
Как работает деофшоризация после правок

Февраль 2016 / Выпуск № 3

Кратко

Законопроект, уточняющий положения деофшоризационного законодательства с небольшими поправками, прошел второе и третье чтение в Госдуме РФ¹ и был передан в Совет Федерации РФ. В декабрьском выпуске² мы уже рассматривали основные изменения, которые будут внесены в деофшоризационные правила в случае принятия законопроекта. В этом выпуске мы подытожим, как будут работать новые правила с учетом последних изменений.

Кроме того, хотели отметить, что стал доступен новый проект «черного списка» ФНС³, о котором мы писали ранее⁴. Из текущей версии были исключены Великобритания, Швейцария, Австрия, Израиль и некоторые другие юрисдикции.

В деталях

Правила КИК

Правила КИК предусматривают налогообложение в РФ нераспределенной прибыли иностранных организаций и иностранных структур без образования юридического лица (далее - ИСБОЮЛ), подконтрольных российским налоговым резидентам – контролирующим лицам.

Контролирующие лица

Контролирующим лицом КИК признаются физические и юридические лица, признаваемые налоговыми резидентами РФ и доля прямого или косвенного участия которых в КИК (для физических лиц - совместно с супругами и несовершеннолетними детьми):

- В 2015 году превышает 50%;
- Начиная с 2016 года:
 - ✓ превышает 25%;
 - ✓ превышает 10%, если доля участия всех российских налоговых резидентов в КИК превышает 50%.

¹[http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/\(Spravka\)?OpenAgent&RN=953192-6](http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/(Spravka)?OpenAgent&RN=953192-6)

² <http://www.pwc.ru/ru/tax-consulting-services/legislation/tax-flash-report-46.html>

³ <http://regulation.gov.ru/projects/List/AdvancedSearch#npa=45737>

⁴ <http://www.pwc.ru/ru/tax-consulting-services/legislation/cfc-rules-blacklist.html>

Возможно признание контролирующим лицом даже в случае, если упомянутые критерии прямого/косвенного участия не соблюдаются, однако лицо осуществляет контроль над иностранной организацией в своих интересах, либо в интересах своего супруга и несовершеннолетних детей.

В случае если доля участия контролирующего лица в КИК и доля в распределяемой прибыли отличаются (к примеру, в случае владения привилегированными акциями), для расчета обязательств по КИК будет использоваться именно доля в прибыли.

У лиц, участвующих в иностранных организациях исключительно через прямое или косвенное участие в российских публичных компаниях, последствий по КИК не будет (соответствующие обязательства по КИК будут возникать у российских публичных компаний).

Не учитываются доли участия налогоплательщика в иностранных организациях, реализованное через ИСБЮЛ (к примеру, когда организацией владеет траст), при условии, что налогоплательщик не является контролирующим лицом ИСБЮЛ.

Уведомления

Налогоплательщики обязаны предоставлять ряд **уведомлений** в налоговые органы:

- уведомление об участии в иностранных организациях (если доля прямого или косвенного участия превышает 10%), а также об учреждении ИСБЮЛ⁵. Штраф за непредоставление или искажение сведений – **50 тыс. рублей** по каждой компании.
- уведомление о КИК (штраф за непредоставление или искажение сведений – **100 тыс. рублей** по каждой КИК). Первое уведомление о КИК необходимо подать до 20 марта 2017 года.

Физические лица, не являвшиеся налоговыми резидентами РФ в течение года, но признаваемые таковыми по итогам года, будут также обязаны подать уведомление об участии к 1 марта следующего года.

Если налогоплательщик является контролирующим лицом КИК на основании того, что доля его участия в иностранной организации более 10% при условии, что доля всех налоговых резидентов РФ в этой иностранной организации более 50% (то есть он теоретически может не знать, что является контролирующим лицом), **но подает уведомление о КИК на основании требования налогового органа**, то вместе с уведомлением он может подать пояснения и (или) документы, подтверждающие, что он не знал, что является контролирующим лицом этой КИК в соответствующем календарном году. Если уведомление о КИК будет подано в установленный налоговым органом срок, то штрафов (20% от суммы недоплаченного налога и 100 тыс. руб. по каждой КИК, по которой не подано уведомление) не возникнет.

