

# НОВЫЕ ПРАВИЛА налогообложения для КИК



**Николай Рудоманов**

юрист налоговой практики  
юридической фирмы **VEGAS LEX**

Цель деофшоризации – ограничить возможности агрессивного налогового планирования с использованием внешнего элемента и обложить налогом нераспределенную прибыль иностранных компаний, контролируемых российскими налоговыми резидентами. Новеллы затронули и работу зарубежных компаний, получающих доход из России.

Поправки в НК РФ в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний (КИК) и их доходов приняты еще в 2014 г. (Федеральный закон от 24.11.2014 № 376-ФЗ «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 № 376-ФЗ). Последующие поправки вносились и в 2015 г., и в 2016 г. (федеральные законы от 06.04.2015 № 85-ФЗ, от 08.06.2015 № 150-ФЗ, от 15.02.2016 № 32-ФЗ).

Арбитражная налоговая практика по спорным вопросам до сих пор не сформировалась: первый доход КИК будет задекларирован только в 2017 г., а порядок принудительного признания иностранных компаний налоговыми резидентами так и не был разработан. Исключением может, пожалуй, считаться концепция фактического права на доход (бенефициарной собственности), нашедшая отражение в судебной практике. Например, дело «Торгового дома “Петелино”» о неприменимости освобождения от налогообложения роялти, выплачиваемых кипрской компании, которая в свою очередь выплачивала их в пользу компании, зарегистрированной на Бермудах (Постановление Девятого ААС от 04.08.2015 № 09АП-28112/2015 по делу № А40-12815/2015).

Надо сказать, что проблемы, связанные с применением Закона № 376-ФЗ, возникают как у самих налоговых органов, так и у налогоплательщиков.

#### ОСНОВЫ ДЕОФШОРИЗАЦИИ

- Правила о контролируемых иностранных компаниях
- Налоговое резидентство юридических лиц
- Концепция лица, имеющего фактическое право на доход

## От чего страдают налоговики

Основная проблема заключается в том, что информация об иностранных компаниях поступает к налоговым органам в добровольном порядке, а декларантов пока немного. Кроме того, Россия в настоящий момент эффективно не применяет систему автоматического обмена налоговой информацией (Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам от 1988 г.).

Автоматический обмен в рамках Конвенции реализуется путем подписания Многостороннего соглашения компетентных органов об автоматическом обмене финансовой информацией, а также при наличии взаимного согласия стран на обмен информацией. Минфин России активно работает в этом направлении, и после подписания Многостороннего соглашения совместно с заинтересованными ведомствами будут разработаны и внесены необходимые изменения в законодательство (Письмо Минфина России от 28.12.2015 № 03-08-05/76765).

Представители среднего и крупного бизнеса, не осуществляющие плотное взаимодействие с государственными компаниями и не раскрывающие в силу закона информацию о своей структуре собственности, заняли выжидательную позицию.

## Головная боль налогоплательщиков

Налогоплательщиков вынуждают соответствовать новым реалиям, но даже с учетом принятых в 2015 и 2016 гг. поправок остаются «серые зоны», которые могут быть предметом злоупотребления налоговыми органами.

Скопилось достаточное количество вопросов о том, как с практической точки зрения новые нормы должны работать. В 2016 г. был принят пакет поправок к Закону № 376-ФЗ (Федеральный закон от 15.02.2016 № 32-ФЗ), который разрешил значительную часть вопросов. Примечательно, что основные новеллы распространяются на правоотношения, возникшие с 1 января 2015 г.

## Определение прибыли КИК

Одна из ключевых поправок связана с порядком определения налоговой базы КИК. Именно обязанность подготовки финансовой отчетности иностран-

ных компаний по правилам главы 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ вызвала наибольшее количество нареканий.

Обновленная ст. 309.1 НК РФ дает налогоплательщикам право для целей определения налоговой базы использовать неконсолидированную отчетность, составленную по стандартам, установленным «личным» законом иностранной компании (право страны, где учреждено юридическое лицо). При этом если такие стандарты не установлены — то по правилам МСФО, либо по иным международным стандартам. Отчетность должна быть проаудирована, если иностранная компания зарегистрирована в стране, не обменивающейся эффективно информацией с Россией согласно ежегодно утверждаемому перечню (текущий перечень утв. Приказом ФНС России от 04.03.2016 № ММВ-7-17/117@). Раньше такого выбора у налогоплательщиков не было, и финансовая отчетность классических офшоров должна была готовиться в соответствии с положениями главы 25 НК РФ. Эти новшества на практике вызвали определенные неудобства.

