

## LT in Focus

# Минфин России выпустил разъяснения в отношении спорных вопросов порядка применения правил КИК

21 февраля 2017 года на официальном сайте Министерства финансов РФ (далее — «Минфин России») было опубликовано письмо от [10 февраля 2017 года № 03-12-11/2/7395](#), содержащее долгожданные разъяснения в отношении спорных вопросов порядка применения правил налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний (далее — «КИК»).

Данное письмо было подготовлено с учетом мнения ФНС России и, насколько мы понимаем, является документом, консолидирующим позицию ведомств.

Ниже мы приводим обзор ключевых разъяснений, содержащихся в вышеуказанном письме, по тем вопросам, которые либо ранее не были освещены Минфином России, либо являлись спорными с точки зрения налогоплательщиков.

### [Общие разъяснения](#)

[Порядок признания КИК и признания лиц контролирующими лицами](#)

[Освобождение прибыли КИК от налогообложения](#)

[Расчет прибыли КИК, подлежащей налогообложению](#)

### [Общие разъяснения](#)

По мнению Минфина России, определение того, является ли лицо структурой без образования юридического лица, осуществляется на основании доступных налогоплательщику сведений о правовых основах деятельности иностранного лица, включая законодательство иностранного государства, с целью оценки соответствия характеристик такого лица определению иностранной структуры, содержащемуся в Налоговом кодексе РФ (далее — «НК РФ»). При этом в тех случаях, когда невозможно определить, относится ли иностранное лицо, не являющееся физическим лицом, к иностранной организации или иностранной структуре без образования юридического лица, Минфин России предлагает относить такое лицо к иностранной организации.

**NB!** Напомним, что в соответствии с определением, установленным НК РФ, иностранной структурой без образования юридического лица признается организационная форма, созданная в соответствии с законодательством иностранного государства, без образования юридического лица (в частности, фонд, партнерство, товарищество, траст либо иная форма осуществления коллективных инвестиций и/или доверительного управления), которая в соответствии со своим личным законом вправе осуществлять деятельность, направленную на извлечение дохода/прибыли в интересах своих участников (пайщиков, доверителей или иных лиц) либо иных бенефициаров.



**Елена Соловьёва**  
Партнер  
Департамента  
консультирования по  
налогообложению и  
праву компании  
«Делойт» в СНГ

**«В 2017 году налогоплательщики впервые должны отчитаться о КИК и уплатить с их прибыли налоги. Первый срок подачи уведомлений о КИК приходится на 20 марта 2017 года. В этой связи разъяснения Минфина России по вопросам, которые вызывали большое количество споров на рынке, являются более чем своевременными».**

В свою очередь, признание иностранных лиц в качестве лиц, для которых не предусмотрено участие в капитале, осуществляется на основании всей совокупности признаков и объема правомочий, которые получает участник (вкладчик) такого лица в каждом конкретном случае с учетом применимых положений законодательства, уставных и/или иных правоустанавливающих документов. При этом в целях подтверждения квалификации в качестве лица, для которого не предусмотрено участие в капитале, могут использоваться доступные налогоплательщику сведения о правовых основах деятельности иностранного лица, включая законодательство иностранного государства, в соответствии с которым такое иностранное лицо было создано (учреждено, образовано).

## Порядок определения КИК и признания лиц контролирующими лицами

Согласно разъяснениям Минфина России признание лица контролирующим лицом для целей правил КИК осуществляется на дату принятия решения о распределении прибыли, принятого по результатам финансового периода КИК, а в тех случаях, когда такое решение не принято, — на 31 декабря года, следующего за годом окончания финансового периода КИК.

Ведомство также отметило, что, если на 31 декабря текущего налогового периода налогоплательщик является контролирующим лицом КИК, участие в которой началось в текущем периоде, то прибыль КИК за финансовый год, который завершился в предшествующем налоговом периоде, учитывается контролирующим лицом при определении налоговой базы текущего налогового периода в случае, если в текущем налоговом периоде не было принято решение о распределении прибыли такой КИК, либо на дату принятия указанного решения налогоплательщик уже являлся контролирующим лицом КИК.

**NB!** Отметим, что ранее Минфин России придерживался того мнения, что признание лица контролирующим лицом КИК осуществляется на дату получения дохода в виде прибыли КИК, без привязки к дате решения о распределении прибыли.

