



СЕНТЯБРЬ 2014

Налогообложение контролируемых иностранных компаний: обновленный проект закона

2 сентября 2014 года Министерство финансов РФ опубликовало на своем сайте третью версию законопроекта о налогообложении контролируемых иностранных компаний - КИК (далее «Законопроект»)¹.

Концептуально подход к налогообложению КИК не изменился по сравнению с версией законопроекта, опубликованной 27 мая 2014 года (по общему правилу в сферу применения правил попадают любые иностранные компании, контролируемые российскими резидентами – т.е. не только офшоры из т.н. «черного» списка). При этом отдельные положения законопроекта были пересмотрены в пользу налогоплательщиков. В частности, увеличена доля участия в капитале для признания контроля; повышена граница прибыли, начиная с которой возникает обязанность уплачивать налог с прибыли КИК; на переходный период установлена налоговая амнистия – с ограничениями установлено освобождение от налогообложения доходов, возникающих при репатриации активов и капитала в РФ, и налоговой ответственности.

КЛЮЧЕВЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ НОВОЙ РЕДАКЦИИ

- Порог участия в капитале иностранной компании, при достижении которого российский налоговый резидент признается контролирующим лицом, установлен на уровне 25% (ранее – 10%). Если 50% капитала иностранной компании принадлежит налоговым резидентам РФ, то для признания лица контролирующим достаточно 10% доли участия. До 2017 года установлен переходный период: для признания иностранной компании контролируемой доля участия российского резидента в капитале должна превышать 50%.
- Устанавливается обязанность налогоплательщиков уведомлять налоговые органы об участии в капитале любых иностранных организаций, если доля участия в капитале превышает 10%. До 2017 уведомления направляются только при условии, что доля участия составляет более 25%. Обязанность по уведомлению об участии в КИК существует вне зависимости от доли участия.
- Налогообложению подвергается прибыль КИК в случае, если совокупный размер прибыли за год превышает 10 млн. рублей (ранее 3 млн. рублей). На период 2015-2016 гг.

¹ Предыдущие версии были опубликованы 18.03.2014г. и 27.05.2014г.



установлены переходные положения, в соответствии с которыми общая сумма прибыли КИК за год должна превышать 50 млн. и 30 млн. рублей соответственно.

- Для иностранных организаций и структур, являющихся собственниками расположенного на территории РФ недвижимого имущества, устанавливается обязанность сообщать в российские налоговые органы сведения о своих участниках.
- Ответственность за неуплату налога с прибыли КИК будет применяться, начиная с 2018 года. Кроме того, с целью создания благоприятных условий для возврата капитала и активов в РФ, вводится освобождение от налогообложения для доходов в виде имущества, полученного российскими организациями в результате ликвидации иностранных дочерних компаний.

КОНТРОЛИРУЕМЫЕ ИНОСТРАННЫЕ КОМПАНИИ

К числу контролируемых иностранных компаний (КИК) правила относят два вида субъектов: иностранные организации - юридические лица в терминологии налогового кодекса РФ, и структуры без образования юридического лица, к числу которых, в частности, относятся трасты, фонды, партнёрства, товарищества.

Для признания иностранной компании контролируемой необходимо выполнение двух критериев:

- компания не должна признаваться налоговым резидентом РФ;
- контролирующими лицами являются налоговые резиденты РФ (физические или юридические лица).

Не признаются КИК следующие иностранные организации:

- публичные компании;
- некоммерческие организации, которые в соответствии со своим личным законом не распределяют полученную прибыль между акционерами (участниками, учредителями) или иными лицами;
- иностранные организации, зарегистрированные в соответствии с законодательством стран – членов Евразийского экономического союза;
- банки и страховые организации, действующие на основании лицензии и зарегистрированные в государствах, включенных в перечень стран, обеспечивающих обмен информацией с РФ для целей налогообложения;
- иностранные компании, участвующие в проектах в рамках соглашений о разделе продукции;
- иностранные компании, с постоянным местонахождением в юрисдикциях, которые обеспечивают обмен информацией с РФ для целей налогообложения, если эффективная ставка налога, применяемая для налогообложения операционных доходов этой компании, более 75% российской ставки налога на прибыль (т.е. 15 %);
- структуры без образования юридического лица,
 - основатель которых не может получить активы в свою собственность после создания траста;
 - основатель которых не получает прямого или косвенного дохода от данной структуры;
 - в которых права основателя, связанные с его личным статусом, не могут быть переданы третьему лицу, кроме случаев наследования или универсального правопреемства.

