



ДЕКАБРЬ 2015

Деофшоризация и амнистия капиталов: новые законодательные инициативы

Государственная Дума Российской Федерации рассмотрит два законопроекта с изменениями правил о налогообложении контролируемых иностранных компаний и амнистии капиталов.

14 декабря 2015 года в Государственную Думу Российской Федерации внесен проект поправок в правила о налогообложении контролируемых иностранных компаний (далее – Законопроект)¹. Законопроектом предлагаются обширные изменения как концептуального, так и технического характера, касающиеся практически всех аспектов налогообложения контролируемых иностранных компаний (далее – КИК).

Наряду с этим, Правительство предлагает продлить амнистию капиталов до 30 июня 2016 года. Соответствующий законопроект² внесен в Государственную Думу Российской Федерации 15 декабря 2015 года.

ПРАВИЛА ПРИЗНАНИЯ ИНОСТРАННОЙ КОМПАНИИ КИК

Законопроект уточняет правила о признании КИК инвестиционных фондов (паевых фондов или иных форм коллективных инвестиций). Управляющее лицо иностранного инвестиционного фонда не будет признаваться контролирующим лицом, а сам фонд – КИК не только в случае, если такое лицо будет признано налоговым резидентом РФ, но и в случае осуществления им деятельности по управлению активами такого фонда (компания) на территории РФ.

УЧЕТ ПРИБЫЛИ ИНОСТРАННЫХ СТРУКТУР

Законопроектом предлагается дополнить правила о порядке учета прибыли иностранных структур без образования юридического лица (далее – иностранные структуры (трасты)). А именно, в составе прибыли иностранных структур не будут учитываться доходы в виде имущества (включая денежные средства) и (или) имущественных прав, которые получены в качестве взноса (вклада) от учредителя (основателя) такой структуры или лиц, являющихся

¹ Законопроект № 953192-6 «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в Федеральный закон от 24 ноября 2014 года № 376-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)». Доступен по [ССЫЛКЕ](#).

² Законопроект № 953408-6 «О внесении изменения в статью 5 Федерального закона «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации». Доступен по [ССЫЛКЕ](#).



членами его семьи или близкими родственниками, либо иной КИК, в отношении которой одно из таких лиц является контролирующим.

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ КИК ДЛЯ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ПРИБЫЛИ

Законопроектом расширена возможность использования финансовой отчетности, составленной в соответствии с личным законом КИК, для целей определения прибыли. Для определения прибыли на основании такой финансовой отчетности КИК должна соответствовать одному из следующих критериев:

- постоянным местонахождением КИК является иностранное государство, с которым Российская Федерация заключила соглашение об избежании двойного налогообложения, обеспечивающее обмен информацией (за исключением государств (территорий), не обеспечивающих обмен налоговой информацией);
- в отношении финансовой отчетности представлено аудиторское заключение, которое не содержит отрицательного мнения или отказа в выражении мнения. Причем данное правило распространяется, в том числе, и на добровольный аудит, проведенный в соответствии с международными стандартами аудита.

В целях определения прибыли используется неконсолидированная финансовая отчетность такой КИК, составленная в соответствии со стандартом, установленным личным законом такой компании, либо МСФО (если личным законом КИК не установлен стандарт составления финансовой отчетности).

В иных случаях прибыль определяется в соответствии с положениями Главы 25 НК РФ. Причем определение прибыли КИК согласно правилам Главы 25 НК РФ возможно и по инициативе налогоплательщика-контролирующего лица КИК. В таком случае, подобный порядок определения прибыли должен применяться в отношении КИК не менее 5 лет и быть закреплен в учетной политике налогоплательщика-контролирующего лица.

РАСЧЕТ ПРИБЫЛИ КИК В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ

При определении прибыли КИК по правилам Главы 25 НК РФ такая прибыль (убыток) определяется в национальной валюте КИК и подлежит пересчету в рубли с применением среднегодового курса ЦБ РФ. Таким образом, необходимости в пересчете каждой операции КИК в рубли не возникнет.

ПОЛУЧЕНИЕ ПРАВ КОНТРОЛЯ НАД ИНОСТРАННОЙ СТРУКТУРОЙ

Получение прав контроля в отношении иностранной структуры без образования юридического лица или иностранного юридического лица, для которого в соответствии с его личным законом не предусмотрено участие в капитале, не признается получением дохода (или возникновением права на распоряжение доходом). Данное правило действует при условии, что права контроля передаются между лицами, являющимися членами одной семьи или близкими родственниками. Данная формулировка, однако, приводит к возникновению вопроса о налоговых последствиях передачи контроля между лицами, не являющимися родственниками.



