



НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ "КОНТРОЛИРУЕМЫХ ИНОСТРАННЫХ КОМПАНИЙ" В РОССИИ: ОБНОВЛЕННАЯ ИНФОРМАЦИЯ



“Знание”

*факты, информация и навыки,
приобретенные опытом или
посредством образования;
теоретическое или практическое
понимание предмета.*
ОКСФОРДСКИЙ СЛОВАРЬ

Налогообложение "контролируемых иностранных компаний" в России: обновленная информация

1.0 Введение

В нашем Налоговом бюллетене от 4 апреля 2014 года "Налогообложение российских "контролируемых иностранных компаний"" (том 4, выпуск 4) мы уже обсуждали первоначальные предложения Министерства финансов Российской Федерации ("Минфин") в отношении различных налоговых мер, направленных на "деофшоризацию" российской экономики. Указанные меры включали в себя: введение правил налогообложения контролируемых иностранных компаний ("КИК"), введение правил налогового резидентства для юридических лиц и изменения в правилах уплаты налога у источника в случае продажи иностранными организациями акций компаний, владеющих недвижимостью на территории Российской Федерации.

Учитывая то, что данные нововведения являются, возможно, наиболее важными изменениями в российском налоговом законодательстве за последние десять лет, а также учитывая потенциальное влияние, которое данные меры могут иметь на российскую бизнес среду и российских бизнесменов, использующих иностранные юрисдикции, налоговые специалисты Costas Tsielepis & Co уделяют особое внимание этому вопросу.

В связи с этим, в рамках данного Налогового бюллетеня мы хотели бы проинформировать наших уважаемых клиентов и коллег о статусе рассматриваемого законопроекта и о том, какие дальнейшие изменения в нем возможны.

2.0 Обсуждение законопроекта

В апреле - мае законопроект, опубликованный Минфином, широко обсуждался всеми заинтересованными сторонами, включая различные государственные органы, представителей бизнеса и налоговых специалистов.

В целях учета и отражения полученных комментариев, а также в целях дополнения законопроекта новыми "деофшоризационными" мерами, Минфин менял свой законопроект несколько раз. Наконец, 27 мая Минфин представил обновленную версию законопроекта ("Законопроект"), которая, собственно, и обсуждается в настоящее время.

При этом, представители бизнеса были по-прежнему не удовлетворены Законопроектом. Они пытались лоббировать внесение в него дальнейших изменений с целью смягчения отдельных положений Законопроекта, которые, по их мнению, наносили бизнесу наибольший ущерб. Некоторые из этих предложений нашли поддержку в Министерстве экономического развития Российской Федерации ("Минэкономразвития"), которое подготовило собственный проект "деофшоризационного" закона. Данный проект, в целом, основывался на Законопроекте Минфина, однако, учитывал предложения, сделанные представителями бизнеса.

В настоящее время сообщается, что Минфин совместно с Минэкономразвития должны еще раз доработать Законопроект к 1 сентября.

Планируется, что закон, вводящий "деофшоризационные" меры, вступит в силу с 2015 года, хотя сейчас также обсуждается возможность отсрочки вступления в силу данного закона (см.: Раздел 8 ниже для более подробной информации).

3.0 Концепция фактического получателя (бенефициарного собственника) дохода

Концепция фактического получателя (бенефициарного собственника) дохода отсутствовала в первоначальном проекте закона, подготовленном Минфином в марте. Однако данное понятие было введено в обновленный Законопроект.

В целом, данная концепция применяется при налогообложении доходов в соответствии с соглашениями об избежании двойного налогообложения (СИДН).

Ее целью является борьба с юридическими структурами, которые используют подобные соглашения в целях ухода от налогов. В качестве примера можно привести структуру, в рамках которой, компания, зарегистрированная в государстве, с которым у Российской Федерации имеется выгодное СИДН (например, Кипр), "включается" в структуру между российской операционной компанией и компанией, зарегистрированной в оффшорной юрисдикции (например, Британские Виргинские острова), с единственной целью минимизировать налог на дивиденды (или любой иной пассивный доход).

