



ФЕВРАЛЬ 2016

Поправки в антиофшорные законы

15 февраля 2016 года Президентом Российской Федерации были подписаны два ключевых закона, вносящих изменения в антиофшорное законодательство. Обзор наиболее важных поправок представлен ниже.

Федеральный закон от 15 февраля 2016 года № 32-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и Федеральный закон «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» (далее – Закон № 32-ФЗ) затрагивает практически все аспекты налогообложения контролируемых иностранных компаний (далее – КИК). Изменения, вносимые Законом № 32-ФЗ, имеют как концептуальный, так и технический характер и позволяют решить ряд вопросов, возникавших на практике при применении правил о налогообложении КИК.

Еще один блок поправок коснулся правил тонкой капитализации. Федеральный закон от 15 февраля 2016 года № 25-ФЗ «О внесении изменений в статью 269 части второй Налогового кодекса Российской Федерации в части определения понятия контролируемой задолженности» (далее – Закон № 25-ФЗ) существенным образом изменяет порядок применения правил тонкой капитализации, а также закрепляет на уровне законодательства практику, уже сложившуюся в рамках рассмотрения налоговых споров в судах.

Краткая суть поправок

- Закон № 32-ФЗ упрощает процедуру расчета и декларирования нераспределенной 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 распределены КИК за счет прибыли прошлых лет.
- Приведены в соответствие дата признания дохода в виде нераспределенной прибыли КИК и дата определения доли участия в КИК.
- Уточнены правила тонкой капитализации в части определения контролируемой задолженности. Определение косвенного / прямого участия иностранного лица в российском заемщике теперь определяется согласно правилам НК о взаимозависимости, т.е. правила распространяются теперь и на иностранные «сестринские» компании. Также предусмотрен ряд исключений из определения контролируемой задолженности (в частности, для долговых обязательств перед независимыми банками).

Детальный обзор

Правила признания иностранной компании КИК

Закон № 32-ФЗ уточняет правила о признании КИК инвестиционных фондов (паевых фондов или иных форм коллективных инвестиций). Управляющее лицо иностранного инвестиционного фонда не признается 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 (компании) на территории РФ.

Дата признания доли участия в КИК

Законом № 32-ФЗ снята неопределенность в отношении того, на какую дату необходимо определять долю участия в КИК. Доля участия в КИК определяется на 31 декабря календарного года, следующего за годом, на который приходится окончание финансового года КИК (если не принималось решение о распределении дивидендов). Таким образом, приведены в соответствие дата признания дохода в виде нераспределенной прибыли КИК и дата определения доли участия в КИК.

Учет прибыли иностранных структур

Закон № 32-ФЗ дополняет правила о порядке учета прибыли иностранных структур без образования юридического лица (далее – иностранные структуры (трасты)). В составе прибыли иностранных структур не учитываются 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 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

Законом № 32-ФЗ расширены возможности 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 Российской Федерацией заключено соглашение об избежании двойного налогообложения, обеспечивающее



обмен информацией (за исключением государств (территорий), не обеспечивающих обмен налоговой информацией); или

- 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 КИК, либо МСФО (если личным законом КИК не установлен стандарт составления финансовой отчетности). При этом прибыль КИК, сформированная на основе финансовой отчетности, подлежит корректировке на сумму:

- переоценки долей, ценных бумаг и деривативов;
- прибыли (убытка) дочерних компаний;
- резервов (восстановления резервов).

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 в течение не менее 5 лет и быть закреплен в учетной политике налогоплательщика-контролирующего лица.

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.

Уведомления об участии в иностранной организации и КИК

Законом № 32-ФЗ отменена обязанность бенефициаров уведомлять налоговые органы о контроле над иностранными структурами без образования юридического лица (трастами, семейными фондами) и фактическом праве на доход, получаемый такой структурой.

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

Продлен срок подачи уведомления об участии в иностранной организации с 1 до 3 месяцев с даты возникновения или изменения доли в такой организации. Аналогичным образом продлен и срок подачи уведомлений о прекращении участия в иностранной организации. Согласно Закону № 32-ФЗ, в этом случае уведомление должно быть представлено не позднее 3 месяцев с даты прекращения участия в иностранной организации.

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 марта следующего календарного года.

Кроме того, из перечня лиц, обязанных подавать уведомления об участии в иностранной организации (учреждении иностранной структуры без образования юридического лица), исключены налогоплательщики, 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 о КИК. Лицо освобождается от ответственности в тех случаях, когда его доля превышала 10% участия в капитале и при этом ему было неизвестно о совокупной доле всех российских резидентов в иностранной компании, которая превышала 50%. В этом случае лицо освобождается от ответственности, если представит уведомление о КИК в срок, указанный налоговым органом в требовании. Указанные выше правила также распространяются на случаи, когда уведомление о КИК было представлено своевременно, но не содержало сведений об одной или нескольких КИК.