ПРОДЛЕНИЕ СРОКА БЕЗНАЛОГОВОЙ ЛИКВИДАЦИИ КИК

Предполагается продлить до 1 января 2018 года льготный период, в течение которого доходы физического лица, полученные при ликвидации КИК, не будут облагаться НДФЛ. Соответственно, до 1 января 2017 года был продлен и срок для принятия решения о ликвидации КИК, который позволит применить льготу и в том случае, если ликвидация в связи с ограничениями, установленными законами страны инкорпорации КИК, была завершена позднее 1 января 2018 года.

Отмечаем, что рассматриваемая льгота применяется к доходам, распределяемым не только в пользу контролирующих лиц КИК, но иных налогоплательщиков-акционеров (участников, пайщиков, учредителей) ликвидируемой компании.

Аналогичная льгота предоставляется и по налогу на прибыль для налогоплательщиков – организаций, являющихся акционерами, участниками, пайщиками, учредителями, контролирующими лицами ликвидируемой КИК. При этом стоимость имущества (имущественных прав), полученного от ликвидируемой КИК, организация вправе учесть, исходя из его документально подтвержденной стоимости по данным учета ликвидируемой КИК на дату получения такого имущества (имущественных прав), но не выше рыночной стоимости. Применительно к организациям льгота также может быть применена, если ликвидация КИК завершилась до 1 января 2018 года. При выполнении определенных условий данный срок может быть продлен (минимальный период владения акциями в соответствии с личным законом КИК и т.д.).

Законопроект приравнивает уступку права требования лицом, получившим такое право в результате ликвидации КИК, к реализации финансовых услуг и распространяет на такую уступку традиционные правила о переуступке прав требований (п. 3 ст. 279 НК РФ).

РЕАЛИЗАЦИЯ ЦЕННЫХ БУМАГ И ДОЛЕЙ ОТ КИК КОНТРОЛИРУЮЩИМ ЛИЦАМ

Согласно положениям Законопроекта из прибыли (убытка) КИК исключаются доходы, полученные КИК от реализации ценных бумаг или имущественных прав (в том числе долей, паев), в пользу контролирующих лиц (как физических, так и юридических) либо их российских взаимозависимых лиц. Также из прибыли (убытка) КИК исключаются соответствующие расходы КИК в виде цены приобретения таких ценных бумаг или имущественных прав. Цена реализации определяется исходя из документально подтвержденной стоимости ценных бумаг и имущественных прав по данным учета КИК на дату перехода права собственности, но не выше их рыночной стоимости. Действие данного уточненного правила предполагается продлить до 1 января 2018 года – к этому времени должна быть завершена процедура ликвидации КИК (с учетом возможного продления данного срока в определенных условиях).

При этом материальная выгода, полученная физическим лицом, являющимся контролирующим лицом КИК (а также его российским взаимозависимым лицом), в результате приобретения ценных бумаг от КИК, не признается доходом в целях налогообложения НДФЛ.

ОПЕРАЦИИ С ЦЕННЫМИ БУМАГАМИ И ДОЛЯМИ, ПОЛУЧЕННЫМИ ОТ КИК

Уточнены правила определения финансового результата по операциям с ценными бумагами, приобретенными у КИК налогоплательщиками – физическими лицами (признаваемыми контролирующими лицами, либо их российскими взаимозависимыми лицами). В частности, Законопроектом предоставляется возможность уменьшить доход от последующей продажи таких ценных бумаг на сумму фактически понесенных расходов, исходя из меньшей из следующих величин: 1) документально подтвержденной стоимости ценных бумаг по данным учета КИК на дату перехода права собственности,



либо 2) рыночной стоимости ценных бумаг на дату перехода права собственности. Аналогичные изменения предусмотрены в отношении налоговых вычетов при реализации имущественных прав (в т.ч. долей и паев), приобретенных у КИК.

При последующей продаже ценных бумаг, полученных в результате ликвидации КИК, предполагается предоставить налогоплательщикам право учитывать в качестве расходов стоимость таких ценных бумаг по данным учета ликвидированной КИК на дату получения ценных бумаг в результате ликвидации КИК, но не выше их рыночной стоимости. Причем право на уменьшение дохода от реализации на соответствующую сумму расхода имеют не только контролирующие лица КИК, но иные налогоплательщики-акционеры (участники, пайщики, учредители).

