



НОЯБРЬ 2014

Россия вводит правила налогообложения контролируемых иностранных компаний

25 ноября 2014 года Президент РФ подписал закон о налогообложении прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций (далее – «КИК»). Новые правила вступят в силу 1 января 2015 года.

Основная цель новых правил – борьба с эффектом отложенного налогообложения, который достигается в случае, когда доходы российского налогового резидента накапливаются в иностранной структуре и тем самым временно экранируются от российского налогового суверенитета. Аналогичные по своей сути правила существуют и активно применяются во многих развитых налоговых юрисдикциях, включая США, Великобританию, Германию.

После введения новых правил трансфертного ценообразования в 2012 году это наиболее значимый шаг, предпринятый Россией в сфере борьбы за свою налоговую базу.

Однако применение этого инструмента будет непосредственно зависеть от эффективности в сфере международного обмена налоговой информацией. Без этого невозможно будет установить бенефициаров иностранных компаний, то есть субъектов налогообложения.

С целью обмена налоговой информацией Россия присоединилась к Конвенции ОЭСР и Совета Европы о взаимной административной помощи по налоговым делам от 25 января 1988 года (применяется в РФ с 16.11.2014 года). Участниками конвенции являются многие юрисдикции, считающиеся классическими офшорами, в том числе Андорра, Белиз, Британские Виргинские острова, Джерси, Каймановы Острова.

КЛЮЧЕВЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ПРАВИЛ КИК

С момента публикации первой версии проекта в марте 2014 года основные его положения претерпели существенные изменения. В частности, изначальная концепция применять правила только к классическим офшорным юрисдикциям (юрисдикциям из так называемого «черного списка» Министерства Финансов РФ) не сохранилась.



Основные положения новых правил:

- Устанавливается понятие иностранной контролируемой компании, которыми признаются все компании или структуры, контролируемые российскими налоговыми резидентами. Тресты и фонды также считаются КИК.
- Если прибыль КИК не была распределена в качестве дивиденда, то налогообложение возникает на уровне контролирующего её лица, т.е. российского налогового резидента (ставка налога 13% или 20%). Для признания контроля достаточно 25% участия (50% с 2016 года). В определенных случаях контроль признается и при доле участия в 10%.
- Для российских налоговых резидентов вводится обязанность уведомлять налоговые органы о долях в иностранных компаниях, наличии КИК, об учреждении и праве на доходы от иностранных некорпоративных структур (фондов).

КОНТРОЛИРУЕМЫЕ ИНОСТРАННЫЕ КОМПАНИИ

Контролируемой иностранной компанией признается любая иностранная организация:

- не являющаяся российским налоговым резидентом.
- контролируемая лицами, являющимися российскими налоговыми резидентами.

Для целей применения правил к контролируемым иностранным компаниям приравниваются структуры без образования юридического лица, в том числе тресты, фонды, партнерства. Подобные структуры, как правило, не являются самостоятельными налогоплательщиками, поэтому для них достаточно только одного критерия, а именно наличия контроля российским налоговым резидентом.

ПРАВИЛА КОНТРОЛЯ

Наличие контроля для целей применения правил презюмируется в случае, когда:

- доля российского участия в иностранной организации составляет более 25%;
- доля российского участия в иностранной организации превышает 10%, если совокупная доля участия российских налоговых резидентов в данной организации составляет более 50%;

В течение 2016 года контроль предполагается, только если доля участия составляет 50%.

Критерий долевого участия применяется, в том числе, к структурам без образования юридического лица (в частности, к трестам). Стоит полагать, что право бенефициара на долю в прибыли треста может быть квалифицировано как доля участия.

Если критерий контроля через доленое участие не выполняется, то наличие контроля может быть признано, если российский налоговый резидент оказывает или имеет возможность оказывать определяющее влияние на решения о распределении прибыли (решения организации (органов организации) или управляющего активами, если речь, в частности, идет о трестах).



НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ПРИБЫЛИ

Прибыль КИК должна облагаться налогом на уровне контролирующего лица пропорционально доле его участия (за вычетом выплаченных дивидендов).

Прибыль облагается налогом, только если ее величина составляет за налоговый период более 10 млн. рублей (на 2015 год устанавливается повышенный предел в 50 млн. рублей, а на 2016 год – 30 млн. рублей).

Налоговая база рассчитывается отдельно от доходов по иным видам деятельности.