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

Продлен 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 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 и 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. Льгота также может быть применена к организациям, 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.).



Кроме того, Закон № 32-ФЗ приравнивает уступку права требования лицом, получившим такое право требования 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).

Операции с ценными бумагами (долями), полученными контролирующими лицами

Согласно положениям Закона № 32-ФЗ 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) или их российских взаимозависимых лиц, равно как и соответствующие расходы КИК в виде цены приобретения таких ценных бумаг или имущественных прав.

Действие данного уточненного правила продлено до 1 января 2018 года – к этому времени должна быть завершена процедура ликвидации КИК (с учетом возможного продления данного срока в определенных условиях). Однако если ликвидация не может быть завершена до 1 января 2018 года в силу ограничений для ликвидации, установленных личным законом иностранной организации, либо участия КИК в судебном разбирательстве, льгота сможет быть применена при условии, что процедура ликвидации КИК была завершена не позднее истечения 365 дней с даты окончания таких ограничений или судебного разбирательства.

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.

Одновременно уточнены правила об определении финансового результата по операциям с ценными бумагами, приобретенными у КИК налогоплательщиками-физическими лицами (признаваемыми контролирующими лицами, либо их российскими взаимозависимыми лицами). В частности, Закон № 32-ФЗ предоставляет 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 и иные налогоплательщики-акционеры (участники, пайщики, учредители).

Доходы, освобождаемые от налогообложения

Расширен перечень освобождаемых от налогообложения доходов. До принятия поправок от НДФЛ освобождались только дивиденды, полученные физическим лицом от иностранной организации, если фактическим источником выплаты таких дивидендов были российские организации, физическое лицо имело на них фактическое право, и при их выплате в пользу иностранной организации уже был удержан налог. Закон № 32-ФЗ распространяет данное освобождение на любые виды доходов, удовлетворяющие перечисленным критериям.



Кроме того, Закон № 32-ФЗ содержит дополнения к перечню доходов, освобождаемых от налогообложения. К таким доходам отнесены 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. Таким образом, решен вопрос с двойным налогообложением дивидендов, выплачиваемых за счет прибыли прошлых лет.

Льгота предоставлена также в отношении доходов, полученных 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

Законом № 32-ФЗ частично снята неопределенность в отношении порядка налогообложения доходов иностранных организаций от продажи иностранной организацией акций (долей) организаций, более 50% активов которых прямо или косвенно состоят из недвижимого имущества, находящегося на территории РФ. Аналогично иным пассивным доходам иностранных организаций, налог в отношении данного вида доходов также должен удерживаться у источника выплаты налоговым агентом. Вместе с тем остается неурегулированным вопрос о том, каким образом должен быть уплачен налог в случае, если покупателем акций (долей) такой российской организации также является иностранная организация, не имеющая постоянного представительства и не состоящая на налоговом учете в РФ.

Применение ставки 0% налога на прибыль на дивиденды

Закон № 32-ФЗ уточняет порядок применения ставки 0% к доходам в виде дивидендов иностранными организациями, имеющими статус российского налогового резидента. Установлено, 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 Закону № 32-ФЗ предоставление такого подтверждения должно стать обязанностью иностранной организации. Только в этом случае налоговым агентом может быть применено льготное налогообложение в рамках международного договора.

При этом прямо устанавливается, что лицом, имеющим фактическое право на доход, может являться иностранная структура без образования юридического лица.

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. 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

Закон № 32-ФЗ 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.

Уточнены 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

Законом № 32-ФЗ уточнены правила определения доли косвенного участия организации или физического лица в другой организации. В частности, установлено, что при определении доли участия лица в организации будет учитываться также участие через иностранную структуру (траст), но только в случае, если такое лицо признается контролирующими лицом этой структуры.

Вступление в силу поправок

Изменения за некоторыми исключениями вступают в силу со дня его официального опубликования. При этом часть поправок имеет обратную силу и распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2015 года. К таким поправкам, в частности, относятся правила о признании доли в КИК, получении прав контроля над иностранной структурой (трастом), операциях с ценными бумагами и долями, полученными от КИК, порядке налогообложения КИК и безналоговой ликвидации КИК. При этом правила о продлении срока безналоговой ликвидации КИК, позволяющие применить льготу и в случае если в силу ограничений ликвидация не была завершена до 1 января 2018 года, действуют только в отношении КИК, решения о ликвидации которых были приняты в период с 1 января 2016 года до 1 января 2017 года.