ДОХОДЫ, ОСВОБОЖДАЕМЫЕ ОТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Расширен перечень освобождаемых от налогообложения доходов. В настоящий момент от НДФЛ освобождаются дивиденды, полученные физическим лицом от иностранной организации, если фактическим источником выплаты таких дивидендов являются российские организации, физическое лицо имело на них фактическое право, и при их выплате иностранной организации уже был удержан налог. Законопроект предполагает, что данное освобождение будет распространено на любые виды доходов, удовлетворяющие перечисленным критериям.

Кроме того, Законопроект содержит дополнения к перечню доходов, освобождаемых от налогообложения. К таким доходам планируется отнести доходы налогоплательщика – контролирующего лица в виде дивидендов, полученных от КИК, если данный доход был ранее задекларирован налогоплательщиком в виде прибыли КИК. Аналогичные правила предусмотрены и в отношении налогообложения прибыли организаций.

Также планируется предоставить льготу на доходы, полученные в денежной или натуральной форме от иностранной структуры (траста) в пределах стоимости имущества (включая денежные средства) или имущественных прав, ранее внесенных в данную структуру получателем, членами его семьи или близкими родственниками. Данное правило не распространяется на доходы, полученные при распределении прибыли данной структуры, и любые выплаты, сделанные при наличии у иностранной структуры (траста) нераспределенной прибыли.

КОСВЕННАЯ ПРОДАЖА НЕДВИЖИМОСТИ

Снята неопределенность в отношении уплаты налога у источника при продаже иностранной организацией акций (долей) организаций, более 50% активов которых прямо или косвенно состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории РФ. Аналогично иным пассивным доходам иностранных организаций, налог на данный вид доходов также должен удерживаться у источника выплаты налоговым агентом.

ПРИМЕНЕНИЕ СТАВКИ 0% НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ НА ДИВИДЕНДЫ

Законопроектом уточняется порядок применения ставки 0% к доходам в виде дивидендов иностранными организациями, имеющими статус российского налогового резидента. Устанавливается, что пониженную ставку налога на прибыль смогут применить только иностранные организации, добровольно признавшие себя российским налоговым резидентом.



ПРИМЕНЕНИЕ СОГЛАШЕНИЙ ОБ ИЗБЕЖАНИИ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Бремя подтверждения фактического права на выплачиваемый доход возложено на иностранную организацию – получателя дохода от источников в РФ. Согласно законопроекту предоставление такого подтверждения должно стать обязанностью иностранной организации. Только в этом случае налоговым агентом может быть применено льготное налогообложение в рамках международного договора.

В случае если в отношении выплачиваемых дивидендов (их части) иностранная организация признает отсутствие у нее фактического права на данный доход, положения международного договора или НК РФ могут применяться к иному лицу в цепочке последовательного участия.

Если в конце цепочки участия находится юридическое лицо – российский налоговый резидент, то могут быть применены ставки, установленные НК РФ для дивидендов, в том числе, льготная ставка 0% при выполнении специальных критериев (тест доли (не менее 50%) и длительности (не менее 365 дней) участия в уставном капитале организации), а также ряда дополнительных условий. В случае если фактическим получателем является физическое лицо-резидент РФ, то применяется ставка налога на доходы 13%.

При этом если налоговым агентом, выплачивающим дивиденды, был излишне удержан налог с дохода иностранной организации без применения льготных ставок, фактический получатель дохода сможет обратиться за зачетом (возвратом) такой переплаты.

НАЛОГОВОЕ РЕЗИДЕНТСТВО ИНОСТРАННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Законопроект закрепляет заявительный порядок постановки на налоговый учет иностранной организации в качестве налогового резидента РФ. Аналогичный порядок предусмотрен и для отказа иностранной организации, ранее признавшей себя российским налоговым резидентом, от такого статуса. В достаточной мере, однако, не урегулирован вопрос о принудительном признании статуса налогового резидента РФ.

Уточняются критерии признания налоговым резидентом РФ иностранного инвестиционного фонда (ПИФ) или иностранных организаций, в капитале которых прямо или косвенно участвует такой фонд.

ОПРЕДЕЛЕНИЕ ДОЛИ КОСВЕННОГО УЧАСТИЯ

Законопроект уточняет правила определения доли косвенного участия организации или физического лица в другой организации. В частности, при определении доли участия лица будет учитываться также участие через иностранную структуру (траст), в случае, если такое лицо признается контролирующими лицом этой структуры.

УВЕДОМЛЕНИЯ ОБ УЧАСТИИ В ИНОСТРАННОЙ ОРГАНИЗАЦИИ И КИК

Обязанность по подаче уведомления об участии в иностранной организации и учреждении иностранной структуры без образования юридического лица планируется распространить на налоговых резидентов, осуществляющих доверительное управление имуществом (в случае если данное имущество будет внесено ими в капитал иностранной организации либо передано учрежденным ими иностранным структурам без образования юридического лица).