При этом у кипрской компании какие-либо деловые цели, кроме налоговых, отсутствуют. В подобном случае, концепция бенефициарного собственника позволяет доказать, что кипрская компания не может считаться фактическим получателем дохода, и, следовательно, не может претендовать на получение налоговых льгот по СИДН. В результате, российский налог у источника с выплаченных дивидендов взимается по ставке 15%, а не 5% или 10% по российско-кипрскому СИДН.

В этой связи, Законопроект устанавливает, что лицо (физическое лицо или компания) будет считаться фактическим собственником дохода, если данное лицо, напрямую или косвенно, фактически обладает полномочиями собственника в отношении данного дохода и может определять его дальнейшую экономическую судьбу.

Законопроект также устанавливает, что, в частности, льготы по СИДН не должны применяться к компании, которая, хоть и зарегистрирована в государстве, с которым заключено СИДН, обладает ограниченными полномочиями в отношении полученного дохода, не принимает на себя никаких бизнес рисков в отношении данного дохода и, фактически, просто перечисляет данный доход иной компании, зарегистрированной в государстве, с которым СИДН отсутствует. Подразумевается, что такая компания-посредник не может считаться бенефициарным собственником полученного дохода.

4.0 Правила контролируемых иностранных компаний (КИК)

Правила КИК были изначально включены в мартовский законопроект Минфина. Однако затем первоначальные концепция и формулировки указанных правил претерпели значительные изменения.

В целом, правила КИК предоставляют возможность Российской Федерации облагать российскими налогами нераспределенную прибыль иностранных компаний (и некоторых иных "структур"), если данные компании и "структуры" контролируются российскими налоговыми резидентами.

Целью правил КИК является борьба с юридическими структурами, при которых прибыль, фактически принадлежащая российским налоговым резидентам, получается и оставляется на уровне иностранных компаний, зачастую (хотя и не всегда) зарегистрированных в низконалоговых юрисдикциях. Подобные правила являются обычными для налогового законодательства многих стран мира.

Какие компании / "структуры" будут считаться КИК?

Изначально, Минфин предлагал рассматривать компании в качестве КИК в том случае, если они зарегистрированы в одной из юрисдикций, включенных в т.н. "черный" список юрисдикций, составляемый самим Минфином. В измененном Законопроекте концепция "черного" списка отсутствует, а критериями КИК являются следующие:

- компания не является российским налоговым резидентом; и
- акции компании не проходили процедуру листинга и не торгуются на бирже; и
- компания контролируется российским налоговым резидентом.

В то же время, компания не будет рассматриваться в качестве КИК если (i) она зарегистрирована в юрисдикции, обеспечивающей обмен информацией для целей налогообложения, и (ii) если эффективная ставка налогообложения ее дохода превышает 15%.

Далее, помимо иностранных компаний, российские правила КИК будут применяться к ряду "структур", созданных по законодательству иностранных государств и контролируемых российскими налоговыми резидентами. Такие "структуры", в частности, включают фонды, партнерства и трасты.

Необходимо отметить, что в отличие от первоначального проекта Минфина, Законопроект напрямую относит трасты к "структурам", подпадающим под правила КИК.

Как определяется контроль?

Предусматривается, что российский налоговый резидент осуществляет контроль над компанией или "структурой" в том случае, если он может оказывать влияние на принятие решения о распределении прибыли такой компанией или "структурой".

При этом, в Законопроекте указывается, что подобный контроль, в частности, возникает в случае, если российский налоговый резидент совместно со своим супругом, несовершеннолетними детьми или иными связанными с ним лицами прямо или косвенно владеет более 10% КИК. В настоящее время, это одно из положений Законопроекта, которое вызывает наибольшие споры.