Теперь контролируемым компаниям из государств, с которыми у России имеется соглашение об избежании двойного налогообложения и эффективно обменивающихся налоговой информацией, делать аудит для целей использования финансовой отчетности не нужно.

Тем самым существенно расширился круг налогоплательщиков, которые могут готовить налоговую отчетность иностранных компаний не по правилам, предусмотренным для российских компаний.

Другой не менее серьезной проблемой, с которой столкнулись налогоплательщики, стало фактически двойное налогообложение нераспределенной прибыли КИК: облагалась как нераспределенная их прибыль, так и дивиденды, полученные контролирующим лицом. Для разрешения этого вопроса были введены п. 66 ст. 217 и подп. 53 п. 1 ст. 251 НК РФ. От налогов освободили дивиденды, полученные от КИК, если контролирующее лицо (физическое лицо или организация) ранее уплатило в России налог с нераспределенной прибыли КИК. Тем самым исключена ситуация, при которой происходит повторное налогообложение дивидендов, полученных контролирующим лицом из прибыли иностранной компании, которая уже заплатила налоги в рамках режима КИК. Указанные доходы освобождаются от налогообложения в сумме, не превышающей дохода в виде прибыли КИК, указанных налогопла-

тельщиком — российским контролирующим лицом в налоговой декларации.

При определении прибыли (убытка) КИК поправки позволили не учитывать доходы (расходы) в виде сумм прибыли (убытка) дочерних (ассоциированных) организаций (за исключением дивидендов), признанных в ее финансовой отчетности.

К негативным моментам можно отнести применение различных налоговых ставок в отношении нераспределенной прибыли для физических лиц и организаций. Если прибыль распределяется из-за рубежа в пользу российских физических и юридических лиц, то применяется ставка 13%. Нераспределенная прибыль физических лиц также облагается по ставке 13%.

В то же время если иностранные компании контролируются российскими организациями, то нераспределенная прибыль может облагаться по ставке 20%. Закон № 376-ФЗ в текущей редакции фактически вынуждает иностранные дочерние компании распределять прибыль в пользу российских организаций. Хотя указанный нераспределенный доход мог направляться для покрытия убытков внутри группы компаний. Целесообразнее установить общий подход для организаций как к распределенной, так и к нераспределенной прибыли. Тем самым российские организации могли бы выбирать, нужно ли им распределять прибыль своих иностранных «дочек» или нет.

### Порядок уведомления

Обновленный п. 3 ст. 25.14 НК РФ увеличивает срок подачи уведомлений об участии в иностранных организациях (об учреждении структур без образования юридического лица) с одного до трех месяцев от даты возникновения (изменения размера доли) участия в такой иностранной организации (структуре). Это по сути техническая поправка, но ее можно рассматривать как позитивное нововведение, поскольку в силу объективных причин не всегда имеется возможность за один месяц собрать полный комплект нужных документов и сведений.

Акционеров публичных компаний избавили от обязанности подавать уведомления об участии в иностранных компаниях. Новшество корреспондируется с уже существующей нормой о том, что контроль для целей КИК отсутствует, если участие в иностранной компании осуществляется через публичную компанию (п. 4 ст. 25.13 НК РФ). Это ло-

гично, поскольку в силу прозрачности отчетности и деятельности публичных компаний признание акционеров таких компаний контролирующими лицами иностранных дочерних компаний нецелесообразно.

НК РФ не урегулировал вопрос ответственности физических лиц за неуведомление о контроле над иностранной компанией в ситуациях, когда доля владения лица составляла более 10% (при совместном владении с другими физическими лицами — резидентами более 50%) соответствующей компании. Вопрос был принципиальным в тех ситуациях, когда часть акционеров иностранных компаний получила статус налогового резидента России и по совокупности их доля владения превышала допустимые пороговые значения. Законодатель освободил физические лица от ответственности в виде 20% от суммы неуплаченного налога и штрафа в размере 100 тыс. руб. за неподачу уведомления «о контроле». Для этого физическое лицо должно подать пояснения и (или) документы, подтверждающие, что ему не было известно о том, что в календарном году, за который не было представлено соответствующее уведомление, доля участия в иностранной организации всех лиц, признаваемых налоговыми резидентами России, составляла более 50%. Формулировка в части подачи «пояснений» неоднозначна, что оставляет место для злоупотребления со стороны налоговых органов.