Кроме того, Минфин России отметил, что переходные положения Федерального закона № 376-ФЗ, устанавливающие повышенный порог участия в иностранной компании (50%) для определения контролирующего лица, применяются для всех финансовых периодов КИК, начинающихся до 1 января 2016 года, т. е. даже для тех периодов, которые начинаются в 2015 году и заканчиваются в 2016 году.

Дополнительно ведомство разъяснило, что, если участие в иностранной компании (иностранной структуре без образования юридического лица) осуществляется через простое или инвестиционное товарищество, созданное в соответствии с законодательством России, то такое товарищество не признается контролирующим лицом иностранной компании (иностранной структуры без образования юридического лица). При этом участники товарищества — налоговые резиденты России признаются контролирующими лицами в тех случаях, когда отношения товарищества и иностранной компании (иностранной структуры без образования юридического лица) соответствуют критериям

признания лица контролирующим лицом, применительно к порядку, при котором такое товарищество признавалось бы российским лицом.

В части участия лица в иностранной компании Минфин России разъяснил нижеследующее:

- при участии лица в иностранной организации не исключительно через прямое/косвенное участие в одной или нескольких российских публичных компаниях доля участия для признания такого лица контролирующим лицом определяется по совокупности долей участия во всех цепочках участия, в том числе в последовательности, в которой присутствует публичная компания.

**NB!** Таким образом, Минфин России внес ясность в отношении того, необходимо ли учитывать последовательность участия в КИК через публичную компанию для определения доли участия в КИК. Ранее по данному вопросу существовали различные точки зрения.

- НК РФ не содержит положений, ограничивающих или запрещающих признание публичными компаниями российских организаций, которые, отвечают требованиям, перечисленным в НК РФ, но осуществляют также эмиссию ценных бумаг, не отвечающих установленным требованиям.

**NB!** На наш взгляд, это может означать, что под публичными компаниями могут пониматься в том числе компании — эмитенты обращающихся облигаций, не являющиеся эмитентами акций, допущенных к обращению на российских биржах, что создает определенные возможности для налогового планирования.

Касательно ситуаций, когда финансовый год КИК не совпадает с календарным годом, Минфин России привел следующий пример. Если период, за который составляется финансовая отчетность КИК, начинается 1 октября каждого года и заканчивается 30 сентября каждого года, то:

- прибыль финансового года с 1 октября 2014 года по 30 сентября 2015 года не учитывается при определении налоговой базы контролирующего лица;
- прибыль финансового года с 1 октября 2015 года по 30 сентября 2016 года учитывается при определении налоговой базы контролирующего лица в 2017 году.

## Освобождение прибыли КИК от налогообложения

Минфин России разъяснил, что перечень освобождений прибыли КИК от налогообложения, установленный ст. 25.13-1 НК РФ, также применяется к иностранным структурам без образования юридического лица, признаваемым КИК.

**NB!** Отметим, что ранее из-за неточности формулировок ст. 25.13-1 НК РФ данная позиция являлась спорной.

Дополнительно Минфин России отметил, что для целей освобождения прибыли КИК от налогообложения по критерию эффективной налоговой ставки при расчете показателя Н в расчет принимаются налоги, базой для расчета которых является доход или прибыль, т. е. косвенные налоги не могут учитываться при расчете показателя Н.

При этом подтверждением суммы налога, подлежащего уплате КИК, могут являться сведения, отраженные в налоговой декларации КИК (она должна быть заверена налоговыми органами юрисдикции КИК), уведомление от налоговых органов о величине исчисленного налога и платежные документы, а для налогов, удержанных в соответствии с законодательством иностранных государств, — письменное подтверждение налогового агента, сведения и информация, полученные от иностранных номинальных держателей, депозитариев, брокеров, управляющих компаний, агентов, а также платежные документы или иные аналогичные сведения и документы, подтверждающие исчисление и/или уплату налогов в отношении прибыли КИК, в том числе иными лицами.

Минфин России также отметил, что порядок определения эффективной ставки для целей освобождения прибыли КИК от налогообложения в тех случаях, когда КИК не является самостоятельным налогоплательщиком, не урегулирован. Ведомство готово рассмотреть предложения по совершенствованию законодательства по данному вопросу.