Для владельца пакета акций 10% редко предполагают возможность осуществления реального контроля. В этой связи бизнес полагает, что данный порог должен быть повышен.

Уведомления

Еще одно положение Законопроекта, которое вызывает многочисленные споры - это обязанность российских налоговых резидентов уведомлять российские налоговые органы (i) об участии в любых иностранных организациях, (ii) о "структурах", таких как фонды, трасты и др., в случае если российский налоговый резидент имеет фактическое право на получение дохода от этих структур, и (iii) о КИК.

При этом уведомление в рамках п. (i) требуется, если прямое или косвенное участие в иностранной организации превышает 1%. Представители бизнеса считают данный порог необоснованно низким.

С практической точки зрения, в случае косвенного участия через несколько промежуточных компаний, налогоплательщик, в принципе, может даже и не знать о том или ином участии, которое, формально, требует раскрытия. В отношении уведомлений по п. (iii) представители бизнеса

указывают на то, что в ряде случаев, владея только 10% КИК, они не смогут получить информацию, необходимую для раскрытия в соответствии с Законопроектом.

Налогообложение

Российский налоговый резидент, контролирующий КИК, будет обязан платить налог с нераспределенной прибыли КИК, если сумма такой прибыли превысит 3 миллиона рублей (менее 100,000 долларов США). При этом, Законопроект устанавливает правила расчета такой прибыли. Ставка налога будет составлять 13% для российских налоговых резидентов физических лиц и 20% для российских налоговых резидентов юридических лиц.

Ответственность

Также Законопроект вводит достаточно существенную ответственность для российских налоговых резидентов за несоблюдение правил КИК, изложенных выше.

5.0 Налоговое резидентство юридических лиц

Как и правила КИК, понятие налогового резидентства юридических лиц появилось еще в мартовском законопроекте Минфина. Однако в последующем первоначальная концепция Минфина претерпела изменения.

В настоящее время, понятие налогового резидентства юридических лиц отсутствует в российском законодательстве. В соответствии с Законопроектом, такое определение будет введено в Налоговый кодекс РФ. Так, российские организации и иностранные организации, фактически управляемые с территории России, будут считаться российскими налоговыми резидентами.

При этом, иностранная организация будет считаться фактически управляемой с территории России в случае выполнения следующих условий:

- заседания совета директоров организации обычно проводятся на территории России;
- руководящее управление организацией обычно осуществляется из России;
- главные (руководящие) должностные лица организации осуществляют свою деятельность в России.

При этом, в настоящее время Законопроект не дает ответа на вопрос, что следует понимать под терминами "обычно" и "руководящее управление".

Если указанные выше три критерия соблюдаются более чем в одном государстве (т.е. не только в России), будет проанализировано соблюдение следующих дополнительных условий:

- ведение бухгалтерского или управленческого учета организации в России;
- ведение делопроизводства организации в России;
- издание приказов в отношении деятельности организации в России; и
- осуществление найма сотрудников и управления персоналом в России.

Если с учетом указанных выше критериев иностранная организация будет рассматриваться в качестве российского налогового резидента, она будет уплачивать российский налог на прибыль аналогично российским организациям (в соответствии с главой 25 Налогового кодекса РФ).

6.0 Изменения в правилах уплаты налога у источника в случае продажи иностранными организациями акций компаний, владеющих недвижимостью на территории Российской Федерации

Данная "деофшоризационная" мера была изначально предложена Минфином в марте. В Законопроекте она сохранилась в неизменном виде.

Суть предложений Минфина сводится к следующему: если активы российской или иностранной организации, прямо или косвенно, более чем на 50% состоят из недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации, то доход от реализации иностранным продавцом акций таких компаний будет облагаться российским налогом, удерживаемым у источника выплаты.

Тем не менее, Законопроект по-прежнему не дает ответа на вопрос, как такой налог будет уплачиваться в ситуации, когда продавцом и покупателем по сделке будут выступать иностранные организации без какого-либо присутствия на территории Российской Федерации.

