения, если соответствующие документы были поданы иным контролирующим лицом;
- прибыль КИК исключена из периметра проверок по трансфертному ценообразованию;
- расширен перечень доходов, полученных в результате распределения прибыли КИК, которые не облагаются налогом при их получении, если ранее эта прибыль облагалась в соответствии с правилами КИК;
- для физических лиц расширен перечень операций с активами, полученными в рамках «безналоговой» ликвидации, в отношении которых могут применяться вычеты в размере стоимости таких активов по данным учета ликвидированной компании (структуры);
- расширены функции, которые не приводят к признанию иностранных юридических лиц налоговыми резидентами РФ;
- расширены виды деятельности, не приводящие к возникновению постоянного представительства в РФ;
- ограничения по срокам для завершения «безналоговой» ликвидации для физических лиц — акционеров были приведены в соответствие с ограничениями для компаний — акционеров.

В случае принятия Законопроекта действие большей части его положений будет распространено на правоотношения, возникшие с 1 января 2016 года. Далее мы приводим комментарии, касающиеся содержания ключевых поправок и предложений.

[Для физических лиц расширен перечень операций с активами, полученными в рамках «безналоговой» ликвидации, в отношении которых могут применяться вычеты в размере стоимости по данным учета ликвидированной компании \(структуры\)](#)

[Расширены функции, не приводящие к признанию компании налоговым резидентом РФ](#)

[Расширены виды деятельности, не приводящие к образованию постоянного представительства в РФ](#)

[Ограничения по срокам для завершения «безналоговой» ликвидации для физических лиц — акционеров были приведены в соответствие с ограничениями для компаний — акционеров](#)

Установлен новый порядок налогообложения операций КИК с финансовыми активами

Законопроект существенно меняет порядок определения финансового результата по операциям с финансовыми активами, включая операции с долями в уставном (складочном) капитале (фонде) организаций, паями, ценными бумагами и производными финансовыми инструментами. В соответствии с текущей редакцией если прибыль КИК определяется по данным ее финансовой отчетности, то ее прибыль (убыток) от реализации или иного выбытия финансовых активов должна корректироваться на суммы от их переоценки.

В поправках предлагается определять прибыль КИК по каждой такой операции отдельно как соответствующие доходы, уменьшенные на величину расходов. При этом:

- доходы рассчитываются исходя из фактической цены реализации или иного выбытия финансовых активов;
- расходы определяются в зависимости от даты приобретения активов. Если активы приобретены до первого числа финансового года, начавшегося в 2015 году, то расходы будут определяться исходя из стоимости таких активов по данным учета КИК на первое число финансового года, начавшегося в 2015 году. Если активы приобретены в финансовом году, начавшемся в 2015 году, или позднее, то расходы будут определяться исходя из цены приобретения указанных активов.

Однако Законопроектом не уточняется, как должна определяться фактическая цена выбытия финансовых активов в случае их иного выбытия, например, при обмене, вкладе в капитал другой компании и т. д. Более того, в Законопроекте не уточняется, как должна определяться цена приобретения активов в иных случаях, отличных от покупки, например, при получении в результате ликвидации дочерней компании, вкладе в капитал или реорганизации посредством присоединения к КИК другой иностранной компании.

Уточнены правила переноса полученного до 2015 года убытка КИК на будущие периоды

Законопроект уточняет, что совокупная сумма убытка КИК, которая может быть перенесена на будущие периоды, определяется как сумма прибылей и убытков КИК до налогообложения за три финансовых года, предшествующих начавшемуся в 2015 финансовому году КИК. Это закрепляет подход, которого ранее придерживался Минфин России в своих разъяснениях. При этом сумма убытка, которую можно перенести на будущие периоды, не ограничивается суммой накопленного (непокрытого) убытка КИК на конец года, предшествующего финансовому году, начавшемуся в 2015 году, по данным ее финансовой отчетности.

Законопроект устанавливает специальный порядок расчета прибылей (убытков) КИК, полученных до 2015 года. Уточняется, что из совокупной прибыли (убытка) КИК не потребуются исключать эффект от переоценки финансовых активов, прибыли (убытки) дочерних (ассоциированных) компаний или эффект от формирования и восстановления резервов, а также не

нужно будет производить данные корректировки в случае реализации или иного выбытия финансовых активов (т. е. исключается необходимость применения корректировок по п.п. 3 и 3.1 ст. 309.1 НК РФ)

При этом такие прибыли (убытки) корректируются на суммы доходов (расходов) от переоценки финансовых активов по справедливой стоимости, которые отражены в финансовой отчетности КИК в составе прочего совокупного дохода с даты их приобретения (или с первого числа финансового года, начавшегося в 2012 году) и до последнего числа финансового года, непосредственно предшествующего финансовому году, начавшемуся в 2015 году.

