

Законодательство о КИК и перспективы офшорного бизнеса

Вебинар 1. Закон о КИК и другие
налоговые новшества 2015 года

Законодательство о КИК

- С 2015 года в России начинает действовать законодательство о контролируемых иностранных компаниях, предполагающее налогообложение в России доходов офшорных компаний, контролируемых российскими резидентами. Закон бурно обсуждался на протяжении 2014 года и в конце концов был принят обеими палатами парламента, а 24 ноября 2014 года подписан президентом.

Законодательство о КИК

- В принципе, закон воплощает в жизнь правила, давно уже действующие в основных развитых государствах. Правда, их техническая реализация в российском законе оставляет желать много лучшего. В результате налогообложение в некоторых типичных ситуациях остается в значительной мере спорным (в частности, при использовании зарубежных трастов).

Законодательство о КИК

- Тем не менее в общих чертах новые правила достаточно ясны. В несколько упрощенном виде их можно сформулировать следующим образом.

Законодательство о КИК

- Контролируемыми иностранными компаниями (КИК) признаются компании-нерезиденты, «контролирующими лицами» которых являются российские резиденты (физические или юридические лица). Структуры без образования юридического лица, включая трасты, также могут признаваться КИК, но мы этот вариант здесь не обсуждаем.

Законодательство о КИК

- Контролирующее лицо – это лицо
 - с долей участия в компании более 25% (на период 2015 года – 50%), или
 - с долей участия в компании более 10%, если совместная доля участия всех резидентов РФ составляет более 50% (принимается во внимание и прямое, и косвенное участие).

Законодательство о КИК

- Контролирующим лицом также может признаваться лицо, формально не имеющее доли в компании, но фактически осуществляющее над ней контроль, то есть оказывающее определяющее влияние на решения в части распределения дохода компании.

Законодательство о КИК

- Прибыль некоторых видов КИК *не* подлежит налогообложению в РФ. В частности, к таковым относятся:
 - компании из стран Евразийского экономического союза (на сегодняшний день это Россия, Белоруссия, Казахстан и Армения);

Законодательство о КИК

- компании, резидентные в странах, имеющих налоговое соглашение с РФ (кроме тех стран, которые не обмениваются налоговой информацией, «черный список» каковых составляется российской налоговой службой), если эффективная ставка налога такой компании за соответствующий год составляет не менее 75% «средневзвешенной» (для разных видов дохода) российской ставки налога на прибыль;
- компании, резидентные в странах, имеющих налоговое соглашение с РФ (кроме тех стран, которые не обмениваются налоговой информацией), если доля «пассивных» доходов (дивиденды, проценты, роялти и др.; подробнее см. далее) в доходах компании за соответствующий год составляет не более 20%.

Законодательство о КИК

- Российские резиденты уведомляют свой налоговый орган как о своем участии в иностранных компаниях, так и о том, что они являются контролируемыми лицами КИК. Неуведомление влечет штраф: 100 тыс. для контролирующих лиц и 50 тыс. для простых участников.

Законодательство о КИК

- Доля прибыли КИК, соответствующая доле контролирующего лица, считается доходом (прибылью) этого контролирующего лица и в соответствии с этим облагается налогом в РФ. При этом прибыль, полученная КИК в данном году, включается в налоговую базу российского резидента за следующий год. Российский резидент самостоятельно включает данную прибыль (доход) в свою декларацию.

Законодательство о КИК

- Для целей налогообложения в РФ прибыль КИК уменьшается на сумму дивидендов, распределенных ею в следующем после получения данной прибыли году.

Законодательство о КИК

- Если российское контролирующее лицо участвует в КИК через российскую организацию, также являющуюся контролирующим лицом, то подлежащая налогообложению для первого лица сумма прибыли КИК уменьшается на сумму, уже учтенную при налогообложении второго лица (то есть два раза налог платить не надо).

Законодательство о КИК

- Контролирующее лицо прикладывает к своей декларации финансовую отчетность КИК и, если это предусмотрено законодательством соответствующей страны, аудиторское заключение (с переводом на русский). Непредоставление документов влечет штраф в размере 100 тыс. рублей.

Законодательство о КИК

- Прибыль КИК подлежит налогообложению в РФ, только если она превысила 10 млн. рублей (начиная с 2017 года; 2015 год – 50 млн., 2016 год – 30 млн.).