Условия должны выполняться одновременно. Исключение из состава КИК действует до того момента, как у структуры появляется возможность распределения доходов в пользу основателей или бенефициаров.

- Иностранные SPV, созданные для размещения евробондов, в частности, иностранные организации,
 - эмитирующие обращающиеся облигации; или



- уполномоченные на получение процентных доходов, выплачиваемых по обращающимся облигациям; или
- в пользу которых были уступлены права и обязанности по обращающимся облигациям, выпущенным другой иностранной организацией (при выполнении определенных критериев).

КОНТРОЛИРУЮЩИЕ ЛИЦА

Контролирующим является физическое / юридическое лицо, которое самостоятельно или совместно со своими взаимозависимыми лицами осуществляет контроль над иностранной организацией или структурой в своих интересах или же интересах взаимозависимых лиц. Осуществление контроля означает оказание влияния, либо возможность оказывать определяющее влияние на решения иностранной организации или лица, управляющего активами структуры, о распределении прибыли.

В течение переходного периода (до 2017 года) для признания контроля доля прямого / косвенного участия в капитале иностранной организации, которая считается кумулятивно с долями участия взаимозависимых лиц, должна превышать 50%.

После 2017 года для признания контроля доля участия должна быть более 25%. При этом контроль может быть признан и в случае, когда доля участия составляет 10%, но только при условии, что в совокупности российским налоговым резидентам в капитале иностранной организации принадлежит доля в размере 50%.

ОБЯЗАННОСТЬ ПО УВЕДОМЛЕНИЮ

На всех российских налоговых резидентов возлагается обязанность уведомлять налоговую службу:

- об участии в российской организации, если доля участия в капитале превышает 10% (правила не распространяются на участие в товариществах и обществах с ограниченной ответственностью);
- об участии в иностранной организации, если доля прямого или косвенного участия превышает 10% (до 2017 года установлены переходные положения – уведомление направляется, если доля участия в капитале превышает 25%);
- об участии в контролируемой иностранной компании.

С 2018 года невыполнение обязанности по уведомлению об участии в иностранной организации будет наказываться штрафом в размере 50 тыс. рублей, то же нарушение, совершенное в отношении КИК, штрафом в размере 100 тыс. рублей.

В течение 2015-2017 гг. меры ответственности применяться не будут.

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ПРИБЫЛИ КИК

В России прибыль КИК подлежит налогообложению (НДФЛ / налог на прибыль) на уровне контролирующего его физического или юридического лица – российского налогового резидента.

Прибыль определяется по правилам гл. 25 НК РФ (налог на прибыль организаций). Налоговая база рассчитывается отдельно от доходов резидента по другим видам деятельности. Сумма прибыли должна быть подтверждена финансовой отчетностью КИК и аудиторским заключением (в случае, когда аудит отчетности является обязательным).

Прибыль КИК подлежит налогообложению в РФ в случае, если ее совокупный размер за год превышает 10 млн. рублей. На период 2015-2016 установлена более высокая граница: сумма прибыли за год должна быть более 50 млн. и 30 млн. рублей соответственно.



НАЛОГОВОЕ РЕЗИДЕНТСТВО ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ

Законопроект вводит понятие налогового резидентства для юридических лиц. Налоговыми резидентами РФ признаются иностранные организации, местом фактического управления которых является РФ. Основные критерии определения места фактического управления:

- в течение года более половины заседаний совета директоров и / или заседаний иного руководящего органа организации проводятся на территории Российской Федерации;
- руководящее управление преимущественно осуществляется из Российской Федерации;
- главные (руководящие) должностные лица преимущественно осуществляют свою деятельность в отношении соответствующей иностранной организации в Российской Федерации.

