Валентин Моисеев,
адвокат АБ «Андрей Городисский и партнеры»

Контролируемые иностранные компании: признаки и налогообложение

1 января 2015 г. вступили в силу внесенные в Налоговый кодекс РФ изменения, которые затрагивают любой российский бизнес, имеющий зарубежные структуры. Они получили название «антиофшорного закона». И хотя на эту тему уже много написано, Валентин Моисеев, адвокат АБ «Андрей Городисский и партнеры», попытался в наглядной форме инфографики разъяснить суть этого Закона, его возможные последствия и основные моменты, на которые бизнесу следует обратить внимание при планировании дальнейшей деятельности.

Каковы цели Закона?

В первую очередь обложение российским налогом доходов, полученных российскими налоговыми резидентами не только непосредственно на их зарубежные счета, но и через контролируемые ими иностранные компании. Это общемировая тенденция. Цель «антиофшорного закона» (далее — Закон) — вернуть в российское правовое поле налоговую базу российских налоговых резидентов. Несмотря на отдельные недоработки, Закон имеет высокое качество юридической техники и учитывает многолетний опыт развитых правопорядков. Его ключевые термины и институты представляют собой результат осмысленной переработки концепции контролируемой иностранной компании (controlled foreign corporation), которая развивалась, например, в США с 1960-х гг. Данный Закон нужно рассматривать в совокупности с изменениями, внесенными в Гражданский кодекс и запланированными к внесению в него. Налицо планомерная работа государства над возвращением в российскую юрисдикцию не только налоговой базы российского бизнеса, но и его корпоративных структур и сделок.

Каковы основные положения Закона?

Основным нововведением Закона стало использование понятия контролируемой иностранной компании (далее — КИК). Это иностранная компания, полностью или частично принадлежащая российскому налоговому резиденту (в ряде случаев также некорпоративное образование, как-то фонд, траст или иная структура) и уплачивающая налог на прибыль в своей юрисдикции по ставке ниже 15%.

Собственно, правило КИК очень простое: ее нераспределенная прибыль приравнивается к прибыли, полученной российским контролирующим лицом, и облагается у такого российского лица по применимой к нему ставке налога (13% — для физического лица и 20% — для юридического), хотя и с существенной отсрочкой. Прибыль организации, которая составляет бухгалтерскую

Каждое юридическое и физическое лицо обязано предоставлять в налоговый орган уведомления:

об участии в иностранных организациях
(с 01.04.2015 г.)

об учреждении иностранной структуры
(в отношении порядка уведомления сохраняется неясность, но, очевидно, не позднее 1 месяца с даты учреждения иностранной структуры)

о контролируемых иностранных компаниях (далее – «КИК»)
(с 20.03.2017 г.)

при этом необходимо:

- предоставить финансовую отчётность КИК или, в случае её отсутствия, иные документы (в т.ч. выписку по банковскому счету);
- аудиторское заключение (если подлежит аудиту);
- заплатить налог с доходов КИК.

о контроле над иностранной структурой или фактическом праве на доход, получаемый такой структурой
(сохраняется неясность относительно порядка уведомления)

Контролируемая иностранная компания

это компания – нерезидент РФ (иностранная структура), которой владеет резидент РФ:

> 50%

более 50% – в 2015 г.

> 25%

> 10% при Σ > 50%

более 25%, либо более 10% при условии, что общая доля резидентов РФ в этой компании более 50%, – с 01.01.2016 г.

это компания – нерезидент РФ (иностранная структура), в отношении которой налоговый резидент РФ «осуществляет контроль» в соответствии с критериями, установленными НК РФ.

Прибыль КИК облагается у контролирующего лица – российского резидента, если:

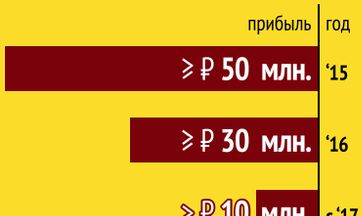
КИК зарегистрирована в офшоре

ставка налога на ее доход в её юрисдикции менее 15%

более 20% её доходов – «пассивные доходы» (дивиденды, проценты и т.д.)

> 20%

её прибыль составляет:



Планирование действий по исполнению требований «антиофшорного закона» следует начинать уже сейчас, и желательно – с участием специалистов по налогообложению

отчетность, проходит обязательный аудит и не зарегистрирована в офшоре, определяется по данным ее бухгалтерской отчетности.

Для обеспечения обязанности по уплате налога введена обязанность поэтапного раскрытия контролирующим лицом информации о зарубежных структурах и предоставления аудированной финансовой отчетности контролируемых компаний, а в ряде случаев — выписок с банковских счетов. Дополнительно предусмотрено налогообложение в РФ компаний, фактически управляемых из России (концепция налогового резидентства юридического лица).

Увеличит ли это налоговую нагрузку?

Сама нагрузка — 13 или 20% от прибыли — многими налогоплательщиками может быть признана приемлемой. Подлежит налогообложению прибыль, полученная КИК, начиная подлежит налогообложениюс 2015 г., однако основное беспокойство вызывает возможность налоговых претензий за предыдущие периоды, которые могут быть предъявлены в обход правил налогообложения КИК через концепцию необоснованной налоговой выгоды. Отсутствие законодательного закрепления идеи так называемой налоговой амнистии, т.е. запрета на предъявление ретроспективных налоговых претензий и уголовное преследование бизнеса, раскрывшего свои иностранные структуры, будет и впредь тормозить раскрытие данных о контролируемых иностранных компаниях.

