



Лиха беда начало: спорные вопросы деоффшоризации

Алексис Тселепис, директор, начальник отдела по налогообложению и **Даниил Рудерман**, налоговый консультант и представитель, Москва
Costas Tsielepis & Co Ltd

1. Введение

Скорость, с которой после нескольких месяцев жарких споров и дискуссий был принят так называемый закон о деоффшоризации российской экономики, поражает. Закон миновал Государственную Думу РФ, был одобрен Советом Федерации и подписан Президентом РФ В.В. Путиным в течение полутора недель, со сроком вступления в силу с 1 января 2015 года.

Как Вы наверняка знаете, закон предусматривает введение в России совершенно новых фундаментальных правил в отношении контролируемых иностранных компаний (КИК), российского резидентства юридических лиц, а также концепции так называемого "бенефициарного собственника дохода".

В целом, можно сказать, что новые правила, установленные законом, предусматривают возможность налогообложения в России прибыли, полученной и используемой российским бизнесом в низконалоговых юрисдикциях за пределами России.

Не вызывает сомнений, что новый закон затронет большинство иностранных компаний, принадлежащих российским налоговым резидентам, которые ведут свой бизнес через различные корпоративные структуры, находящиеся за пределами России.

При этом, как мы отмечали выше, закон о деоффшоризации принимался в сжатые сроки, что привело к тому, что на сегодняшний день он далек от совершенства. Кроме того, на сегодняшний день отсутствуют какие-либо официальные разъяснения или утвержденные формы отчетности, работа с которыми предполагается согласно требованиям закона. С нашей точки зрения, правила, введенные законом, требуют детальной проработки, однако, чем больше изучаешь положения закона, тем больше вопросов возникает. По нашему мнению, принимая во внимание важность данного закона для бизнеса, все должно было быть с точностью до наоборот. Создается впечатление, что законодатель слишком поспешил с принятием закона, оставив целый ряд важнейших вопросов неразрешенными.

В настоящее время многие налоговые консультанты занимаются анализом корпоративных структур своих клиентов, оценивают потенциальное влияние закона на бизнес и, возможно, предлагают те или иные варианты смягчения негативного влияния закона. Однако, принимая во внимание пробелы, содержащиеся в законе, такого рода советы могут оказаться неоптимальными или даже неисполнимыми на практике. Полагаем, что часть вопросов может



разрешиться в начале следующего года после публикации соответствующих разъяснений Министерства Финансов РФ, равно как и разработки форм отчетности, предписанных законом.

Вместе с тем, не стоит исключать того, что ряд фундаментальных вопросов останется и в будущем. Существует также вероятность того, что в закон будут внесены поправки уже весной 2015 года (возможно, улучшающие положение налогоплательщиков), в частности, об этом упоминал заместитель Министра финансов РФ Сергей Шаталов. Какого-либо официального подтверждения данной информации до настоящего времени не было.

В данной статье мы уделим внимание целому ряду спорных вопросов, которые могут возникнуть при применении текущей версии закона. Мы полагаем, что такая информация может быть полезна не только членам профессионального сообщества, которые смогут использовать ее в качестве пищи для размышлений, но и непосредственно налогоплательщикам.

2. Деоффшоризационные меры: спорные вопросы правового регулирования

2.1 Правила контролируемых иностранных компаний (КИК)

Соотношение правил КИК и соглашений об избежании двойного налогообложения

Первый вопрос, который может встать перед налоговым экспертом в связи с принятием законодательства о КИК в России, это - соответствуют ли новые правила КИК положениям соглашений об избежании двойного налогообложения? Дискуссии о потенциальном противоречии между правилами КИК и соглашениями об избежании двойного налогообложения (особенно, в части наличия права взимать налоги только у одного из договаривающихся государств) ведутся в профессиональных кругах уже много лет.

Споры продолжаются, даже не смотря на тот факт, что большинство стран все-таки придерживается позиции, что никакого противоречия не существует (аналогичную позицию занимает также Организация экономического сотрудничества и развития в своем комментарии к модельной конвенции¹). В любом случае, оставляя в стороне вопросы теории, было бы наивным полагать, что на практике налоговые резиденты РФ смогут успешно оспорить национальное законодательство о КИК на основании противоречия между отдельными положениями такого законодательства и нормами международных соглашений об избежании двойного налогообложения.