**NB!** На наш взгляд, вышеуказанное разъяснение, скорее всего, относится к ситуациям, когда налог, исчисленный КИК, не может быть определен в связи с участием КИК в консолидированной группе налогоплательщиков. Отметим, что в отношении вопроса зачета налогов, исчисленных такими КИК, Минфин России прямо отметил, что он не урегулирован российским законодательством, и ведомство готово рассмотреть предложения по совершенствованию законодательства.

Что касается освобождения прибыли КИК для участников проектов по добыче полезных ископаемых, Минфин России отметил, что требование об аналогичности заключенных соглашений по проектам разработки полезных ископаемых соглашениям о разделе продукции заключается в оценке соответствия предмета, сторон и основных условий указанных соглашений таковым в стандартных соглашениях о разделе продукции. В частности, предметом договора должна являться добыча полезных ископаемых; соглашение должно быть заключено с государством (территорией) или с уполномоченными правительством такого государства (территорией) организациями; иностранная компания должна являться стороной такого соглашения. При этом данная норма не предполагает обязательного наличия в соглашении положений о разделе продукции, а порядок возмещения понесенных затрат и определения вознаграждения определяется условиями соглашения и обычаями делового оборота для соответствующих видов соглашений (концессионных, лицензионных, сервисных).

В части освобождений прибыли КИК от налогообложения, зависящих от квалификации дохода в качестве активного или пассивного, Минфин России разъяснил, что активными доходами признаются в том числе доходы в виде комиссии брокера, депозитария и вознаграждения управляющей компании за оказание услуг по доверительному управлению средствами инвестиционных фондов или иных схем коллективного инвестирования (если такие доходы по своей сути не являются доходами, аналогичными

доходам, переселенным в пп. 1-11 п. 4 ст. 309.1 НК РФ), а также доходы, возникающие от уступки дебиторской задолженности. При этом доходы от уступки дебиторской задолженности признаются активными доходами только в том случае, если выручка (доход) по договору, дебиторская задолженность по которому была уступлена, квалифицируется в целях НК РФ как доход от активной деятельности (например, выручка от реализации товаров), и такая уступка является первичной.

Дополнительно Минфин России отметил, что, если право страны регистрации морских судов, судов смешанного (река–море) плавания, судов внутреннего плавания или воздушных судов, принадлежащих КИК, не относит такие суда к недвижимому имуществу, то доход от их реализации не признается доходом от пассивной деятельности.

Также ведомство разъяснило, что при расчете доли пассивных доходов в общей сумме доходов КИК не учитываются признанные в Отчете о прибылях и убытках суммы курсовой разницы по операциям покупки и продажи валюты, а также курсовые разницы, образующиеся при переоценке активов и обязательств КИК.

Что касается документов, подтверждающих соблюдение условий для освобождения прибыли КИК от налогообложения, то, по мнению Минфина России, комплект документов является индивидуальным в отношении каждого из условий. Для подтверждения таких условий могут использоваться, в частности, следующие документы: данные бухгалтерского учета КИК и составленные на их основании регистры бухгалтерского учета, представленные КИК справки, данные аналитического учета, финансовая отчетность и расшифровки к финансовой отчетности, налоговая отчетность, копии договоров и платежных документов, сертификатов инкорпорации, налогового резидентства, выписки из уставных документов, а также иные документы, предусмотренные обычаями делового оборота государства налогового резидентства КИК.

Также необходимо отметить, что, по мнению Минфина России, в отношении КИК, по которым заявлено освобождение от налогообложения прибыли, не требуется представления вместе с налоговой декларацией документов, подтверждающих величину прибыли КИК, поскольку прибыль таких компаний не подлежит учету в составе налоговой базы контролирующего лица.

## Расчет прибыли КИК, подлежащей налогообложению

Минфин России разъяснил, что для целей расчета прибыли КИК на основании данных финансовой отчетности «прибылью до налогообложения» признается разница между всеми доходами и расходами КИК. При этом в расчет не включаются иные показатели, в частности положительные и отрицательные компоненты прочего совокупного дохода. При этом значение показателя «прибыль до налогообложения» принимается равным величине, отражаемой в строке «Прибыль/убыток до налогообложения», или аналогичному показателю неконсолидированного Отчета о прибылях и убытках / Отчета о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе.

**NB!** Обращаем внимание, что данное разъяснение развеивает сомнения по поводу того, что в прибыль КИК должны включаться компоненты прочего

совокупного дохода, отражаемые в статьях Отчета о прочем совокупном доходе, но не в Отчете о прибылях и убытках.

