

Правила контролируемых иностранных компаний (КИК): Закон принят Государственной Думой

19.11.2014

СТАТЬИ

18 ноября 2014 года Государственной Думой был принят и направлен в Совет Федерации закон, предусматривающий, в частности, внесение в НК РФ положений, касающихся налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний.

Появление законопроекта (первая версия появилась еще в марте 2014 года) является одним из этапов по деофшоризации российской экономики, а его неоднократная модификация в течение года была вызвана достаточно бурным обсуждением планируемых нововведений в бизнес сообществе.

Закон принят практически в той же версии, в которой проект был внесен на рассмотрение Государственной Думы 22 октября 2014 года.

Нововведения позволят облагать налогом нераспределенную прибыль иностранных компаний и структур на уровне их контролирующих лиц в РФ. Закон должен вступить в силу с 1 января 2015 года и будет применяться в отношении прибыли иностранных компаний, определяемой начиная с периода 2015 года.

Краткий обзор наиболее важных изменений представлен ниже.

1. Какие организации (структуры) будут признаваться КИК?

КИК признается любая организация либо структура (без образования юридического лица,

например, траст, фонд, партнерство), не являющаяся налоговым резидентом РФ и контролируемая организациями и (или) физическими лицами – налоговыми резидентами РФ.

Для нижеперечисленных видов компаний, которые подпадают под определение КИК, предусмотрено освобождение прибыли от налогообложения в РФ:

- некоммерческие организации, не распределяющие прибыль;

- компании из государств-членов Евразийского экономического союза;

- компании, зарегистрированные в государстве, с которым имеется международный договор по вопросам налогообложения, при эффективной ставке налогообложения не менее 75% средневзвешенной ставки по налогу на прибыль организаций^[1] (кроме государств, которые не обеспечивают обмен информацией);

- «активные компании» — доля «пассивных» доходов должна составлять не более 20% (при условии, что компания зарегистрирована в государстве, с которым имеется международный договор об избежании двойного налогообложения, кроме государств, которые не обеспечивают обмен информацией);

- структуры без образования юридического лица (фонды, трасты) при условии, что у таких структур отсутствует возможность распределения прибыли между ее участниками или бенефициарами;

- банки или страховые организации, если они действуют в государстве, с которым у РФ имеется международный договор по вопросам налогообложения (за исключением государств, которые не обеспечивает обмен информацией с РФ);

- компании, участвующие в проектах в соответствии с соглашениями о разделе продукции, концессионными соглашениями или иными соглашениями с правительством иностранного государства (доля соответствующих доходов должна составлять не менее

90%);

эмитенты некоторых типов еврооблигаций, если доля процентного дохода от данных облигаций составляет не менее 90%;

операторы новых морских месторождений углеводородного сырья и их непосредственные акционеры.

2. Критерии контроля

Контролирующими лицами организации (включая структуру без образования юридического лица) признаются:

лицо, доля прямого и (или) косвенного участия которого составляет более 25%;

лицо, доля прямого и (или) косвенного участия которого составляет более 10%, если доли российских резидентов в КИК в совокупности превышают 50%.

В случае с физическим лицом учитывается его участие совместно с супругами и несовершеннолетними детьми.

В переходный период до 2016 года порог участия для признания лица контролирующим составит «более 50%».

Возможно признание лица контролирующим и в том случае, если не соблюдается доля участия лица в КИК, но лицо осуществляет контроль над КИК в своих интересах или в интересах своих супругов или несовершеннолетних детей, т.е. оказывает определяющее влияние на решения организации/лица, управляющего активами структуры, в отношении распределения прибыли после налогообложения.

Такое признание может быть осуществлено на основании любой информации, которая имеется в распоряжении налогового органа, и проводится в рамках самостоятельной

процедуры, установленной данным законом.

При определении доли участия в организации (структуре) предлагается не учитывать участие в ней, реализованное через владение ценными бумагами по договорам РЕПО и договорам займа ценными бумагами.

Признание управляющей компании (или управляющего – физического лица) иностранного инвестиционного фонда налоговым резидентом РФ само по себе не приводит к автоматическому признанию инвестиционного фонда КИК, для которой контролирующим лицом является управляющая компаний (управляющий).

3. Расчет прибыли КИК для целей ее налогообложения в РФ

Прибылью КИК является прибыль этой иностранной компании, уменьшенная на величину выплаченных этой компанией дивидендов (в случае со структурой — прибыль иностранной структуры за вычетом прибыли, распределенной в пользу участников/выгодоприобретателей, при условии, что они уплатили налог с полученной суммы).