Освобождение прибыли КИК

Законодательство предусматривает несколько ситуаций, в которых прибыль КИК **не будет облагаться** в РФ (при этом обязанность представлять соответствующее уведомление остается). Так, предусмотрены исключения:

- для некоммерческих организаций,
- для КИК из стран-членов ЕАЭС,
- для КИК с высокой эффективной ставкой налога (75% от средневзвешенной российской ставки),

⁵ В соответствии с правками, уведомление подается об учреждении ИСБЮЛ, но не о контроле или фактическом праве на доход.

- для «активных» компаний (с долей пассивных доходов менее 20%), а также «активных» холдингов, субхолдингов, доходы которых состоят преимущественно из дивидендов «активных» компаний⁶,
- для ИСБЮЛ и некоторых других видов КИК при соблюдении определенных условий.

Прибыль КИК учитывается при определении налоговой базы, если превышает пороговое значение в **10 млн. рублей** (в переходный период применяются иные пороги: 2015 год – 50 млн. рублей, 2016 год – 30 млн. рублей).

Определение прибыли КИК

Прибыль КИК, облагаемая в РФ, будет определяться:

- по данным **финансовой отчетности** КИК, составленной в соответствии с ее личным законом при условии, что (1) КИК расположена в стране-партнере РФ по ДИДН, за исключением стран, не обеспечивающих обмен налоговой информацией с РФ, или (2) в отношении финансовой отчетности предоставлено аудиторское заключение, не содержащее отрицательное мнение или отказ в его выражении. При этом прибыль необходимо будет скорректировать на суммы переоценки ценных бумаг и финансовых инструментов, суммы резервов, а также на суммы прибыли (убытка) дочерних компаний, отраженные в отчетности (кроме дивидендов),
- либо по правилам **25 главы НК РФ** (предусмотрена возможность добровольного использования данного подхода, при этом отказаться от него можно будет только через 5 лет после начала применения). В случае расчета прибыли КИК по правилам гл. 25 НК РФ финансовый результат КИК, рассчитанный в национальной валюте, необходимо будет пересчитать в рубли по среднегодовому курсу ЦБ РФ.

Для целей определения прибыли КИК должна использоваться неконсолидированная финансовая отчетность, составленная по стандартам в соответствии с личным законом организации, а если стандарты не установлены, то может быть использована отчетность, составленная по МСФО или иным международным стандартам.

К прибыли КИК будет применяться ставка 20%, если КИК контролируется юридическим лицом и 13%, если физическим. При этом сумма прибыли может быть уменьшена на выплаченные из этой прибыли дивиденды (в том числе промежуточные) или на прибыль, распределяемую ИСБЮЛ (с некоторыми особенностями).

Прибыль КИК будет признаваться у контролирующего лица в доле, соответствующей его доле участия в КИК на:

- дату принятия решения о распределении прибыли, принятого в году, следующем за налоговым периодом контролирующего лица, либо, если такое решение не принято,
- на 31 декабря года, следующего за налоговым периодом контролирующего лица.

Российским налогом будет облагаться только прибыль КИК, определяемая с периодов, начинающихся в 2015 году. Она должна быть впервые задекларирована российскими юридическими лицами 28 марта 2017 года при подаче декларации по налогу на прибыль за 2016 год (и, соответственно, физическими лицами – 30 апреля 2017 года).

Штраф за недоплату налога в отношении КИК установлен в размере 20% от суммы недоплаченного налога, но не менее 100 тыс. руб. (не взимается в переходный период, т.е. в отношении прибыли КИК за 2015-2017 гг.).

⁶ При расчете доли «активных» доходов КИК не учитываются доходы в виде: (1) курсовых разниц, (2) переоценки ценных бумаг и финансовых инструментов, (3) доходов от восстановления резервов и (4) прибыли дочерних предприятий (за исключением дивидендов), отраженной в отчетности.

Специальные положения

Предусмотрены специальные правила учета убытков КИК, а также возможность вычета из налога, исчисленного с прибыли КИК в РФ, налогов, исчисленных с прибыли КИК в соответствии с законодательством иностранных государств и (или) РФ, в том числе налога с прибыли постоянного представительства КИК в РФ.

Кроме того, прибыль КИК можно уменьшить на сумму прибыли, которая подлежит учету у других российских контролирующих лиц (при косвенном участии) с учетом доли участия.

Если контролирующее лицо уже уплатило налог с прибыли КИК в РФ, то при дальнейшем распределении такой прибыли в виде дивидендов она не будет повторно облагаться в РФ.