Налогоплательщику предоставляется вправо применять порядок переноса убытков, установленный в редакции закона, действовавшей до принятия данного законопроекта.

Для КИК, входящих в состав иностранной консолидированной группы налогоплательщиков, уточнен порядок расчета эффективной ставки налогообложения доходов (прибыли) и налога для зачета при налогообложении в соответствии с правилами КИК

Предлагается ввести специальные правила расчета эффективной ставки налогообложения для КИК, входящей в иностранную консолидированную группу налогоплательщиков (далее — «ИКГН»), а также для расчета суммы налога такой КИК, подлежащего зачету при исчислении налога контролирующего лица в отношении прибыли данной КИК.

Законопроект предлагает определять сумму налога КИК как часть суммы налога, исчисленной в отношении ИКГН. Указанная часть суммы налога может рассчитываться на основании показателей финансовой отчетности КИК и агрегированных финансовых показателей по ИКГН в соответствии с одним из следующих методов:

1. пропорционально доле выручки КИК в совокупной выручке ИКГН;
2. пропорционально доле прибыли КИК до налогообложения в совокупной прибыли до налогообложения участников ИКГН, не получивших за соответствующий период убыток;
3. пропорционально доле чистых активов КИК в совокупных чистых активах ИКГН.

Порядок расчета суммы налога должен быть установлен налогоплательщиком — контролирующим лицом самостоятельно и закреплен в учетной политике для целей налогообложения. Изменение выбранного метода 2 допускается не чаще одного раза в 10 лет.

Исключена обязанность подтверждать условия для применения освобождения прибыли КИК от налогообложения, если соответствующие документы были поданы иным контролирующим лицом

Законопроект исключает обязанность налогоплательщика — контролирующего лица КИК представлять документы, подтверждающие выполнение условий для освобождения прибыли КИК от налогообложения, если такие документы были представлены иным налогоплательщиком — контролирующим лицом этой КИК, являющимся

российской организацией, через которую было реализовано косвенное участие налогоплательщика в такой КИК. В этом случае налогоплательщик — контролирующее лицо должен будет указать в уведомлении о КИК сведения об организации, представившей указанные документы.

Прибыль КИК исключается из периметра проверок по трансфертному ценообразованию

Предлагается исключить часть налога на прибыль, которая рассчитывается в отношении прибыли КИК, из периметра проверок по трансфертному ценообразованию.

Расширен перечень доходов, полученных в результате распределения прибыли КИК, которые не облагаются налогом при их получении, если ранее эта прибыль облагалась в соответствии с правилами КИК

В действующей редакции к таким доходам относятся только дивиденды. Законопроект предлагает распространить указанное освобождение от налогообложения на любые доходы, полученные от КИК в результате распределения прибыли. В частности, такое изменение позволит освободить от двойного

налогообложения доходы, распределяемые иностранными структурами без образования юридического лица, которые по своей природе не являются дивидендами, а также иные доходы КИК, если такие доходы выплачиваются из прибыли компании (например, ликвидационные выплаты).

Для физических лиц расширен перечень операций с активами, полученными в рамках «безналоговой» ликвидации, в отношении которых могут применяться вычеты в размере стоимости по данным учета ликвидированной компании (структуры)

Законопроект уточняет и расширяет перечень операций с активами, полученными в рамках «безналоговой» ликвидации, в которых налогоплательщик может применить вычет расходов по данным учета ликвидируемой иностранной компании (структуры). Текущая редакция прямо предусматривает применение таких вычетов только при реализации активов. В расширенный перечень были включены следующие операции:

- приобретение ценных бумаг у эмитента или третьих лиц за счет активов, полученных в рамках «безналоговой» ликвидации;
- продажа доли в уставном капитале общества, выход из состава участников общества, передача активов участнику при ликвидации общества или при уменьшении номинальной стоимости доли, если такая доля приобретена путем передачи обществу активов, полученных в рамках «безналоговой» ликвидации;

- внесение в иностранную структуру без образования юридического лица активов, полученных в рамках «безналоговой» ликвидации;
- погашение ценных бумаг или производных финансовых инструментов, полученных в рамках «безналоговой» ликвидации;
- получение денежных средств и продажа имущества, полученных в результате осуществления имущественных прав, переданных в рамках «безналоговой» ликвидации;
- погашение и продажа ценных бумаг, производных финансовых инструментов, которые были получены налогоплательщиком в порядке дарения или наследования и которые ранее были получены дарителем или наследодателем в рамках «безналоговой» ликвидации.