Прибыль КИК, зарегистрированной в юрисдикции, которая заключила с РФ договор по вопросам налогообложения, подлежит расчету на основании финансовой отчетности такой компании в соответствии с ее личным законом (если она подлежит обязательному аудиту).

При этом убыток, полученный такой КИК, может быть перенесен без ограничений (кроме убытка, полученного до 2015 года) на будущие периоды и учтен при определении налоговой базы КИК (но только при условии, что контролирующее лицо представило уведомление о КИК за тот период, за который получен убыток).

В отношении таких КИК также предусмотрено, что итоговая сумма исчисленного в РФ налога с прибыли КИК уменьшается на величину налога, уплаченного в отношении этой прибыли в иностранном государстве или в РФ, а также налога, уплаченного постоянным

представительством КИК в РФ.

Во всех иных случаях прибыль КИК рассчитывается по правилам главы 25 НК РФ без учета специальных положений.

Прибыль КИК будет приравниваться к прибыли, фактически полученной контролирующим лицом, и будет облагаться налогом на прибыль/НДФЛ в России (в соответствии с долей лица в КИК), если размер прибыли КИК в 2015 году составит 50 млн. руб. (в 2016 году – 30 млн. руб., с 2017 года – будет превышать 10 млн. руб.).

Вычеты (для физических лиц), расходы (убытки) по прочей деятельности (для юридических лиц) не уменьшают налоговую базу контролирующего лица в виде прибыли КИК.

Ставка налога на прибыль составит 20%, НДФЛ – 13%.

При этом предусмотрено, что размер нераспределенной прибыли КИК должен быть документально подтвержден налогоплательщиком (финансовой отчетностью КИК или иными документами и аудиторским заключением по финансовой отчетности (если аудит является обязательным для КИК в соответствии с ее личным законом)).

Вместе с тем, если у КИК отсутствует возможность распределения прибыли в силу установленной личным законом КИК обязанности направления этой прибыли на увеличение уставного капитала, то такая нераспределенная прибыль не учитывается в РФ при определении налоговой базы контролирующим лицом.

4. Уведомление об участии и участниках

Закон вводит новые правила уведомления налогоплательщиками о своем участии в иностранных и российских организациях и иностранных структурах.

Так, все налогоплательщики будут обязаны сообщать:

об участии в иностранных организациях (если доля прямого или косвенного участия превышает 10%);

об учреждении иностранной структуры без образования юридического лица, о контроле над ней или фактическом праве на доход;

о КИК.

Помимо этого у налогоплательщиков — организаций и ПБОЮЛ остается обязанность сообщать обо всех случаях участия в российских организациях (за исключением хозяйственных товариществ и ООО), если доля прямого участия превышает 10%.

На иностранные организации и иностранные структуры, имеющие имущество, подлежащее обложению налогом на имущество в РФ, также будет возложена обязанность сообщать о своих участниках (в случае структуры – об учредителях, бенефициарах и управляющих), если доля их участия превышает 5%, в налоговые органы по месту нахождения недвижимого имущества.

В случаях, когда налоговый орган самостоятельно (например, в рамках обмена информацией с другими государствами) обнаруживает, что лицо является контролирующим лицом по отношению к КИК, но такое лицо не направило уведомление о КИК, налоговый орган направляет налогоплательщику требование представить пояснения или уведомление о КИК.

Законом предусматривается процедура рассмотрения представленных лицом пояснений и документов, а также процедура вступления в силу и судебного обжалования уведомления налогового органа о наличии оснований для признания лица контролирующим лицом КИК (в случае, если налогоплательщику не удалось убедить налоговый орган в отсутствии таких оснований).

5. Ответственность

Законом вводятся положения об ответственности за несоблюдение вышеуказанных новых положений НК РФ:

За неуплату контролирующим лицом налога с прибыли (доли прибыли) КИК — штраф в размере 20% от суммы неуплаченного налога, но не менее 100 тыс. руб. (за налоговые периоды 2015-2017 гг. штрафы применяться не будут; кроме того, за данные периоды предусмотрено освобождение от уголовной ответственности, при условии что ущерб, причиненный бюджету, был возмещен в полном объеме);

За непредставление документов (финансовой отчетности или аудиторского заключения) при подаче декларации с учетом прибыли КИК — штраф в размере 100 тыс. руб.;

За непредставление уведомления о КИК – 100 тыс. руб. в отношении каждой компании;

За непредставление уведомления об участии в иностранных организациях (структурах) – штраф в размере 50 тыс. руб. в отношении каждой организации;

За непредставление иностранной организацией (структурой), имеющей имущество в РФ, сведений об участниках (бенефициарах) – штраф в размере 100% от суммы налога, исчисленного в отношении объекта недвижимого имущества (пропорционально доле участия лица, информация о котором не представлена).

