



МАРТ 2014

НОВЫЕ ПРАВИЛА: налогообложение контролируемых иностранных компаний (КИК)

18 марта 2014 г. Министерство финансов РФ опубликовало долгожданный проект закона о налогообложении прибыли контролируемых иностранных компаний и повышения эффективности налогового администрирования иностранных организаций¹.

Законопроект стал первым шагом, который предпринят непосредственно в налоговой сфере в рамках реализации программы по деофшоризации российской экономики. Основная идея законопроекта сводится к тому, что прибыль иностранных компаний, контролируемых российскими налоговыми резидентами, должна облагаться в России на уровне контролирующих лиц.

КОНТРОЛИРУЕМЫЕ ИНОСТРАННЫЕ КОМПАНИИ

К числу контролируемых иностранных компаний (далее - КИК) законопроект относит два типа субъектов: иностранные организации (юридические лица в терминологии Налогового кодекса РФ) и структуры без образования юридического лица (далее «Структуры»).

Иностранная организация признается контролируемой компанией, если одновременно отвечает всем нижеперечисленным критериям:

- не является налоговым резидентом РФ (для этого закон вводит понятие налогового резидентства юридических лиц, о котором подробнее будет сказано далее);
- зарегистрирована в юрисдикции, включённой Министерством финансов РФ в перечень государств и территорий, предоставляющих льготный режим налогообложения прибыли (представители Министерства финансов РФ сообщили, что будет подготовлен специальный перечень стран и территорий, который будет шире, чем перечень, применяемый для налогообложения дивидендов по ставке 0 %²);
- контролируется российским налоговым резидентом (как юридическим, так и физическим лицом);

¹ http://www.minfin.ru/common/gen_html/index.php?id=21245&fld=HTML_MAIN

² Приказ Минфина России «Об утверждении Перечня государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны)» № 108н от 13.11.2007



- не является публичной компанией, т.е. не прошла процедуру листинга и не допущена к обращению на фондовых биржах, включённых в перечень ЦБ РФ по согласованию с Министерством финансов РФ³.

Для квалификации в качестве КИК структуры без образования юридического лица закон применяет сходные критерии:

- учреждение структуры в юрисдикции, включённой в перечень Министерства финансов РФ;
- контроль со стороны российских налоговых резидентов и наличие права структуры (с т.з. личного закона) вести предпринимательскую деятельность в интересах своих бенефициаров (доверителей / пайщиков).

В качестве примера Структур (т.е. форм деятельности, которые по смыслу законопроекта не предполагают образования юридического лица) законопроект приводит товарищества, фонды, партнёрства, которые, кроме того, рассматриваются проектом в качестве форм осуществления коллективных инвестиций. Подобный подход не вполне отвечает тому, что законодательство многих иностранных юрисдикций, знакомых с фондами, товариществами и партнёрствами, вкладывает в содержание данных образований, т.к. указанные образования, как правило, представляют собой юридические лица, обладающие правоспособностью.

Кроме того, товарищества и партнёрства, как правило, не используются в качестве формы коллективных инвестиций – эта функция более свойственна фондам. При этом в странах континентальной правовой системы фонды также часто используются для управления и владения частными активами и капиталом (аналогично трастам в странах англосаксонской правовой семьи), не являясь средством коллективного инвестирования.

КОНТРОЛИРУЮЩИЕ ЛИЦА

По общему правилу, контролирующим проект называет лицо, которое либо самостоятельно, либо совместно с другими лицами осуществляет контроль над организацией или структурой (КИК). Осуществление контроля означает оказание влияния или возможность оказывать *«определяющее влияние»* на решения организации о распределении прибыли организации или на решения лица, управляющего активами Структуры.

По смыслу законопроекта публично обсуждаемая 10% доля прямого / косвенного участия в организации (в мировой практике, как правило, эта доля составляет 50%), которая считается кумулятивно с долями супруга и несовершеннолетних детей, представляет собой частный случай, но не является универсальным критерием для признания лица контролирующим.