Осуществление "контроля"

Согласно закону иностранная компания или иностранная структура, такая как фонд, траст и т.п. могут рассматриваться в качестве КИК и подлежать соответствующему регулированию, в

¹ Параграф 23 Комментария к Статье 1, параграф 14 Комментария к Статье 7, параграф 37 Комментария к Статье 10 Модельной конвенции ОЭСР



случае если они контролируются налоговыми резидентами России. Данное правило, на первый взгляд, кажется довольно простым. Однако следует проанализировать, каким образом в законе определяются "контролирующие лица".

Закон предусматривает, что физическое или юридическое лицо, являющееся налоговым резидентом России, признается контролирующим лицом в отношении компании или структуры (такой как фонд, траст и т.п.), в случае если доля участия такого физического или юридического лица в компании превышает 50%. Порог в 50% применяется исключительно в 2015 году.

Начиная с 2016 года данный порог устанавливается в размере 25%. Исключение составляют случаи, когда доля участия всех лиц, признаваемых налоговыми резидентами России, в компании составляет более 50%. В этом случае порог индивидуального владения снижается до 10%. Однако возникает вопрос, каким образом данные пороговые значения в 50%, 25% и 10% будут применяться к иностранным структурам без образования юридического лица, таким как например, траст?

Возможно (данный вывод, к сожалению, не следует из закона напрямую), в случае с трастами налогоплательщики должны будут применять общее определение "контроля", установленное в законе. Так, контроль по общему правилу определяется как оказание или возможность оказывать определяющее влияние на решения в отношении распределения прибыли. Другими словами, если лицо может повлиять на решение о распределении прибыли траста, то такое лицо должно рассматриваться как осуществляющее "контроль" над трастом и, соответственно, признаваться контролирующим лицом в отношении такого траста.

Однако давайте представим ситуацию, когда лицо, являющееся налоговым резидентом России, передает акции иностранной компании в дискреционный безотзывный траст, бенефициаром которого назначается ребенок такого лица (также налоговый резидент России). В данной ситуации, с формально-юридической точки зрения, ни лицо, учредившее траст, ни бенефициар траста не имеют возможности влиять на решения о распределении прибыли такого траста.

Однако, на практике, довольно сложно представить себе ситуацию, в которой российские налоговые органы легко бы согласились с тем, что такой траст находится вне сферы регулирования правил КИК. Ситуация может быть еще сложнее, если учредитель траста является налоговым резидентом России, в то время как бенефициар, наоборот, не является. Какую позицию в таком случае займут российские налоговые органы? Согласятся ли они с тем, что учредитель траста, который является налоговым резидентом России, не будет обязан платить налог согласно законодательству о КИК?

Можно привести и другой пример в отношении контролирующих лиц. Так, согласно закону доля участия физического лица в иностранной компании (25%, 10% или 50% в 2015 году) должна рассчитываться совместно с долей участия супруга и несовершеннолетних детей (если таковые имеются).



Вопрос может возникнуть в ситуации, когда налоговый резидент России фактически не имеет какой-либо доли участия в компании, в то время как супруга такого лица, не являющаяся налоговым резидентом России, владеет, скажем, 100% долей участия. Логично предположить, что в данном случае супруга нерезидент России должна признаваться контролирующим лицом в отношении компании (и, следовательно, правила КИК не должны применяться). Однако текущая редакция закона позволяет толковать его и таким образом, что лицо, являющееся налоговым резидентом России, совместно с супругой владеет 100% компании. В этом случае правила КИК могут быть потенциально применимы.

Расчет налоговой базы КИК и соответствующей суммы налога

Закон предусматривает, что прибылью КИК для целей российского налога на прибыль признается величина прибыли КИК, рассчитанная по данным ее финансовой отчетности, в случае если (1) постоянным местонахождением такой КИК является иностранное государство, с которым имеется международный договор РФ по вопросам налогообложения, и если (2) финансовая отчетность КИК подлежит обязательному аудиту (как, например, на Кипре). Во всех иных случаях прибыль КИК для целей российского налога на прибыль рассчитывается по правилам, установленным национальным законодательством России, а именно по правилам главы 25 Налогового кодекса РФ.

На первый взгляд, в указанном выше положении неясности отсутствуют. Однако, в случае когда прибыль рассчитывается на основе аудированной финансовой отчетности иностранной компании, возникает вопрос, подпадают ли под налогообложение согласно правилам КИК суммы нераспределенной прибыли прошлых лет. Иными словами, будет ли нераспределенная по состоянию на 31 декабря 2014 года прибыль иностранной компании включаться в налоговую базу КИК, подлежащую расчету по итогам 2015 года на основе финансовой отчетности такой компании.