7.0 Устранение пробела в российских правилах контролируемой задолженности (тонкой капитализации)

Аналогично ситуации с концепцией бенефициарного собственника дохода, изменения в правилах контролируемой задолженности не были предусмотрены мартовским законопроектом, подготовленным Минфином. Указанные изменения появились лишь в обновленном Законопроекте. Данные изменения направлены на устранение пробела, которым пользовались некоторые компании для обхода Российских правил контролируемой задолженности.

В настоящее время, Налоговый кодекс РФ (пункт 2 статьи 269), в частности, устанавливает, что заем полученный российской организацией от иностранной организации, владеющей (прямо или косвенно) более чем 20% данного российского заемщика, либо заем, в отношении которого указанная иностранная организация предоставила то или иное обеспечение, может подпадать под правила контролируемой задолженности. При этом иностранные компании, являющиеся "сестринскими" по отношению к заемщику, технически, не подпадают под действие правил контролируемой задолженности. На практике, такие иностранные "сестринские" компании время от времени использовались бизнесом для предоставления внутригруппового финансирования, хотя в последнее время наблюдалось снижение количества таких займов в связи с недавней отрицательной судебной практикой по данному вопросу.

В соответствии с Законопроектом, критерий "прямого или косвенного владения более чем 20%" заменяется на критерий "взаимозависимости". Данная формулировка является гораздо более широкой. Иными словами, в соответствии с Законопроектом, заем, предоставленный российской организации, может подпадать под правила контролируемой задолженности, если он предоставлен иностранной компанией, взаимозависимой с российским заемщиком. Нет никаких сомнений в том, что иностранные "сестринские" компании российских заемщиков будут покрываться новой формулировкой.

8.0 Дальнейшие возможные изменения в Законопроекте

В настоящее время, представители бизнеса и различные государственные органы по-прежнему обсуждают возможность внесения дополнительных изменений в Законопроект. В частности, обсуждаются следующие возможные изменения:

- отсрочка вступления в силу всего Законопроекта (или, по крайней мере, отдельных его положений) до 2019 года;
- увеличение минимальной прибыли КИК, подлежащей налогообложению, с текущих 3 миллионов рублей (менее 100,000 долларов США) до 50 миллионов рублей (примерно, 1.4 миллиона долларов США) в 2015 году с постепенным снижением этого порога в последующие годы;
- увеличение порога, свидетельствующего о наличии контроля над компанией, до 50% с постепенным снижением этого порога в последующие годы;
- увеличение порога для обязанности уведомления;
- отсрочка введения ответственности за нарушение правил КИК.

9.0 Заключение

Как мы уже отмечали в нашем апрельском Налоговом бюллетене, вышеуказанные меры по "деофшоризации" (если они будут в итоге приняты) сильно затронут российский бизнес, использующий юридические структуры с иностранными элементами. В связи с этим, мы настоятельно рекомендуем провести анализ существующих юридических структур в целях выявления потенциальных слабых мест с точки зрения планируемых мер, а также рекомендуем отслеживать дальнейшее развитие данного вопроса.

Со своей стороны, мы будем рады помочь Вам в проведении такого анализа (как с точки зрения кипрского, так и российского налогообложения) и проконсультировать Вас в отношении потенциальных решений в случае обнаружения в структурах тех или иных недостатков. В то же время, мы продолжим внимательно следить за развитием событий вокруг "деофшоризационных" мер, предлагаемых российским Правительством, и, как всегда, будем держать Вас в курсе.

Примечание:

Информация о налогах, содержащаяся в данной публикации, является верной на дату публикации. Данная информация предназначена исключительно для повышения общей информированности читателей. Она не является инструкцией для построения бизнес операций без получения консультации специалиста.

Для получения профессиональной консультации Вы можете связаться с Отделом по налогообложению компании Costas Tsielapis & Co.