Если постоянным местонахождением КИК является государство, с которым у РФ действует договор по вопросам налогообложения, то прибыль рассчитывается на основании данных финансовой отчетности (если отчетность подлежит обязательному аудиту). Во всех остальных случаях прибыль рассчитывается по правилам 25 главы Налогового кодекса РФ (налог на прибыль организаций). Данное регулирование потребует ведения специальных регистров, которые станут доказательством размера полученной прибыли.

Прибыль, накопленная к моменту вступления правил КИК в силу, не должна облагаться налогом.

ИСКЛЮЧЕНИЯ

Законопроект определяет круг субъектов, прибыль которых освобождается от налогообложения:

- некоммерческие организации, которые в соответствии со своим личным законом не распределяют полученную прибыль между акционерами (участниками, учредителями) или иными лицами;
- иностранные организации с постоянным местонахождением в государстве, с которым у России заключено соглашение об избежании двойного налогообложения, за исключением государств, которые не обеспечивают обмен информацией для целей налогообложения, в случае если
 - общая доля пассивных доходов в общей структуре их доходов не превышает 20%, или
 - эффективная ставка налогообложения доходов составляет не менее 75% средневзвешенной налоговой ставки по российскому налогу на прибыль организаций (ставка рассчитывается на основе соотношения доходов от текущей деятельности, облагаемых по ставке 20%, и дивидендных доходов (скорее всего, с 2015 года применимая к дивидендам ставка налога составит 13%);
- иностранные организации, созданные в странах-участниках Евразийского экономического союза (Армения, Республика Беларусь, Казахстан);
- иностранные организации, участвующие в проектах по соглашениям о разделе продукции, концессионным соглашениям, иным аналогичным по своей сути соглашениям с правительством государства (территории) или с уполномоченными таким правительством институтами;
- иностранные компании-операторы нового морского месторождения углеводородного сырья или акционеры (участники) оператора нового морского месторождения углеводородного сырья;



- банки и (или) страховые организации, действующие на основании лицензии или разрешения и зарегистрированные в государствах, с которыми у России заключено соглашение об избежании двойного налогообложения (кроме государств, которые не обеспечивают обмен информацией для целей налогообложения);
- структуры без образования юридического лица (в том числе трасты), в отношении которых одновременно выполняются все нижеперечисленные условия:
 - основатель не может получить активы в свою собственность после создания структуры;
 - основатель не получает прямого или косвенного дохода от данной структуры;
 - права основателя в отношении данной структуры не могут быть переданы третьему лицу (кроме случаев наследования или универсального правопреемства).
- иностранные SPV, используемые в структурах по размещению еврооблигаций (при выполнении ряда специальных критериев, в том числе если доля процентных доходов составляет не менее 90%).

НАЛОГОВОЕ РЕЗИДЕНТСТВО

Для реализации правил введено понятие налогового резидентства для юридических лиц.

Для признания иностранной организации налоговым резидентом РФ достаточно выполнения одного из нижеследующих критериев:

- относительное большинство заседаний совета директоров (аналогичного органа) проводятся на территории Российской Федерации;
- исполнительный орган(ы) регулярно осуществляет деятельность в отношении этой организации из РФ (чаще, чем из любой иной юрисдикции);
- главные (руководящие) должностные лица организации (лица, уполномоченные и отвечающие за планирование, управление и контроль) преимущественно осуществляют такую деятельность в РФ.

УВЕДОМЛЕНИЯ О КИК

На всех российских налоговых резидентов возлагается обязанность уведомлять налоговые органы:

- об участии в иностранных организациях в случае, если доля участия превышает 10% (уведомления об участии в иностранных организациях, существовавших до вступления в силу правил, должны быть поданы до 1 апреля 2015 года);
- об учреждении иностранных структур без образования юридического лица, а также о контроле над такими структурами и фактическом праве на доходы, получаемые такими структурами;
- о наличии контролируемых иностранных компаний.

Если уведомление о КИК не было представлено налогоплательщиком, но у налогового органа есть основания полагать, что налогоплательщик является контролирующим лицом КИК, налоговые органы вправе требовать предоставления необходимой для оценки информации. По результатам оценки может



быть принято решение о признании российского налогового резидента контролирующим лицом КИК. Решение налогового органа может быть обжаловано налогоплательщиком в судебном порядке.

НАЛОГОВАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ

Законопроект о КИК предусматривает следующие меры ответственности за несоблюдение новых правил:

- в случае непредоставления уведомления об участии в иностранных организациях налагается штраф в размере 50 тыс. рублей в отношении каждой иностранной организации;
- в случае непредоставления уведомления или предоставления недостоверных сведений о контролируемых иностранных компаниях налагается штраф в размере 100 тыс. рублей в отношении каждой иностранной компании;
- в случае неуплаты или неполной уплаты сумм налога контролирующим лицом в результате невключения в налоговую базу доли прибыли контролируемой иностранной компании налагается штраф в размере 20% от суммы неуплаченного налога (но не менее 100 тыс. рублей). В течение 2015- 2017 гг. за неуплату налога с доходов КИК штраф не применяется.
- в случае непредоставления финансовой отчетности контролируемой иностранной компании и аудиторского заключения при подаче налоговой декларации налагается штраф в размере 100 тыс. рублей.

КОНЦЕПЦИЯ БЕНЕФИЦИАРНОГО СОБСТВЕННИКА

В положения Налогового кодекса РФ вводится понятие фактического права на доходы (концепция бенефициарного собственника). Лицо признается фактическим собственником дохода в случае, когда такое лицо имеет право самостоятельно использовать или распоряжаться этим доходом. Основной целью введения данной концепции является намерение ограничить право применения льгот по соглашениям об избежании двойного налогообложения (освобождение или применение пониженной налоговой ставки) в тех случаях, когда их применение зависит от наличия фактического права на доход у его получателя. В этой связи пересмотру подвергнутся многие структуры, в которых используются компании-кондуиты (компании, зарегистрированные в государствах-партнерах по соглашению, пропускающие через себя выплачиваемые из России доходы и не являющиеся их бенефициарным собственником).

Нужно отметить достаточно прогрессивный подход законодателя в этом вопросе, т.к. на уровне закона были установлены специальные правила на случай, когда собственником дохода является второе и любое последующее лицо в цепочке получателей дохода.

В частности, если бенефициарным собственником дохода является налоговый резидент РФ, получающий доход через цепочку иностранных юридических лиц, то допускается применение национальных налоговых ставок.

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ НЕДВИЖИМОГО ИМУЩЕСТВА И РАСКРЫТИЕ БЕНЕФИЦИАРОВ

Установлены новые правила налогообложения доходов иностранных организаций от продажи долей или акций в российских обществах, более 50% активов которых представлено недвижимым имуществом, находящимся в РФ.



В сферу действия нового правила попадают доходы от продажи долей и акций организаций (в том числе иностранных), которые прямо или косвенно владеют недвижимым имуществом в РФ, а также доходы от сделок с финансовыми инструментами, производными от таких акций и (или) долей (кроме случаев обращающихся акций). Напомним, что в настоящее время в России облагаются налогом только доходы от непосредственной продажи акций российских организаций.

Таким образом, сфера применения нового правила существенно расширяется. Классические сделки с долями иностранных компаний, являющихся участниками российских организаций – собственников недвижимости, по общему правилу будут приводить к обязанности по уплате налога в России. Хотя по-прежнему можно будет получить защиту, применяя положения соглашений об избежании двойного налогообложения.

Несмотря на введение нового правила, старые проблемы, связанные с отсутствием механизма уплаты налога, решены не были. В результате не ясно, в каком порядке и кем должна исполняться обязанность по уплате налога, особенно если сделка совершается между иностранными лицами.

Дополнительные обязанности появились у иностранных собственников недвижимого имущества в России. По новым правилам, если недвижимое имущество облагается налогом на имущество организаций, то его иностранный собственник (организация или структура) должен сообщить российским налоговым органам сведения о своих участниках/бенефициарах (если речь идет о структуре).

Раскрытию подлежит информация об участниках, если доля их прямого или косвенного участия превышает 5%. Максимальный штраф за невыполнение обязанности установлен на уровне 100% от суммы налога на имущество, исчисленной в отношении объекта недвижимости.

НАШИ РЕКОМЕНДАЦИИ

В настоящий момент мы рекомендуем внимательно оценить существующие иностранные корпоративные структуры и образования с точки зрения применения к ним новых правил налогообложения, необходимости их изменения, в том числе перемещения в Россию или иные юрисдикции. Новые правила используют термины, которые не известны российскому праву или могут быть истолкованы двояко. В этой связи мы рекомендуем применять консервативный подход при оценке существующих структур и наличия контроля над ними. Это особенно актуально в случаях, когда речь идет о трастах и иных структурах без образования юридического лица.

Следует также обратить внимание на случаи применения вашими структурами соглашений об избежании двойного налогообложения и оценить, насколько правила о бенефициарном собственнике повлияют на возможность их дальнейшего применения.

В случае возникновения дополнительных вопросов мы будем рады оценить влияние новых правил на бизнес и дать практические рекомендации применительно к конкретной ситуации.

* * *

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



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](#).