Минфин России также отметил, что пороговые значения, в пределах которых прибыль КИК не подлежит налогообложению на уровне контролирующего лица, применяются в отношении прибыли КИК без ее уменьшения на величину дивидендов (распределенной прибыли), выплаченных КИК. Ведомство поясняет, что положения НК РФ, позволяющие уменьшать прибыль КИК на выплаченные дивиденды, относятся к порядку расчета налоговой базы, а не к определению прибыли КИК для целей ее сопоставления с пороговыми значениями.

**NB!** Следует отметить, что ранее Минфин России придерживался противоположной позиции, в соответствии с которой выплаченные дивиденды должны уменьшать прибыль КИК для целей ее сравнения с пороговыми значениями. Кроме того, с учетом приведенных разъяснений возникают сложности с заполнением Листа 09 декларации по налогу на прибыль организаций, так как в соответствии с порядком заполнения дивиденды должны вычитаться из прибыли (убытка) КИК до сравнения с пороговыми значениями.

Дополнительно Минфин России пояснил, что для целей уменьшения прибыли КИК на величину выплаченных дивидендов при расчете прибыли КИК на основании данных финансовой отчетности дивидендом признается распределенная прибыль КИК после налогообложения, которая отражается в качестве дивиденда в финансовой отчетности или в качестве аналогичного показателя, отражаемого в такой финансовой отчетности и характеризующего распределение прибыли на основании соответствующего решения о ее распределении.

При этом, по мнению Минфина России, уменьшение прибыли КИК на величину дивидендов возможно как за счет распределения прибыли по результатам соответствующего года, так и за счет нераспределенной прибыли прошлых лет (в том числе сформированной до 2015 года).

**NB!** Напомним, что по данному вопросу существовали различные точки зрения, в том числе о том, что дивиденды, распределяемые из прибыли КИК, полученной до 2015 года, не могут уменьшать налоговую базу по доходам в виде прибыли КИК.

В своих разъяснениях Минфин РФ отмечает, что порядок определения прибыли КИК, являющейся иностранной структурой без образования юридического лица, созданной в форме товарищества, является неоднозначным. При рассмотрении данного вопроса необходимо учитывать, в частности, правила признания доходов, полученных товариществом и/или его участниками, и учета осуществленных расходов, предусмотренных личным законом такой иностранной структуры.

Ведомство также пояснило, что реорганизация путем присоединения к одной КИК нескольких КИК сама по себе не является основанием для исключения прибыли такой компании при определении прибыли КИК — правопреемника.

**NB!** Обращаем внимание, что вышеуказанное разъяснение вызывает вопрос о том, как с технической точки зрения рассчитать прибыль реорганизованной КИК, если в результате присоединения прибыль присоединяемой компании не попадает в Отчет о прибылях и убытках правопреемника.

Что касается возможности переноса убытков КИК на будущие периоды, Минфин России отметил нижеследующее.

- При определении налоговой базы по прибыли КИК

может быть учтен убыток, отраженный в финансовой отчетности КИК по состоянию на первое число финансового года КИК, начавшегося в 2015 году, при условии, что налогоплательщиком представлено уведомление о такой КИК за налоговый период, в котором прибыль КИК за указанный финансовый год подлежит учету у налогоплательщика. При этом такой убыток может учитываться только в той части, которая приходится на сумму прибылей (убытков) КИК, определенных за три последних финансовых года, предшествующих 1 января 2015 года, без учета прибылей (убытков), сформированных в иные периоды. Кроме того, при определении убытка за три финансовых года, предшествующих 1 января 2015 года, необходимо осуществлять корректировки, предусмотренные п. 3 ст. 309.1 НК РФ.

- Установленное НК РФ положение о невозможности переноса убытка, полученного КИК, на будущие периоды в случае непредставления уведомления о КИК за период, в котором получен такой убыток, не распространяется на случаи, когда у налогоплательщика в принципе отсутствовали основания по представлению такого уведомления.

**NB!** Следуя данной логике, указанное положение не должно распространяться на убыток, полученный КИК в 2015 году, если налогоплательщик приобрел статус контролирующего лица в 2017 году или в последующие периоды.