Уточнены правила подачи уведомлений об участии в иностранной организации (учреждении иностранной структуры без образования юридического лица) в случае, если на момент возникновения обязанности по подаче уведомлений физическое лицо не являлось российским налоговым резидентом, но стало им на



31 декабря календарного года, в котором подавалось такое уведомление. В таком случае лицо должно представить уведомление не позднее 1 февраля следующего календарного года.

Предлагается исключить из перечня лиц, обязанных подавать уведомления об участии в иностранной организации (учреждении иностранной структуры без образования юридического лица), налогоплательщиков, чье участие в иностранных организациях реализовано исключительно через прямое и (или) косвенное участие в одной или нескольких публичных компаниях, являющихся российскими организациями.

Уточнены правила привлечения налогоплательщиков к ответственности за неправомерное непредставление уведомлений, в том числе, к лицам, имеющим более чем 10% долю участия в иностранных компаниях, при условии, что доля участия российских налоговых резидентов в такой компании составляет более 50%.

ВЫВОДЫ И РЕКОМЕНДАЦИИ

Мы не исключаем, что в ходе законодательного процесса предлагаемые поправки могут быть изменены. Однако на данном этапе мы считаем необходимым обратить внимание на следующие аспекты:

- Законопроект снимает существующую на настоящий момент неопределенность по ряду аспектов определения прибыли КИК. В частности, расширены возможности по использованию для определения прибыли КИК финансовой отчетности, составленной в соответствии с ее личным законом. При определении прибыли КИК по правилам Главы 25 НК РФ исключена обязанность перевода каждой операции КИК в рубли – размер прибыли будет определяться на основании среднегодового курса ЦБ РФ.
- Продлен срок безналоговой ликвидации КИК: доходы физических и юридических лиц, полученные при ликвидации КИК, не будут облагаться налогами, если ликвидация КИК завершена до 2018 года. При этом для случаев дальнейшей реализации ценных бумаг, полученных в результате ликвидации КИК, предусматривается ранее отсутствующее право на вычет расходов на их приобретение. Также расширены правила о вычете расходов при операциях с ценными бумагами и долями, полученными от КИК.
- Уточнен порядок уплаты налога при косвенной продаже недвижимости – налог должен будет уплачивать налоговый агент.
- Законопроектом предусмотрено устранение повторного налогообложения дивидендов, которые были получены от КИК, в которой контролирующее лицо имеет прямое участие. Вместе с тем, за рамками регулирования Законопроекта пока остается ситуация, при которой повторному налогообложению подвергаются дивиденды, в случае косвенного участия контролирующего лица в нескольких КИК через цепочку владения. А именно, контролирующее лицо, косвенно участвующее в КИК, уплачивает налог с нераспределенной прибыли КИК. В дальнейшем из этой прибыли КИК выплачивает дивиденды своей материнской компании (также признаваемой КИК, в которой контролирующее лицо участвует напрямую), и такая прибыль снова облагается налогом в РФ.
- Законопроектом уточняются правила самостоятельного признания иностранной организации налоговым резидентом РФ. Вместе с тем, вопрос о принудительном признании статуса налогового резидента РФ остается неурегулированным. Например, не ясно, за какой период будут применяться



соответствующие налоговые последствия для иностранных компаний, принудительно признанных налоговыми резидентами. Этот вопрос становится особенно актуальным, принимая во внимание, что согласно Законопроекту порядок получения налогового резидентства РФ (добровольный или принудительный) имеет значение для целей налогообложения доходов в виде дивидендов. А именно, применять ставку 0% налога на прибыль на дивиденды, смогут только организации, самостоятельно признавшие себя налоговыми резидентами РФ.

- Согласно положениям Законопроекта получение прав контроля в отношении иностранной структуры (траста) не будет рассматриваться в качестве получения дохода (или возникновения права на его получение), в случае если такие права передаются между членами одной семьи или близкими родственниками. Вместе с тем, возникает потенциальный вопрос, будет ли в таком случае признаваться получением дохода передача прав контроля в трастах между лицами, не являющимися родственниками.

Мы будем следить за прохождением законопроектом всех стадий законодательного процесса и информировать вас о наиболее значимых изменениях.

Автор: Ольга Морозова, старший юрист

Контакты



Михаил КАЗАНЦЕВ

Партнер

mikhail.kazantsev@epam.ru

+7 (495) 935 8010



Ольга МОРОЗОВА

Старший юрист

morozova.olga@epam.ru

+7 (495) 935 8010

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](#).