Помимо вышеуказанных изменений Закон предусматривает несколько **иных важных изменений** в налоговое законодательство.

6. Критерии налогового резидентства организаций в РФ

Закон вводит понятие «налогового резидента РФ» в отношении юридических лиц.

Иностранные организации будут признаваться налоговыми резидентами РФ в соответствии с международным договором по вопросам налогообложения или в связи с осуществлением фактического управления такими организациями в РФ (если иное не предусмотрено международным договором).

Россия может признаваться местом фактического управления при соблюдении одного из трех условий:

большинство заседаний совета директоров проводятся в РФ;

исполнительный орган регулярно осуществляет свою деятельность в отношении организации из РФ;

главные (руководящие) должностные лица организации преимущественно осуществляют свою деятельность в виде руководящего управления этой организацией в РФ.

Закон предусматривает дополнительные критерии определения статуса резидента для тех случаев, когда первые два вышеуказанных условия не выполняются, либо выполняется только одно из них.

Кроме того, закон устанавливает случаи, когда статус резидента РФ может быть присвоен иностранной компании только в добровольном порядке, а также случаи, когда организация не может быть признана налоговым резидентом РФ.

В том случае, если иностранная организация в установленном порядке самостоятельно признала себя налоговым резидентом РФ, то такая организация не признается КИК.

7. Концепция «фактического получателя (бенефициарного собственника) дохода»

Закон определяет понятие фактического получателя дохода как лица, которое обладает правом самостоятельно распоряжаться таким доходом и определять его дальнейшую экономическую судьбу (в частности, не выполняет в отношении доходов посреднические

функции).

При этом предусмотрен особый порядок налогообложения доходов, выплачиваемых иностранному лицу с постоянным местонахождением в государстве, с которым РФ заключила международный договор, в том случае если источнику выплаты дохода известен фактический собственник дохода (отличный от получателя дохода), а также порядок налогообложения дивидендов в том случае, когда иностранная организация самостоятельно признает отсутствие у нее фактического права на этот доход. Например, если бенефициарным собственником дивидендов является российская организация, она сохраняет право на применение ставки 0% в отношении дивидендов при соблюдении ряда дополнительных условий, если конечным бенефициаром выступает физическое лицо – резидент РФ, то оно имеет право на применение ставки 9%.

8. Налогообложение доходов от продажи акций, косвенно представленных недвижимостью в РФ

Закон вводит положение о налогообложении у источника в РФ доходов иностранных организаций от продажи обращающихся акций (долей) организаций, более 50% активов которых не только прямо, но и **косвенно** состоит из недвижимого имущества в РФ, а также производных финансовых инструментов. При этом конкретного механизма взимания налога в случае косвенной реализации не предусматривается.

9. Освобождение ликвидационных выплат и доходов от продажи ценных бумаг

Закон предусматривает исключение стоимости полученного при ликвидации КИК имущества (имущественных прав) из налогооблагаемых доходов акционера – организации (контролирующего лица). Освобождение действует до 01 января 2017 года.

Также предусмотрено освобождение от налогообложения до 2017 года доходов от реализации КИК (зарегистрированной в юрисдикции, которая заключила с РФ договор по вопросам налогообложения) ценных бумаг и имущественных прав в пользу

контролирующей организации или ее российского взаимозависимого лица (при условии, что принято решение о ликвидации КИК и процедура ликвидации завершена до 01 января 2017 года).

Данные положения нацелены на стимулирование реструктуризации российских групп компаний.

1. **Иные изменения**

Дополнен перечень случаев, при которых налогоплательщиком – организацией может быть применена ставка 0% при реализации акций (долей) российских организаций, находившихся в его собственности более 5 лет.

Также дополнены условия освобождения от налогообложения налогом на прибыль доходов в виде имущества, полученного российской организацией от своей дочерней компании (пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ). Так, в том случае если дочерняя (передающая имущество) организация является иностранной, то у российской материнской компании не возникнет налогооблагаемого дохода только в том случае, если государство постоянного местонахождения иностранной организации не включено в «черный» список Минфина РФ.

[\[1\]](#) Как для эффективной, так и для средневзвешенной ставки предусмотрены специальные формулы расчета