Что касается расчета прибыли КИК по правилам главы 25 НК РФ, то Минфин России пояснил, что, если у КИК имеется дилерская лицензия (лицензия местного регулятора), то при определении прибыли/дохода по сделкам с ценными бумагами и операциям с финансовыми инструментами срочных сделок в целях налогообложения применяется общий порядок учета прибыли КИК.

В части документального подтверждения прибыли (убытка) КИК ведомство отметило, что НК РФ не установлена обязанность налогоплательщика — контролирующего лица по представлению в налоговые органы налоговой отчетности КИК вместе с налоговой декларацией, поскольку состав документов, прилагаемых к налоговой декларации, ограничен следующими: финансовая отчетность КИК (а в случае ее отсутствия — иные документы) и аудиторское заключение. Вместе с тем налоговая отчетность КИК может быть истребована в рамках мероприятий налогового контроля.

Минфин России также отметил, что документы, подтверждающие расчет прибыли КИК, подлежат переводу на русский язык в части, необходимой для подтверждения расчета прибыли (убытка) КИК. При этом НК РФ не содержит условий о необходимости получения и представления в налоговые органы нотариального заверения и апостилирования копий документов, подтверждающих наличие контроля, освобождение прибыли КИК от налогообложения в РФ, а также расчет их прибыли.

\* \* \* \* \*

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» в СНГ**

# Контакты

## Департамент консультирования по налогообложению и праву



**Григорий Павлоцкий**  
Управляющий партнер, руководитель  
Департамента консультирования по  
налогообложению и праву компании  
«Делойт», СНГ  
[gpavlotsky@deloitte.ru](mailto:gpavlotsky@deloitte.ru)



**Светлана Борисова**  
Директор  
Решения для бизнеса  
[sborisova@deloitte.ru](mailto:sborisova@deloitte.ru)



**Геннадий Камышников**  
Управляющий партнер по работе с  
государственными органами  
[gkamyshnikov@deloitte.ru](mailto:gkamyshnikov@deloitte.ru)



**Юлия Крылова**  
Директор  
Международное налогообложение  
[ykrylova@deloitte.ru](mailto:ykrylova@deloitte.ru)



**Елена Соловьёва**  
Партнер  
Международное налогообложение  
[esolovyova@deloitte.ru](mailto:esolovyova@deloitte.ru)



**Александр Синицын**  
Директор  
Банковское дело и ценные бумаги,  
страхование  
[asinitsyn@deloitte.ru](mailto:asinitsyn@deloitte.ru)



**Светлана Мейер**  
Партнер  
Услуги частным клиентам  
[smeyer@deloitte.ru](mailto:smeyer@deloitte.ru)



**Олег Трошин**  
Старший менеджер  
Международное налогообложение  
[otroshin@deloitte.ru](mailto:otroshin@deloitte.ru)



**Раиса Алексахина**  
Партнер  
Разрешение налоговых споров  
[ralexakhina@deloitte.ru](mailto:ralexakhina@deloitte.ru)



**Леонид Печерников**  
Старший менеджер  
Услуги частным клиентам  
[lpetchernikov@deloitte.ru](mailto:lpetchernikov@deloitte.ru)



**Павел Балашов**  
Партнер  
Решения для бизнеса  
[pbalashov@deloitte.ru](mailto:pbalashov@deloitte.ru)



**Галина Третьякова**  
Старший менеджер  
Международное налогообложение  
[gtret'yakova@deloitte.ru](mailto:gtret'yakova@deloitte.ru)



**Елена Ковалевич**  
Партнер  
Решения для бизнеса  
[ekovalevich@deloitte.ru](mailto:ekovalevich@deloitte.ru)



**Ирина Крохмальная**  
Менеджер  
Международное налогообложение  
[ikrokhmal'naya@deloitte.ru](mailto:ikrokhmal'naya@deloitte.ru)



**Артем Васютин**  
Партнер  
Розничная, оптовая торговля и  
дистрибуция  
Туризм и гостиничный бизнес  
[avasyutin@Deloitte.ru](mailto:avasyutin@Deloitte.ru)



**Максим Мосейков**  
Менеджер  
Международное налогообложение  
[moseykov@deloitte.ru](mailto:moseykov@deloitte.ru)



**Елена Сивенкова**  
Менеджер  
Решения для бизнеса  
[esivenkova@deloitte.ru](mailto:esivenkova@deloitte.ru)

## Приложение TaxSmart



## [deloitte.ru](http://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 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](http://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 тысячи 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.