Для администрирования правил на всех российских налоговых резидентов возлагается обязанность уведомлять налоговую службу об участии в иностранной организации (если доля прямого или косвенного участия составляет не менее 1%) или участии в структуре, если налогоплательщик имеет фактическое право на доход от этой структуры при его

³ Приказ ФСФР России «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» № 12-91/пз-н от 25.10.2012



распределении. Вне зависимости от данных критериев уведомление должно направляться в налоговую службу в том случае, если налогоплательщик является контролирующим лицом. Непредставление уведомления будет наказываться штрафом в размере 100 тыс. рублей за каждую КИК, в отношении которой уведомление представлено не было.

Предлагаемые законопроектом основания для направления уведомлений нельзя назвать определёнными. Так, в частности, не ясно, что понимается под фактическим правом на доход, что понимается под распределением дохода (прибыли), является ли распределением дохода выплата за счет имущества, не являющегося доходом КИК (например, базовое имущество, переданное в управление фонду или трасту).

Очевидно, что при сохранении указанных формулировок, споры с налоговой службой на предмет наличия или отсутствия у российского налогового резидента контроля в отношении КИК станут регулярным явлением.

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ПРИБЫЛИ КИК

По смыслу проекта прибыль контролируемой иностранной компании должна облагаться налогом (НДФЛ / Налог на прибыль) в России на уровне контролирующего его физического или юридического лица – российского налогового резидента.

Прибыль КИК будет определяться по правилам 25 главы НК РФ (налог на прибыль организаций), а сумма прибыли должна быть подтверждена финансовой отчетностью КИК. Указанные положения приводят к выводу, что финансовая отчетность КИК должна учитывать положения 25 главы НК РФ, что объективно невозможно.

Прибыль будет облагаться налогом пропорционально доле участия контролирующего лица в КИК, за минусом выплаченных за счёт этой прибыли дивидендов. Для налогообложения прибыли будут применяться стандартные налоговые ставки 13 % или 20 % в зависимости от субъекта (физические / юридические лица). Таким образом, проект не рассматривает доходы от КИК в качестве дивидендного дохода, что исключает возможность применения к таким доходам специальных правил налогообложения и де-факто создает стимул для контролирующих лиц к распределению накопленной в КИК прибыли путем выплаты дивидендов, например, в офшорные юрисдикции, т.к. это будет более выгодно с налоговой точки зрения (ставка налога на дивиденды для российских налоговых резидентов составляет 9 %).

Внимания заслуживает правило, регулирующее порядок налогообложения в тех случаях, когда нет возможности установить долю участия конкретного контролирующего лица в КИК. В такой ситуации вся прибыль КИК облагается налогом на уровне контролирующего лица. В справедливости подобного подхода можно усомниться, т.к. на практике во многих случаях будет сложно определить долю участия лица в КИК (например, в случае использования траста). При этом нельзя исключать, что подобное правило было специально интегрировано с тем, чтобы стимулировать контролирующих лиц самостоятельно раскрывать долю участия в КИК.

НАЛОГОВОЕ РЕЗИДЕНТСТВО ДЛЯ ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ

Законопроект вводит понятие налогового резидентства для юридических лиц, что, как уже было отмечено ранее, требуется для полноценной реализации / администрирования правил КИК.

В соответствии с законопроектом к числу налоговых резидентов будут относиться не только российские, но и иностранные организации, которые признаются налоговыми резидентами РФ в соответствии с международными договорами в области налогообложения или местом



фактического управления которых является РФ. К иностранным организациям – российским налоговым резидентам будут применяться все правила 25 главы НК РФ (налог на прибыль).

Выполнение одного из перечисленных ниже условий будет достаточно для признания России местом фактического управления иностранной организацией:

- заседания совета директоров / руководящего органа проводятся на территории Российской Федерации;
- руководящее управление обычно осуществляется из Российской Федерации;
- главные (руководящие) должностные лица осуществляют свою деятельность в Российской Федерации;
- бухгалтерский учет организации ведётся в Российской Федерации;
- архивы организации хранятся в Российской Федерации.

Предложенные проектом основания для признания иностранной организации российским налоговым резидентом можно назвать достаточно агрессивными с фискальной точки зрения (например, определение места управления только по территории нахождения архива). Кроме того неопределенные в юридическом смысле формулировки проекта предоставляют правоприменителям достаточно широкую степень усмотрения в вопросе определения места фактического управления («обычно осуществляется» или «главные должностные лица»), что также свидетельствует о намерении фискальных органов активно бороться за российскую налоговую базу.

ПЕРЕХОДНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ

На данном этапе подготовленный Министерством финансов РФ законопроект не содержит ни специальных переходных положений, ни специальных положений о его ретроспективном действии. Учитывая это, стоит полагать, что в сферу применения попадут все КИК, имеющие нераспределённую прибыль на дату вступления закона в силу (ожидается, что закон вступит в силу с 01 января 2015 года). Однако нельзя исключать того, что подобные положения появятся в более поздних редакциях законопроекта.

* * * *

Во всем мире правила КИК направлены в первую очередь на борьбу со случаями, когда прибыль, получаемая от операционной деятельности в стране, куда направлены инвестиции, искусственно экранируется от государства, в котором инвестор является налоговым резидентом (outbound investments).

Для России этот случай не является типичной формой инвестиции, т.к. в основном Россия принимает иностранные или квази-иностраннные инвестиции (т.е. инвестиции российского капитала, структурированные через иностранные юрисдикции).

С этой точки зрения новые правила не являются идеальным инструментом для российского налогового ландшафта. С другой стороны, это дает понятное объяснение тому, почему законопроект рассчитан на более широкую сферу применения по сравнению с классической сферой применения подобных правил во всём мире.

Очевидно, что в России КИК в первую очередь будут использоваться для борьбы с другими негативными налоговыми явлениями и, в частности, случаями, когда офшорные компании / структуры, де-факто принадлежащие физическим лицам - российским налоговым резидентам, накапливают нераспределённую прибыль, полученную от деятельности в



России, и распоряжаются ей в частных интересах своего бенефициара. Подобные структуры позволяют искусственно экранировать прибыль КИК от российского налогового суверенитета. С этой точки зрения принятие законопроекта должно существенно отразиться на практике использования офшоров в целях уклонения от уплаты налогов, привести к сокращению этого рынка, усложнению структур владения, изменению требований к уровню наполнения (substance) офшорных структур.

Новые правила не начнут работать автоматически с момента получения ими силы закона. Возможность эффективного использования правил будет напрямую зависеть от того, будет ли и насколько качественно будет организован обмен информацией с налоговыми ведомствами офшорных юрисдикций, наличия в соответствующих юрисдикциях необходимой информации (например, реестр бенефициаров трастов) и права доступа национальных налоговых ведомств к такой информации для целей обмена с налоговыми органами других стран.

НАЛОГОВАЯ ПРАКТИКА БЮРО

Являясь одной из ключевых практик Бюро, мы консультируем по налоговым аспектам российских и международных сделок, сопровождаем бизнес клиентов по текущим налоговым вопросам и осуществляем защиту их интересов в споре с налоговыми органами.

В основе нашей работы - знания и навыки, полученные в ходе работы за рубежом, глубинное понимание российских особенностей и судебной практики, а также международные стандарты клиентского сервиса.

Наши юристы не консервативны и готовы предложить смелые и нестандартные решения. Что важно, они также готовы к имплементации этих решений, а, при необходимости, и к их защите перед правоприменителем. Внутри практики не существует узкого разделения по видам налогов, что позволяет каждому ее специалисту комплексно оценивать любые налоговые вопросы.

Специалисты Бюро предоставляют услуги в области налогового планирования, налогового сопровождения и разрешения налоговых споров.

Контакты



Марк РОВИНСКИЙ

Заместитель руководителя
налоговой практики

Тел.: +7 (495) 935 8010
mark_rovinskiy@epam.ru

Управление подпиской

Вы получили этот бюллетень, так как данная тематика может представлять для вас интерес. Если данная информация была направлена Вам по ошибке, приносим извинения и просим направить отказ от рассылки.

Отказ от рассылки: отправьте в ответ на это письмо сообщение с темой [Unsubscribe](#).

Подписка: для внесения Вашего адреса в список получателей информационных сообщений Адвокатского Бюро «Егоров, Пугинский, Афанасьев и партнеры», пожалуйста, направьте в ответ на это письмо сообщение с темой [Subscribe](#).