

Новые правила КИК. Объясняем, что изменилось

На какие активы распространяется ликвидационная льгота

Какая прибыль КИК не облагается налогом

Как посчитать убытки прошлых лет

Анастасия Насибова,
менеджер PwC в России

Законодательство о налогообложении контролируемых иностранных компаний (КИК) перед 2018 годом снова изменилось. Поправки уточнили, как облагать имущество, полученное физлицом в рамках льготы по безналоговой ликвидации КИК, а также прояснили порядок расчета убытков прошлых лет по таким компаниям (Федеральный закон от 28.12.2017 № 436-ФЗ). Мы собрали воедино самые важные изменения законодательства.

Ликвидационную льготу уточнили

Действие льготы продлили до 1 марта 2019 года. Она означает, что физлица не будут платить дополнительные налоги на

активы, возвращенные в переходный период от своих КИК, которые будут ликвидированы в установленный законом срок (п. 60 ст. 217 НК).

При получении активов от ликвидированной КИК у владельца формируется стоимость, на которую возможно в дальнейшем уменьшить доходы от их реализации. Сумма равна цене активов по данным учета ликвидированной КИК на дату получения контролирующим лицом в собственность. Но только в том случае, если эта стоимость не превышает рыночную цену.

Бонусом законодатели прописали возможность распространения ликвидационной льготы на денежные средства. Ранее они были прямо исключены из-под действия льготы.

Расчет прибыли и убытка КИК

Если финансовый результат КИК определяют по российским налоговым правилам (гл. 25 НК), компании, вероятно, не смогут использовать положение по переносу убытков, сформированных в 2012–2014 годах, на будущее. Перенос возможен лишь тогда, когда финансовый результат основан на данных финансовой отчетности КИК. В этом случае теперь прямо урегулировано, что прибыль или убыток КИК рассчитывают с учетом корректировок на результаты переоценки, переноса убытков прошлых лет и пр. (п. 3, 3.1, 7, 8 ст. 309.1 НК).

Отдельным положением законодатели ввели специальный порядок расчета финансового результата при выбытии финансовых активов. Так, компании надо сначала полностью исключить из прибыли результат от продажи, а затем самостоятельно рассчитать разницу между доходами от реализации и расходами, равными стоимости актива на 01.01.2015 (если актив был принят к учету до этой даты) или исходя из стоимости финансовых активов по данным учета КИК на дату принятия (если актив приобретен позднее). Если стоимость активов для целей признания в составе расходов определить не получается, ее определяют расчетным путем. Для этого необходимо скорректировать доход от выбытия на признанные начиная с 2015 года суммы переоценок.

Прибыль КИК, направленная на формирование обязательного резерва, не облагается у российского контролирую-

щего лица налогом (п. 8 ст. 25.15 НК). Льгота возможна, если обязанность по формированию таких резервов установлена законодательством иностранного государства. Ранее преференция распространялась только на обязательное увеличение уставного капитала.

Как считать убытки прошлых периодов

Порядок расчета убытков по КИК за три года, предшествующие 2015 году, долгое время вызывал много вопросов. Было не ясно, необходимо ли сальдировать финансовые результаты КИК за 2012–2014 годы (вариант 1) или принимать в расчет только убыточные годы (вариант 2).

на цифрах В 2012 году КИК получила убыток 100 млн руб., в 2013 году – прибыль 200 млн руб., в 2014 году – убыток 50 млн руб.

Вариант 1. Суммируем результаты за все три года (-100 + 200 – 50). Результат: прибыль 50 млн руб.

Вариант 2. Суммируем только убытки (-100 – 50). Результат: убыток 150 млн руб.

Минфин склонялся к первому варианту (письмо от 10.02.2017 № 03-12-11/2/7395). Теперь законодатели закрепили порядок расчета, при котором финансовый результат в соответствии с пунктом 3 статьи 309.1 НК не корректируют. Однако накопленная переоценка за 2012–2014 годы, которую не признавали в составе прибыли или убытка, корректирует сальдированный финансовый

результат КИК за три года, предшествующих 2015-му. Налогоплательщику дали выбор: пользоваться новым порядком расчета убытков за 2012–2014 годы либо использовать старый порядок. При этом если будет решено использовать новый порядок, то пересчитывать налоговую базу за прошлые периоды не надо.