Для физических и юридических лиц, принявших решение о ликвидации иностранных компаний и ИСБЮЛ, которые могли бы попасть под правила КИК, предлагается специальный льготный порядок налогообложения данных операций:

- реализация КИК ценных бумаг в адрес контролирующего лица (или его взаимозависимых лиц) будет нейтральным налоговым событием для такой КИК, а также для контролирующего физического лица (ей/ему не будет вменяться материальная выгода);
- имущество, полученное акционером при ликвидации иностранной компании, не будет облагаться налогом. При дальнейшей реализации такого имущества, налогоплательщик может уменьшить доход от реализации на наименьшую из двух величин: (1) документально подтвержденную стоимость имущества в учете ликвидированной организации, либо (2) рыночную стоимость имущества;
- При этом необходимо, чтобы иностранная компания/ИСБЮЛ была ликвидирована до 1 января 2018 (срок может быть продлен на год при определенных условиях).

Если прибыль КИК определяется на основании финансовой отчетности, то при реализации КИК долей, паев, ценных бумаг и производных финансовых инструментов, прибыль (убыток) от реализации корректируется на суммы их переоценки (убытка от обесценения), исчисленные начиная с 2015 года. То есть при проведении переоценки по состоянию на 1 января 2015 г., данные такой переоценки будут учитываться при определении налоговой базы.

Не облагается полученный физическим лицом доход в денежной и/или натуральной форме от ИСБЮЛ или юридического лица, для которого не предусмотрено участие в капитале, в пределах имущества (включая денежные средства и/или имущественные права), ранее внесенного в структуру этим лицом, членами семьи и/или его близкими родственниками за исключением случаев, когда у ИСБЮЛ есть нераспределенная прибыль на момент распределения такого дохода.

Также не признается доходом или возникновением права на распоряжение доходом получение прав контроля в отношении ИСБЮЛ или юридического лица, для которого не предусмотрено участие в капитале, в результате передачи прав между членами семьи или близкими родственниками.

Правила резидентства

С 2015 года иностранные организации, **местом управления** которых является РФ, могут быть признаны российскими налоговыми резидентами. Признание налоговым резидентом РФ означает налогообложение в РФ общемирового дохода иностранной организацией по российским налоговым правилам.

Для признания компании российским налоговым резидентом оцениваются два основных критерия: (1) деятельность исполнительного органа компании в РФ и (2) деятельность главных должностных лиц организации в РФ.

Если возникает конфликт (критерии соблюдаются и в отношении РФ, и иной юрисдикции), то оцениваются дополнительные критерии: (1) где ведется бухгалтерский и управленческий учет, (2) где ведется делопроизводство, (3) где осуществляется управление персоналом.

Выполнение некоторых вспомогательных функций в РФ не влияет на статус налогового резидентства (например, подготовка консолидированной финансовой и управленческой отчетности в РФ, подготовка к заседаниям советов директоров и прочее).

Законом предусмотрена возможность добровольного признания компаний российскими налоговыми резидентами. Для таких компаний предусматривается возможность применять ставку 0% на полученные дивиденды (ставка не может быть применена компаниями, признанными российскими налоговыми резидентами принудительно).

Иностранные компании, осуществляющие коммерческую деятельность с использованием собственного квалифицированного персонала и активов в государстве, с которым у РФ имеется ДИДН, и (или) в иностранном государстве (на территории) нахождения ее обособленных подразделений, с которым у РФ имеется ДИДН, не будут признаваться налоговыми резидентами РФ (необходимо документальное подтверждение соблюдения критериев). Также законом предусмотрены иные случаи, в которых иностранная компания не будет признаваться налоговым резидентом РФ.

Если иностранная организация ликвидируется до 1 января 2018 года, то она не может быть признана российским налоговым резидентом (срок может быть продлен на год при определенных обстоятельствах).

Концепция бенефициарного собственника

Возможность применения пониженных ставок налогообложения, предусмотренных ДИДН теперь зависит от того, является ли лицо, получающее доход, его бенефициарным собственником, то есть лицом, имеющим фактическое право на доход (в частности, имеет ли оно право определять его экономическую судьбу).

При определении возможности применения льготных положений ДИДН оцениваются выполняемые получателем дохода функции, имеющиеся полномочия, принимаемые риски, а также факт перечисления дохода (полностью или частично) третьим лицам.