Кроме того, Закон не учитывает особенности ряда хозяйственных операций иностранных корпоративных структур, в частности риск двойного налогообложения прибыли, проходящей через цепочку контролируемых компаний в рамках холдинга в разные налоговые периоды. Существуют также риски, связанные с неоднозначным толкованием порядка признания момента включения прибыли КИК в налоговую базу. В вопросах налогового резидентства иностранных компаний нельзя не отметить риски, связанные с оценочным характером оснований налогового резидентства. Очевидно, что по данным спорным вопросам будет формироваться судебная практика и, возможно, в Налоговый кодекс РФ будут вноситься уточняющие изменения. Вызывает также беспокойство отсутствие закона об амнистии капиталов. Многие клиенты готовы отказаться от офшорных структур и перевести активы в собственное прямое владение, но сделать это сейчас без дополнительного налогообложения невозможно. К тому же, пока не отсечена возможность предъявления налоговых претензий за прошлые периоды, раскрытие информации об иностранных структурах будет проходить неохотно.

Что делать?

В первую очередь нужно провести «инвентаризацию» своих зарубежных корпоративных структур, проанализировать их на предмет соответствия критериям КИК и оценить, подпадают ли они под налогообложение по новым правилам. В частности, некоторые компании, чья прибыль менее пороговой величины, могут воспользоваться исключением, позволяющим не облагать прибыль КИК.

Следует взвесить все плюсы и минусы сохранения КИК в новых правовых реалиях. В ряде случаев, даже с учетом налогообложения по правилам КИК, это оправданно, например когда большая часть прибыли зарабатывается за пределами РФ. В случае получения налогооблагаемых доходов КИК из России нужно понимать, что в силу новых правил налогообложения при сохранении зарубежных структур к налоговой нагрузке на бенефициара КИК добавляется налог у источника в РФ, удерживаемый при переводе прибыли из России в КИК. Это становится своего рода ценой использования иностранной корпоративной структуры.

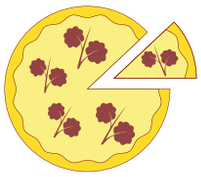
Далее следует подготовиться к подаче уведомлений об участии в иностранных компаниях, а в дальнейшем, в случае необходимости, — и уведомлений о КИК.

Также стоит оценить возможности управления нераспределенной прибылью за 2014 г. — она не формирует налоговой базы КИК. У нас уже накоплен опыт подготовки клиентов к применению новых правил. Главное — планирование нужно провести в настоящее время, а не откладывать до тех пор, когда нужно будет подавать уведомления по КИК. Таким образом, планирование действий по исполнению требований «антиофшорного закона» следует начинать уже сейчас, и желательно — с участием специалистов по налогообложению.

Налог в отношении прибыли КИК составляет:

у контролирующего **физического** лица – резидента РФ

у контролирующего **юридического** лица – резидента РФ



Налогооблагаемая прибыль контролирующего лица уменьшается на сумму:

- налога, уплаченного КИК в своей юрисдикции;
- выплаченных КИК дивидендов;
- прибыли КИК, которую учли (обложили налогом у себя) другие организации – налоговые резиденты РФ, если цепочка косвенного участия контролирующего лица в КИК включает в себя указанные организации – налоговые резиденты РФ.

В отношении прибыли, которую КИК получила до 2015 г., контролирующему лицу не нужно отчитываться и уплачивать налог на прибыль / НДФЛ

Налоговая ответственность

Неуплата контролирующим лицом налога на прибыль / НДФЛ в результате невключения в налоговую базу прибыли КИК – штраф

20% от суммы неуплаченного налога,

но не менее **₽ 100 000**

Данная ответственность применяется при вынесении решений о привлечении к налоговой ответственности за налоговые периоды начиная с 2018 г.

Непредставление налоговому органу сведений об участии в иностранных организациях – штраф

₽ 50 000

за каждую организацию

Непредставление контролирующим лицом налоговому органу финансовой отчётности КИК и аудиторского заключения – штраф

₽ 100 000

Disclaimer: Данный материал составлен исключительно для целей информирования получателя о некоторых актуальных изменениях налогового законодательства РФ, не является профессиональной консультацией и/или иной формой правовой помощи адвоката клиенту, не должен использоваться в качестве таковых. Использование содержащихся в данном материале сведений применительно к конкретным ситуациям может потребовать разъяснений практикующего юриста с учетом соответствующих целей и обстоятельств. Риски, связанные с использованием этого материала в качестве профессиональных рекомендаций, несет пользователь. Настоящий материал является охраняемым законом объектом авторского права, исключительное право на который принадлежит адвокатскому бюро «Андрей Городисский и Партнеры». Воспроизведение, распространение, повторная публикация, переработка данного материала запрещается, если только на это не было получено предварительное разрешение Адвокатского бюро «Андрей Городисский и Партнеры».