В каких случаях сведения о КИК можно не декларировать

Отныне российские контролирующие лица, участвующие в КИК косвенно через российские организации, вправе не представлять документы, подтверждающие освобождение КИК от налогов. Это правило действует, когда подтверждение уже представило нижнее в цепочке владения КИК контролирующее лицо. Это нужно отметить при подаче уведомления о КИК. Если в результате косвенного участия через другое российское контролирующее лицо налог на КИК не возникает, сведения о КИК можно вовсе не отражать в декларации.

Консолидированным группам дали выбор

Для компаний, которые сами не платят налоги в иностранном государстве, а входят в состав иностранной консолидированной группы налогоплательщиков (КГН), до сих пор было не ясно, как определять сумму налога, относящуюся к данной КИК. Даже если с прибыли КИК – участника иностранной КГН

были уплачены сравнительно высокие налоги, компанию все равно формально не освобождали от налогов в России по критерию высокой налоговой ставки (подп. 3 п. 1 ст. 25.13-1 НК).

Кроме того, налог с прибыли такой КИК, уже уплаченный в иностранном государстве как часть налога КГН, не засчитывали против налога по КИК в России.

Сейчас в законе предусмотрено три метода для определения пропорции налога КИК – участника КГН:

- пропорционально доле выручки КИК в совокупной выручке КГН;
- пропорционально доле прибыли до налогообложения КИК в совокупной прибыли до налогообложения участников КГН, не получивших за соответствующий период убыток;
- пропорционально доле чистых активов КИК в совокупных чистых активах иностранной КГН.

Выбранный порядок владелец закрепляет в учетной политике по каждой КГН. Менять его возможно не чаще одного раза в 10 лет.

Нефтяным КИК уточнили льготу

Льготу в отношении КИК, участвующих в проектах по добыче полезных ископаемых, уточнили. Она распространяется на проекты, заключенные в соответствии с соглашениями на условиях риска: концессионными, о разделе продукции и пр. Такие компании подлежат обложению по КИК и не признаются российскими

резидентами по критерию управления с территории РФ. В законе указаны критерии, при одновременном соблюдении которых возможно получить льготы:

- иностранная организация — одна из сторон соглашения либо ее создание предусмотрено соглашением. Она добывает ископаемые исключительно на основании этого документа;
- соглашение заключено с государством или с уполномоченными институтами. Как вариант — компания работает по лицензии на недропользование;
- доля доходов, полученных от участия в соглашении, — не менее 90 процентов в общей сумме доходов по данным ее финотчетности либо доходы за указанный период отсутствуют.

Еще пять важных нововведений

Прибыль, а не только дивиденды распределяют без ограничений. Если прибыль иностранной компании уже была обложена налогом по КИК, при ее распределении ее будут повторно облагать налогом у контролирующего лица. Ранее эта норма распространялась только на распределение дивидендов иностранной организацией. Это правило касается как физических, так и юридических лиц в России.

Трансфертные цены отпустили Налоговые органы не будут проверять правильность исчисления и уплаты налога с прибыли КИК при проверках по трансфертным ценам.

КИК станут «активнее». Доходы по финансовым инструментам «активной» КИК, предполагающим поставку базисного актива, признали «активными». Чтобы компания получила статус «активной», доля «пассивных» доходов (проценты, дивиденды) должна составить не более 20 процентов.

Таким образом была урегулирована ситуация, при которой две аналогичные компании, занимающиеся реализацией товаров по поставочным контрактам в сопоставимых условиях, могли иметь различный статус.

Управляющий не создает постоянное представительство. Управление фондом из России напрямую не тождественно образованию налогооблагаемого постоянного представительства этого фонда в России. Как и деятельность иностранной компании, осуществляемой через брокера, комиссионера, управляющее лицо иностранного инвестфонда, профессионального участника российского рынка ценных бумаг.

Стратегическое планирование — не равно управлению. В законе уточнили виды деятельности, которые формально не соответствуют признакам «управления иностранной организацией в России» (подп. 2, 3 п. 3 ст. 246.2 НК). Например, стратегическое планирование и бюджетирование, подготовка и составление консолидированной финансовой и управленческой отчетности, подготовка и организация привлечения финансирования и пр.