Законодательство о КИК

- Неуплата налога по закону о КИК влечет взыскание штрафа в размере 20% неуплаченного налога, но не менее 100 тыс. рублей.

Законодательство о КИК

- Прибыль КИК исчисляется в соответствии с правилами страны ее местонахождения, если с ней у РФ есть налоговое соглашение, и по российским правилам в противном случае (т.е. в том числе для офшорных компаний).

Законодательство о КИК

- Для целей налогообложения доходы КИК разделяются на «активные» и «пассивные» доходы (список приведен в ст. 309.1 НК). К «пассивным» отнесены не только доходы, обычно относимые к пассивным (дивиденды, проценты, роялти, арендные платежи и др.), но и некоторые доходы, которые обычно считаются активными (от реализации акций, недвижимости, оказания услуг по предоставлению персонала, а также консультационных, юридических, маркетинговых и т.п. услуг). Список завершается пунктом «прочие доходы», каковые считаются активными.

Законодательство о КИК

- Для целей налогообложения прибыль каждой КИК учитывается отдельно. Допускается возможность перенесения убытков на будущие периоды (с соответствующим уменьшением налога к уплате).

Законодательство о КИК

- Сумма российского налога в отношении прибыли КИК уменьшается на суммы иностранного налога, уплаченного на ту же прибыль, а также российского налога на эту прибыль. (Например, с доходов КИК может быть уже уплачен налог у источника в РФ или налог на прибыль ее представительства в РФ, тогда этот налог вычитается из налога на прибыль КИК.)

Налоговая резидентность

- Помимо положений о КИК, в закон внесены некоторые другие, не менее важные новшества.
- Прежде всего, теперь иностранные компании, управляемые из России, могут признаваться налоговыми резидентами России. Это влечет весьма обременительные для них последствия, а именно необходимость постановки на налоговый учет в РФ, уплаты налогов и подачи налоговой отчетности в соответствии с правилами, применяющимися к обычным российским организациям.

Налоговая резидентность

- Согласно новому определению, налоговыми резидентами РФ признаются:
 - российские организации;
 - иностранные организации, признаваемые резидентами РФ по условиям международного соглашения;
 - иностранные организации, местом фактического управления которых является РФ, если иное не предусмотрено международным соглашением.

Налоговая резидентность

- Критериями определения «места фактического управления» признаны следующие (достаточно одного из трех):
 - большинство (относительное) заседаний совета директоров (или аналогичного органа) проводится в РФ;
 - исполнительный орган «регулярно осуществляет свою деятельность» в РФ;
 - руководители организации «преимущественно осуществляют свою деятельность» в РФ.

Налоговая резидентность

- Но это еще не все. Если первые два из этих условий не выполняются, или выполняется лишь одно из них, то определение «места фактического управления» осуществляется на основе следующих критериев (достаточно хотя бы одного):
 - ведение бухгалтерского или управленческого учета в РФ;
 - ведение делопроизводства в РФ;
 - оперативное управление персоналом в РФ.

Налоговая резидентность

- Предусмотрено несколько исключений. В частности, иностранная компания не признается резидентом РФ, если ее резидентность в другой стране следует из положений налогового соглашения РФ с этой страной. Также (при выполнении ряда условий, которые мы здесь не обсуждаем) не считаются резидентами России зарубежные холдинговые компании, если их дочерние компании находятся не в России и не в офшорных зонах. (Это, конечно, не препятствует возможному признанию таких холдинговых компаний КИК.)

Налоговая резидентность

- Иностранная компания, имеющее обособленное подразделение в РФ, также может по своему желанию признать себя налоговым резидентом РФ (если это не противоречит международному налоговому соглашению). Тогда она не может быть признана КИК.

«Налоговая амнистия»

- В законе также содержатся положения, которые некоторые аналитики характеризуют как «налоговую амнистию». Они сводятся к следующему.
 - В отношении периодов 2015-2017 гг. штрафы за невключение прибыли КИК в декларацию резидента не взимаются.
 - Уголовная ответственность за невключение прибыли КИК в налоговую базу в 2015-2017 гг. не наступает, если ущерб бюджету РФ возмещен в полном объеме.
 - Иностранная компания не признается резидентом РФ, если в данном периоде принято решение о ее ликвидации, и она ликвидирована до 1 января 2017 года.