Изменение правил тонкой капитализации

Закон № 25-ФЗ уточняет понятие контролируемой задолженности и вводит существенные изменения в правила тонкой капитализации, направленные, по замыслу разработчиков поправок, на устранение необоснованного налогового обременения при выполнении определенных критериев.

Для целей определения контролируемой задолженности минимальный порог участия в капитале налогоплательщика иностранных лиц (далее – Иностранцы) определяется согласно правилами Налогового кодекса о взаимозависимости (ст. 105.1 НК РФ). Таким образом, порог участия повышается с 20% до 25%.

Закон № 25-ФЗ также закрепляет уже сложившийся в судебной практике подход, согласно которому контролируемой признается непогашенная задолженность перед иностранным лицом, взаимозависимым с



иностранной организацией, прямо или косвенно обладающей долей участия в российской организации, т.е. контролируемой признается, в том числе, и задолженность перед иностранной «сестринской» компанией. Такой подход был применен судами, в частности, в делах «Ачимгаз» (см. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 13.04.2015 по делу N А40-41135/14), «Воздушные Ворота Северной Столицы» (см. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 19.06.2015 по делу N А56-41307/2014) и ряде других дел.

Следует также отметить, что Закон № 25-ФЗ напрямую закрепляет право суда признать контролируемой непогашенную задолженность российской организации по долговым обязательствам, не указанным в ст. 269 НК РФ. Данное изъятие должно применяться при условии, что судом будет установлено, что конечной целью выплат по таким долговым обязательствам являются выплаты Иностранным лицам и их взаимозависимым лицам.

Одновременно с этим, Закон № 25-ФЗ предусматривает ряд исключений, когда непогашенная задолженность по долговому обязательству не признается контролируемой задолженностью. Так, не признается контролируемой задолженность по долговым обязательствам перед российскими лицами (как юридическими, так и физическими лицами), являющимися взаимозависимыми с Иностранными лицами, при условии, что такие российские организации или физические лица не имеют сопоставимой непогашенной задолженности перед Иностранным лицом, взаимозависимым с заемщиком.

Кроме того, контролируемой не признается непогашенная задолженность по долговым обязательствам перед банком, не признаваемым взаимозависимым как с российской организацией, так и с лицами, выступающими поручителями, гарантами или иным образом обеспечивающими исполнение долгового обязательства при условии, что с момента возникновения долгового обязательства оно не погашалось Иностранным лицом или его взаимозависимым лицом, выступающим поручителями, гарантами или иным образом обеспечивающим исполнение долгового обязательства.

Также не признается контролируемой задолженность перед иностранными организациями, являющимися эмитентами обращающихся облигаций или получателями процентных доходов по ним.

Вступление в силу поправок

Основные изменения вступают в силу с 1 января 2017 года. Вместе с тем, исключение из правил о контролируемой задолженности, касающееся случаев, когда Иностранцы лица или их взаимозависимые лица выступают поручителями, гарантами или иным образом обеспечивают исполнение долгового обязательства перед независимым банком и задолженность российской организации не погашалась за счет средств таких Иностранцев лиц или их взаимозависимых лиц, подлежит применению уже с 1 января 2016 года.

Рекомендации

В виду принятых поправок рекомендуется осуществить следующие действия:

- Подготовить и провести аудит финансовой отчетности для компаний группы, признаваемых КИК и расположенных в офшорных юрисдикциях (для целей определения прибыли КИК на основании ее финансовой отчетности);
- Проанализировать возможные варианты реструктуризации группы, включая исключение из группы «лишних» иностранных компаний с использованием механизма безналоговой ликвидации до 2018 года;



- Выявить в структуре группы иностранные компании, имеющие недостаточное присутствие в иностранной юрисдикции, которые могут быть признаны российскими налоговыми резидентами. При необходимости рассмотреть вопрос о добровольном приобретении российского налогового резидентства, в том числе, с целью получения права на использование ставки 0% на доходы в виде дивидендов;
- Проанализировать текущие холдинговые, финансовые и лицензионные структуры с точки зрения наличия у получателя фактического права на доход и, при необходимости, предпринять меры по реструктуризации;
- Проанализировать текущие структуры внутригрупповых заимствований с точки зрения измененных правил тонкой капитализации.

Авторы: старший юрист Ольга Морозова, юрист Анна Капитонова

Контакты



Сергей КАЛИНИН

Советник, руководитель
налоговой практики

sergey_kalinin@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](#).