Текущая редакция закона не дает прямого ответа на этот вопрос. Мы можем только гадать, как он будет разрешен российскими налоговыми органами. Вместе с тем, законодательство о КИК специально предусматривает, что убытки прошлых лет (2012-2014), полученные такими компаниями, могут быть перенесены на будущее для целей расчета налоговой базы КИК. В связи с этим разумно спросить: почему тогда нераспределенная прибыль прошлых лет должна рассматриваться для целей налогообложения иным образом? При этом, такой подход вступает в противоречие с ситуацией, когда финансовая отчетность компании не подлежит обязательному аудиту, а для расчета налоговой базы КИК применяются положения главы 25 Налогового кодекса РФ. Так, согласно общим правилам Налогового кодекса РФ нераспределенная прибыль прошлых лет не учитывается при расчете налоговой базы по налогу на прибыль.

Закон также предусматривает, что прибыль КИК, подлежащая налогообложению, может быть уменьшена на сумму дивидендов, распределенных такой КИК. Давайте представим себе ситуацию, когда КИК имеет некую сумму нераспределенной прибыли прошлых лет (скажем, за 2014 год). Далее, в 2015 году КИК получает прибыль и решает распределить сумму



дивидендов за счет нераспределенной прибыли прошлых лет (т.е. за 2014 год). Возникает вопрос, будут ли такие дивиденды уменьшать налоговую базу КИК, рассчитанную по итогам 2015 года, в случае если мы презюмируем, что прибыль прошлых лет не должна учитываться для целей налогообложения. Текущая редакция закона не дает ответа на данный вопрос, что, безусловно, требует дальнейших разъяснений от контролирующих органов. Мы, однако, считаем данные вопросы крайне актуальными, особенно в ситуации когда необходимо принимать решение о дальнейшем планировании или реструктуризации бизнеса в рамках новых правил КИК.

Прибыль, освобождаемая от налогообложения

Закон предусматривает, что прибыль КИК освобождается от налогообложения в России в следующих случаях:

- 1) если КИК является некоммерческой организацией, которая не распределяет полученную прибыль;
- 2) если КИК образована в соответствии с законодательством государства - члена Евразийского экономического союза (т.е. Беларусь, Казахстан или Армения);
- 3) если КИК (i) является налоговым резидентом государства, с которым имеется международный договор Российской Федерации по вопросам налогообложения, (ii) такое государство обеспечивает обмен информацией для целей налогообложения с Российской Федерацией, и (iii) эффективная ставка налогообложения прибыли для этой КИК составляет не менее 75 процентов средневзвешенной налоговой ставки по российскому налогу на прибыль;
- 4) если КИК (i) является налоговым резидентом государства, с которым имеется международный договор Российской Федерации по вопросам налогообложения, (ii) такое государство обеспечивает обмен информацией для целей налогообложения с Российской Федерацией, и (iii) доля пассивных доходов в общей сумме доходов этой КИК составляет не более 20 процентов;
- 5) если КИК является иностранной структурой без образования юридического лица (такой как траст, фонд и т.п.) и в отношении такой КИК соблюдаются все следующие условия: (i) учредитель такой структуры после ее создания не вправе получить активы этой структуры в свою собственность, (ii) права учредителя такой структуры не могут после ее создания быть переданы иному лицу, за исключением случаев передачи прав в порядке наследования или универсального правопреемства, (iii) учредитель такой структуры не вправе получать прямо или косвенно какую-либо прибыль структуры, и (iv) такая структура не вправе распределять прибыль между своими участниками;
- 6) если КИК является банком или страховой организацией и является резидентом государства, с которым у Российской Федерации действует международный договор Российской Федерации по вопросам налогообложения и такое государство обеспечивает обмен информацией для целей налогообложения с Россией;
- 7) если КИК является эмитентом обращающихся облигаций;

- 
- 8) если КИК участвует в проектах в соответствии с соглашениями о разделе продукции, концессионными соглашениями или иными аналогичными соглашениями, заключенными с органами государственной власти;
 - 9) если КИК является оператором нового морского месторождения углеводородного сырья или непосредственным акционером такого оператора.

Необходимо подчеркнуть, что в указанных выше случаях иностранная компания или структура *не теряет* статус КИК. То есть все требования, применимые к налоговым резидентам России в отношении КИК, должны исполняться. Соответствие вышеуказанным критериям лишь означает, что прибыль КИК в конкретном случае не будет облагаться налогом.