Расширены функции, не приводящие к признанию компании налоговым резидентом РФ

Законопроект уточняет и конкретизирует функции, которые сами по себе не признаются осуществлением управления иностранной организацией в РФ.

В частности, не приводит к признанию РФ в качестве места управления иностранной организацией подготовка к проведению любых коллегиальных органов управления (а не только совета директоров) организации, включая разработку повестки заседаний и проектов решений.

Также уточняется, какие виды деятельности включает в себя функция по планированию и осуществлению контроля за деятельностью иностранной организации (например, виды деятельности в рамках данной

функции дополнены подготовкой и организацией привлечения финансирования, управлением рисками, согласованием решений, принимаемых иностранными организациями, в целях обеспечения контроля за соответствием таких решений утвержденным внутригрупповым стандартам, методикам и политикам). При этом состав и содержание функций по планированию и осуществлению контроля за деятельностью иностранной организации предлагается определять локальным нормативным актом российской организации, обязательным для исполнения иностранными организациями, в отношении которых выполняются функции по планированию и обеспечению контроля.

Расширены виды деятельности, не приводящие к образованию постоянного представительства в РФ

В Законопроекте указывается, что деятельность управляющей компании и нанятых ею лиц по управлению активами иностранного инвестиционного фонда на территории России не приводит к образованию постоянного представительства указанного фонда, его акционеров (участников, пайщиков, партнеров), а также иностранных организаций и структур без образования юридического лица, в которых прямо или косвенно участвует такой фонд. Текущая редакция НК РФ предусматривает аналогичное исключение в правилах

определения налогового резидентства в отношении деятельности управляющей компании иностранного инвестиционного фонда.

Кроме того, уточняется, что к образованию постоянного представительства фонда и иностранных организаций (структур), в которых участвует фонд, не приводят функции, перечисленные в качестве исключений в правилах определения налогового резидентства организаций.

Ограничения по срокам для завершения «безналоговой» ликвидации для физических лиц — акционеров были приведены в соответствие с ограничениями для компаний — акционеров

В Законопроекте уточняется, что физические лица смогут применять положения по «безналоговой» ликвидации, если решение о ликвидации иностранной организации принято до 1 января 2017 года, но процедура ликвидации не может быть завершена до 1 января 2018 года в связи с ограничениями, установленными личным законом этой организации, либо ее участием в судебном разбирательстве, при

условии, что ликвидация завершена в течение 365 последовательных календарных дней, считая с даты окончания действия таких ограничений или судебных разбирательств. Таким образом, устраняется неточность в текущей редакции, в соответствии с которой для применения положений по «безналоговой» ликвидации она должна быть завершена до окончания действия ограничений или разбирательств.

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.

С уважением,

партнеры компании «Делойт», СНГ

Контакты

Международное налогообложение



Елена Соловьева
Партнер
esolovyova@deloitte.ru



Геннадий Камышников
Партнер
gkamysnikov@deloitte.ru



Светлана Борисова
Директор
sborisova@deloitte.ru



Юлия Крылова
Директор
ykrylova@deloitte.ru



Наталья Иванцова
Старший менеджер
nivantsova@deloitte.ru



Галина Третьякова
Старший менеджер
gtretyakova@deloitte.ru

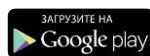


Олег Трошин
Старший менеджер
otroshin@deloitte.ru



Максим Мосейков
Старший менеджер
moseykov@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 именуемая «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.

«Делойт» предоставляет услуги в области аудита, консалтинга, финансового консультирования, управления рисками, налогообложения и иные услуги государственным и частным компаниям, работающим в различных отраслях экономики. «Делойт» — международная сеть компаний, в число клиентов которой входят около четырехсот из пятисот крупнейших компаний мира по версии журнала Fortune. «Делойт» имеет многолетний опыт практической работы при обслуживании клиентов в любых сферах деятельности более чем в 150 странах мира и использует свои обширные отраслевые знания и опыт оказания высококачественных услуг для решения самых сложных бизнес-задач клиентов. Более 244 тысяч специалистов «Делойта» по всему миру привержены идеям достижения результатов, которыми мы можем гордиться. Для получения более подробной информации заходите на нашу страницу в [Facebook](#), [LinkedIn](#) или [Twitter](#).

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. Прежде чем принять какое-либо решение или предпринять какие-либо действия, которые могут отразиться на вашем финансовом положении или состоянии дел, проконсультируйтесь с квалифицированным специалистом. Ни одно из юридических лиц, входящих в сеть «Делойт», не несет ответственности за какие-либо убытки, понесенные любым лицом, использующим настоящее сообщение.