«Налоговая амнистия»

- Что касается уголовной ответственности, рассматриваются законопроекты по введению специальных положений в УК об уклонении от налога с помощью КИК. Однако следует учитывать, что и общая статья об уклонении (ст. 199 УК) вполне может быть применена в случае уклонения контролирующего лица от уплаты налога на прибыль КИК (после окончания периода «амнистии»).

Отчуждение акций

- Далее, внесено важное изменение в налогообложение при отчуждении акций или долей российских организаций иностранной компанией. Раньше налог у источника в этом случае взимался, лишь если доля российской недвижимости в активах российской организации была выше 50%. Теперь добавлено уточнение, что 50% активов «прямо или косвенно» состоит из российской недвижимости или финансовых инструментов, производных от таких акций (долей) (кроме котируемых акций).

Отчуждение акций

- Более того, было исключено указание на то, что организация, акции (доли) которой отчуждаются, должна быть «российской». Соответственно, теперь у иностранной компании, продающей акции другой иностранной компании, которая прямо или косвенно имеет большую долю российской недвижимости в активах, возникает база по российскому налогу. Механизм взимания налога, однако, в этом случае неочевиден (если покупатель – тоже иностранная компания).

Фактическое право на доход

- Далее, в российское налоговое законодательство был введен термин «лицо, имеющее фактическое право на получение дохода», который давно используется в налоговых соглашениях РФ и других стран (beneficial owner of income) . Суть в том, что льготы по налоговому соглашению в части налога у источника на дивиденды проценты и роялти не должны распространяться на компании, выполняющие чисто посредническую роль (conduit), и не имеющие фактического права на доход.

Фактическое право на доход

- «Лицом, имеющим фактическое право на доходы, в целях настоящего Кодекса и применения международных договоров Российской Федерации по вопросам налогообложения признается лицо, которое в силу прямого и (или) косвенного участия в организации, либо контроля над организацией, либо в силу иных обстоятельств имеет право самостоятельно пользоваться и (или) распоряжаться этим доходом, либо лицо, в интересах которого иное лицо правомочно распоряжаться таким доходом. При определении лица, имеющего фактическое право на доходы, учитываются функции, выполняемые лицами, указанными в настоящем пункте, а также принимаемые ими риски.» (Ст. 7 НК РФ.)

Фактическое право на доход

- Таким образом, например, кипрская компания, являющаяся исключительно элементом транзитной схемы по выплате процентов через Кипр в офшорную зону, не имеет право на льготу по российскому налогу у источника по соглашению между Кипром и РФ. Положительным моментом является то, что по новым правилам, лицо, имеющее фактическое право на доход, может потребовать применения причитающейся ему льготной ставки, даже если доход выплачивается на другую компанию (например, офшорную). (Например, если проценты выплачиваются на офшорную компанию, но фактически на них имеет право английская компания.)

Фактическое право на доход

- Если фактическое право на дивиденды имеет российская организация, то при выплате дивидендов из РФ (на зарубежную компанию, не имеющую фактического права на дивиденды) налог у источника может исчисляться по российским ставкам (0% или 9%, в зависимости от обстоятельств).

Фактическое право на доход

- Про налогового агента в законе сказано, что он «вправе» запросить подтверждения фактического права на доход. Очевидно, это скорее мыслится как обязанность налогового агента, но в какой форме ему следует требовать такого «подтверждения», законодатель не уточнил.

Налог на имущество и раскрытие участников

- Еще одно важное новшество: иностранная компания, уплачивающая налог на имущество (обычно недвижимое), должна раскрывать своих участников, в том числе физических лиц, прямо или косвенно владеющих более чем 5% капитала компании.

НДФЛ на дивиденды

- Наконец, отметим еще одно новшество: отдельным законом ставка НДФЛ на дивиденды была повышена с 9% до 13%.
 - В том числе это относится к дивидендам от КИК.

Roche & Duffay

- Email : roche.duffay@pobox.com
- Web: www.roche-duffay.ru
- www.facebook.com/roche.duffay
- Tel: +7 495 926-2990 or 790-2660