Законопроектом установлены дополнительные критерии, которые будут применяться в тех случаях, если вышеперечисленные условия выполняются одновременно в отношении двух государств.

КОНЦЕПЦИЯ БЕНЕФИЦИАРНОГО СОБСТВЕННИКА

Новые правила вводят понятие фактического / бенефициарного собственника дохода, которым признается лицо, имеющее право самостоятельно использовать или распоряжаться доходом. Одновременно вводится ограничение или отказ в праве на применение льгот, предоставляемых международными соглашениями об избежании двойного налогообложения (освобождение или пониженная ставка налога), в случаях, если получатель дохода не является его фактическим / бенефициарным собственником.

В случае, если получатель дохода не является его бенефициарным собственником и не имеет в этой связи права на применение льгот, претендовать на применение льготы может следующее в цепочке получателей дохода лицо (при наличии соглашения между Россией и юрисдикцией, в которой данное лицо является резидентом). Если в итоге фактическим собственником дивидендного дохода является налоговый резидент РФ, получающий доход через цепочку участия в иностранных юридических лицах, допускается применение национальных налоговых ставок, в том числе ставки 0% при соблюдении дополнительных критериев.

НЕДВИЖИМОЕ ИМУЩЕСТВО И СДЕЛКИ С ДОЛЯМИ / АКЦИЯМИ В НИХ

Законопроект устанавливает новые правила налогообложения доходов иностранных организаций от продажи долей / акций в российских обществах, более 50% активов которых представлено недвижимым имуществом, находящимся на территории РФ.

В сферу действия нового правила попадают доходы от продажи долей акций организаций (в том числе иностранных), которые прямо или косвенно владеют недвижимым имуществом в РФ, а также доходы от сделок с производными от таких акций и долей финансовыми инструментами (кроме случаев, когда акции обращаются на организованном рынке). Напомним, что в настоящее время в России облагаются налогом только доходы от продажи акций российских организаций. Таким образом, сфере применения нового правила существенно расширяется.

Исключение сделано для:

- сделок с бумагами, совершаемых на иностранных биржах;
- сделок с бумагами организаций и структур, являющихся инструментами коллективных инвестиций (количество инвесторов 50 и более и каждому инвестору принадлежит не более 5 % капитала);
- продаж, не являющихся спекулятивными (5-летний тест давности владения).

Кроме того, для данного вида дохода законопроект делает исключение из правила, по которому все пассивные операции облагаются налогом через механизм удержания у источника выплаты. Очевидно, в таком случае налогообложение должно производиться в общем порядке, а именно путем подачи налоговой



декларации и уплатой налога продавцом. Однако не ясно, как это будет реализовано в тех случаях, когда продавец долей / акций не зарегистрирован в РФ – на таких лиц обязанность по подаче деклараций не распространяется.

УГОЛОВНАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ

Комитетом Совета Федерации по бюджету и финансовым рынкам подготовлены поправки к действующим положениям ст. 199 Уголовного Кодекса РФ «Уклонение от уплаты налогов и сборов с организаций». Проект поправок направлен в Государственную Думу РФ 8 сентября 2014 года.

Сенаторы предлагают установить дополнительный квалифицирующий признак состава преступления, а именно совершение преступления с сокрытием или искажением информации в отношении контролируемых иностранных компаний или контролируемых сделок.

Следует отметить, что случаи неуплаты налога с доходов, аккумулированных на уровне КИК, охватываются диспозицией нормы ст. 199 УК РФ в текущей редакции.

* * * *

На данном этапе мы рекомендуем оценить существующие иностранные корпоративные структуры с точки зрения применения к ним новых правил налогообложения, необходимости их изменения, в том числе перемещения в Россию или иные юрисдикции.

Полагаем, что текст поправок еще будет подвергаться корректировке. Мы будем следить за прохождением проектом всех стадий законодательного процесса и сообщать Вам обо всех изменениях.

В любом случае, мы будем рады обсудить с Вами значение этих поправок для Вашего бизнеса.

Контакты



Михаил КАЗАНЦЕВ

Партнер практики слияний и поглощений
и корпоративного права

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



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](#).