Следует также отметить, что большинство из указанных выше критериев являются достаточно узкими и специфическими, то есть, по большому счету, неприменимыми ко многим действующим бизнес-структурам (при этом некоторые консультанты видят в них, своего рода, "решения" для тех или иных ситуаций). С нашей точки зрения, случаи, предусмотренные пунктами 3 и 4 выше, могут, в той или иной мере, представлять собой средства управления налоговым бременем, однако, их сложно назвать решениями на все случаи жизни. Необходимо также иметь в виду, что любое так называемое "решение", которое имеет своей целью исключительно сокращение налогового бремени или полный уход от уплаты налога, может быть оспорено российскими налоговыми органами со ссылкой на общие правила по борьбе с уклонением от уплаты налогов.

Мы бы также хотели обратить Ваше внимание на некоторые сложности, которые потенциально могут возникнуть при применении критериев, указанных в пунктах 3 и 4 выше, т.е. тех критериев, которые рассматриваются в качестве самых многообещающих из списка.

В целях применения критерия, указанного в пункте 3, закон предусматривает определенную формулу расчета эффективной налоговой ставки в отношении прибыли КИК. По общему правилу, такая формула учитывает сумму налога, уплаченного в государстве, резидентом которого является КИК, и сумму налога, удержанного у источника выплаты по доходам, получаемым такой КИК. Если эффективная ставка, применимая к прибыли КИК, достаточно высокая (т.е. составляет не менее 75 процентов средневзвешенной налоговой ставки по российскому налогу на прибыль), то прибыль КИК не будет подлежать обложению налогом на прибыль в России. Однако возникает вопрос, как быть со случаями возврата налога? Например, в ситуации когда КИК уплатила определенную сумму налога в государстве своего резидентства, в России была использована льгота, указанная в пункте 3, и налог не уплачивался, после чего КИК был возвращен ранее уплаченный налог в государстве резидентства?

Некоторые специалисты считают подобный подход одним из возможных решений. Мы, однако, не убеждены в правоте таких специалистов. Как и в других случаях закон не регулирует данный вопрос напрямую. Однако мы не можем исключить того, что российские налоговые органы могут попытаться пресечь данную практику, выпустив соответствующие разъяснения.



В отношении критерия, указанного в пункте 4, мы полагаем, что следует обратить внимание на виды пассивных доходов, предусмотренные законом. Помимо "стандартных" видов пассивных доходов, таких как дивиденды, проценты, роялти и т.п., закон также включает в эту категорию доходы от оказания консультационных, юридических, бухгалтерских, аудиторских, инжиниринговых, рекламных и маркетинговых услуг, от проведения научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, а также от услуг по предоставлению персонала. Сложно назвать такой подход законодателя к определению пассивных доходов стандартным!

Однако изложенное выше является хотя бы понятным. Что гораздо менее очевидно, так это такой особый вид пассивных доходов как "иные аналогичные доходы". Иными словами, российские налоговые органы могут действовать достаточно консервативно и признавать любые иные виды доходов, прямо не перечисленные в перечне, пассивными. Если налогоплательщик будет не согласен с таким подходом, он может попробовать отстоять свою позицию в суде, хотя такое развитие событий вряд ли можно назвать приятной перспективой!

2.2 Правила российского налогового резидентства для юридических лиц

Спорные положения нового закона затрагивают не только правила КИК. Так, в отношении новых правил российского налогового резидентства для юридических лиц закон, в частности, предусматривает, что при соблюдении ряда условий иностранные компании, местом фактического управления которых является Россия, должны признаваться российскими налоговыми резидентами. В случае признания иностранной компании налоговым резидентом России, такая компания будет обязана исчислять и уплачивать российский налог на прибыль организаций по правилам главы 25 Налогового кодекса РФ. Однако закон ничего не говорит о том, будет ли такая компания обязана уплачивать иные виды налогов, установленные Налоговым кодексом РФ и уплачиваемые российскими компаниями.

Далее, допустим, что некая иностранная компания была создана несколько лет назад. После 1 января 2015 года данная компания стала рассматриваться как компания с местом фактического управления в России и признаваться налоговым резидентом России. Такая ситуация, на практике, может повлечь за собой довольно существенные налоговые риски, связанные тем, что российские налоговые органы могут признать наличие постоянного представительства такой компании в России в предшествующие годы, особенно, учитывая тот факт, что иностранная компания фактически подтвердила, что она управляется из России.

Конечно, можно говорить о том, что на сегодняшний день отсутствует устоявшаяся практика признания наличия постоянного представительства иностранной компании в России на основе критерия места эффективного управления. Мы согласны с этим утверждением. Однако может ли такая практика измениться, если сама иностранная компания признает факт управления из России? С нашей точки зрения, такой вариант развития событий исключать нельзя.