Закон говорит о необходимости предоставления иностранной организацией – получателем дохода налоговому агенту подтверждения, что такая иностранная организация имеет фактическое право на полученный доход до даты выплаты такого дохода. Отметим, что Минфин РФ в письмах 24 июля 2014 г. N 03-08-05/36499 и от 27 марта 2015 г. N 03-08-05/16994 приводит примеры документов, которые может получить налоговый агент для подтверждения фактического собственника дохода.

Если налоговому агенту стало известно, кто на самом деле является бенефициарным собственником дохода, то закон позволяет использовать соответствующее соглашение со страной резидентства этого бенефициарного собственника (при определенных условиях).

В случае, если фактическим получателем дохода является резидент РФ, то налогообложение выплачиваемого дохода производится в соответствии с НК РФ (ставка 0% на дивиденды для получателей – юридических лиц применима только при соблюдении общих условий) и без удержания налога у источника при информировании налоговых органов о произведенной выплате (форма для информирования разработана ФНС).

При выплате дивидендов налоговому агенту дополнительно необходимо предоставить следующие документы:

- Документальное подтверждение отсутствия фактического права на доход у первой в цепочке выплаты иностранной организации;
- Информацию о лице, которое такая иностранная организация признает фактическим получателем дохода.

Контакты

Мы будем рады ответить на Ваши вопросы

Услуги банкам и финансовым учреждениям

Екатерина Лазорина

Руководитель отдела налоговых и юридических услуг в России
ekaterina.lazorina@ru.pwc.com

Услуги промышленным и торговым предприятиям

Дэвид Джон

Управляющий партнер службы налоговых и юридических услуг в странах Центральной и Восточной Европы
david.c.john@ru.pwc.com

Энрика Шевченко

enrika.shevchenko@ru.pwc.com

Ирина Мартакова

irina.martakova@ru.pwc.com

Наталья Козлова

natalia.kozlova@ru.pwc.com

Наталья Шербакова (Санкт-Петербург)

natalia.sherbakova@ru.pwc.com

Услуги предприятиям в области связи, информационных технологий и СМИ

Наталья Возианова

natalia.vozianova@ru.pwc.com

Услуги частным компаниям

Алина Лаврентьева

alina.lavrentieva@ru.pwc.com

Услуги предприятиям топливно-энергетического и горнодобывающего сектора

Денис Горин

denis.gorin@ru.pwc.com

Артем Петрухин

artem.petrukhin@ru.pwc.com

Екатерина Малыгина

ekaterina.malygina@ru.pwc.com

Стефано Тонетти

stefano.tonetti@ru.pwc.com

Услуги по развитию налоговой функции, подготовке налоговой и бухгалтерской отчетности и ведению учета

Кирилл Никитин

kirill.nikitin@ru.pwc.com

Екатерина Рябова

ekaterina.ryabova@ru.pwc.com

Юридические услуги

Яна Золоева

Руководитель юридической практики
yana.zoloeva@ru.pwc.com

Максим Кандыба

maxim.kandyba@ru.pwc.com

Яна Проскурина

yana.proskurina@ru.pwc.com

Услуги в области международного налогового планирования

Наталья Кузнецова

natalia.kuznetsova@ru.pwc.com

Михаил Филинов

mikhail.filinov@ru.pwc.com

Услуги в области косвенного налогообложения и таможенного регулирования

Владимир Константинов

vladimir.konstantinov@ru.pwc.com

Услуги по налогообложению в области слияний и поглощений

Екатерина Коропова

ekaterina.koropova@ru.pwc.com

Галина Науменко

galina.naumenko@ru.pwc.com

Услуги по управлению персоналом и налогообложению физических лиц

Карина Худенко

karina.khudenko@ru.pwc.com

Услуги в области трансфертного ценообразования

Светлана Стройкова

svetlana.stroykova@ru.pwc.com

Андрей Колчин

andrey.kolchin@ru.pwc.com

© 2016 Все права защищены. Под "PwC" и "PricewaterhouseCoopers" понимается ООО «ПрайсвотерхаусКуперс Консалтинг», в зависимости от контекста, другие фирмы, входящие в глобальную сеть компаний PricewaterhouseCoopers International Limited, каждая из которых является самостоятельным юридическим лицом.

Информация, содержащаяся в бюллетене, не является профессиональной консультацией. PwC не несет ответственности за ущерб, причиненный каким-либо лицам, если их действия/бездействие стали результатом прочтения данного бюллетеня. По всем конкретным вопросам рекомендуем Вам обращаться к специалисту PwC по соответствующему направлению.