### «Льготная» ликвидация

Благодаря поправкам 2016 г. у физических лиц не будет возникать доход в виде материальной выгоды при получении от контролируемых ими иностранных компаний имущества, в т. ч. ценных бумаг или имущественных прав по стоимости ниже рыночной при условии ликвидации иностранной компании до 1 января 2018 г. При последующей реализации полученных ценных бумаг их стоимость для целей определения налоговой базы будет определяться исходя из наименьшей из следующих величин:

- документально подтвержденной стоимости ценных бумаг по данным учета иностранной компании;
- их рыночной стоимости на дату перехода права собственности к налогоплательщику.

При последующей реализации имущественных прав налогоплательщик также сможет учесть в рас-

ходах стоимость приобретения таких имущественных прав по данным учета КИК.

Доходы юридических лиц в виде имущества ликвидируемой иностранной компании могут также не включаться в налоговую базу, если процедура ликвидации завершена до 1 января 2018 г. (с возможностью продления указанного срока в некоторых случаях).

Кроме того, уточнены правила предоставления льгот для физических лиц, контролирующих и получающих имущество от КИК. Продлен крайний срок ликвидации иностранных компаний — до 1 января 2018 г. При этом освобождение от налога распространится и на акционеров (участников, пайщиков, учредителей), которые контролирующими не признаются.

Данная новелла выглядит несколько «неполноценной». Законодателю следовало на переходный период увеличить также пороги владения иностранными компаниями до 50%, как это было установлено для владения в 2015 г. Ликвидация разветвленной сети иностранных компаний может длиться годами. Особенно в ситуации, когда материнская компания может быть ликвидирована после дочерней. Кроме того, следовало увеличить пороговые значения прибыли КИК, освобождаемой от налогообложения, особенно в свете роста курса доллара и евро по отношению к российскому рублю.

## Концепция «лица, имеющего фактическое право на доход»

Внесена достаточно неудобная правка в п. 1 ст. 312 НК РФ, усложняющая с 2017 г. порядок применения иностранными организациями льгот по международным соглашениям об избежании двойного налогообложения. От иностранных организаций для целей применения льгот, предусмотренных указанными соглашениями, потребуется предоставлять налоговому агенту помимо свидетельства о налоговом резидентстве также подтверждение того, что эта организация имеет фактическое право на получение соответствующего дохода. До вступления в силу изменений российские организации, выплачивающие доход иностранным компаниям, вправе запрашивать такую информацию у иностранной организации.

При этом в НК РФ не установлен фиксированный перечень документов, свидетельствующих о наличии у лица фактического права на выплачиваемые до-

ходы, что неоднократно подтверждал Минфин России (письма Минфина России от 15.10.2015 № 03-08-05/59104, от 13.07.2015 № 03-00-08/2/40211).

Впрочем, Минфин России считает, что документом, предусматривающим право на льготу по выплачиваемым дивидендам, может быть письмо акционера, подтверждающее отсутствие у него договорных или иных юридических обязательств перед третьими лицами и ограничений его прав при использовании полученных от российской компании дивидендов, а также наличие у него права самостоятельно пользоваться и распоряжаться данными дивидендами (Письмо Минфина России от 13.01.2016 № 03-08-05/275).

С учетом изложенного увеличивается и без того существовавший риск претензий к проверяемым налоговым агентам. Более того, фактически меняется существовавшая практика проведения налоговых проверок, когда анализ деятельности получателя дохода не требовался.

## Налоговое резидентство компаний

Практические аспекты принудительного признания иностранных организаций налоговыми резидентами России по решению налоговых органов так и не решены. С одной стороны, такая возможность предусмотрена п. 12 ст. 84 НК РФ, с другой — уточнений так и не последовало. Необходимость урегулирования вопроса заключается в том, что, исходя из текущей редакции ст. 246.2 НК РФ, для иностранных компаний, признанных в принудительном порядке российскими налоговыми резидентами, не предусмотрена возможность отказа от статуса налогового резидента. Такая возможность есть лишь у иностранных компаний, самостоятельно признавших себя российскими резидентами.

Де-факто выстраивается новая система налогового контроля за результатами деятельности российских налогоплательщиков за пределами страны. Закон № 376-ФЗ меняется, «обрастая» новыми положительными изменениями. В то же время остаются вопросы, ответы на которые еще предстоит решить российскому законодателю. Налогоплательщикам, взаимодействующим с иностранными компаниями, нужно быть готовыми столкнуться в 2016 г. с трудностями, которые предстоит преодолевать в отсутствие правоприменительной практики.