2.3 Концепция лица, имеющего фактическое право на доход (бенефициарного собственника дохода)

Закон вводит новое понятие и концепцию "лица, имеющего фактическое право на доход" (бенефициарного собственника дохода). Так, физическое или юридическое лицо признается бенефициарным собственником дохода, в случае если такое лицо прямо или косвенно обладает полномочиями собственника в отношении полученного дохода и может определять его дальнейшую экономическую судьбу.

В законе также уточняется, что международный договор РФ по вопросам налогообложения не должен применяться к компании, которая хоть и зарегистрирована в государстве, которое является стороной такого международного договора, но имеет ограниченные полномочия в отношении распоряжения полученным доходом, не принимает на себя никаких рисков в отношении такого дохода и фактически выплачивает такой доход другому лицу. Таким образом, подразумевается, что такая промежуточная компания не может быть признана бенефициарным собственником полученного дохода.

Ограничение льгот по международным соглашениям не является чем-то принципиально новым, такая практика существует во многих развитых странах. Однако большинство развитых стран, например, такие как Австрия или Германия, разработали детальные правила, разъясняющие порядок применения критериев, используемых для определения бенефициарного собственника дохода. Текущая версия закона, который вводит данную концепцию в России, использует общие формулировки, без каких-либо дополнительных пояснений о том, каким образом они должны применяться. На практике довольно сложно определить и доказать имеет ли компания (или нет) фактическое право на доход или принимает ли такая компания (или нет) какие-либо бизнес-риски в отношении такого дохода. Мы полагаем, что все это приведет к тому, что при споре с налоговыми органами налогоплательщики столкнутся с целым рядом сложностей, пытаясь доказать свою позицию в суде.

2.4 Иные спорные вопросы

Продажа акций компании, основным активом которой является недвижимое имущество в России

Кроме вышеперечисленных правил КИК, правил российского налогового резидентства для юридических лиц и концепции бенефициарного собственника дохода новый закон также предусматривает введение новых правил налогообложения дохода иностранных компаний от реализации акций (долей) организаций, основным активом которых является недвижимое имущество. Согласно данному правилу российским налогом на прибыль облагаются доходы иностранной компании, полученные от реализации акций (долей) российской или иностранной компании, более 50% активов которой, прямо или косвенно, состоит из недвижимого имущества, находящегося в России.



При этом, по-прежнему остается вопрос, каким образом такой налог будет исчисляться и уплачиваться в ситуации, когда обе компании, покупатель и продавец акций, являются иностранными компаниями без присутствия в России. При этом отметим, что согласно закону доход иностранных компаний в такой ситуации должен облагаться в России, однако, налог не должен взиматься у источника выплаты (т.е. по своей сути данный налог не является налогом, удерживаемым налоговым агентом). К сожалению, процедура уплаты такого налога на сегодняшний день не ясна, более того, можно сказать, что ее просто не существует.

Потенциальные вопросы в отношении ранее сделанных инвестиций

Помимо всех тех спорных вопросов, которые обсуждались выше, некоторые представители российского бизнеса также беспокоятся по поводу потенциальных рисков, связанных с капиталом, исторически инвестированным в иностранные компании. Что будет если информация о таких иностранных компаниях, равно как и их финансовая отчетность, будут раскрыты российским налоговым органам, есть ли вероятность того, что собственники бизнеса будут вынуждены отвечать на вопросы налогового органа о том, уплачивали ли они ранее какие-либо налоги в отношении таких инвестиции? Время покажет!

3. Выводы

С учетом всего вышесказанного, принимая во внимание довольно размытые формулировки нового закона, предприниматель может задаться вопросом: "Если ничего не ясно, то как же мне стоит действовать в подобной ситуации?"

Наша основная рекомендация, конечно, в первую очередь проанализировать текущую юридическую структуру бизнеса. Однако после этого не следует спешить с необдуманными действиями. Стоит скептически относиться к неоднозначным предлагаемым решениям, которые могут потерять свою актуальность уже после первых разъяснений контролирующих органов. Безусловно, существуют ситуации, когда действовать нужно незамедлительно. Тем не менее, во всех других случаях, возможно, будет более предпочтительным все-таки подождать с активными действиями, выработать стратегию, основываясь на уже имеющихся фактах (а не предположениях), и только после этого претворять план в жизнь. В целом, решения существуют, и мы будем рады помочь Вам.

"Все, что важно, не бывает срочно", китайская мудрость.