



GSL Law & Consulting

Как владеть
иностранными
компаниями
и не иметь
проблем
с налоговой
в России

Справочник по КИК

16+

Коллектив авторов
GSL Law&Consulting

**Как владеть иностранными
компаниями и не иметь
проблем с налоговой России**

«ЛитРес: Самиздат»

2019

GSL Law&Consulting К. м.

Как владеть иностранными компаниями и не иметь проблем с налоговой России / К. м. GSL Law&Consulting — «ЛитРес: Самиздат», 2019

Это третья книга, написанная коллективом авторов юридической компании GSL Law and Consulting, посвященная оффшорному бизнесу. Первые две книги – «Оффшор для Чайников» и «Азбука оффшора» (как это видно из названия) ориентированы на предпринимателей, делающих первые шаги в международном налоговом планировании. Данное издание, в отличие от двух предыдущих, адресовано читателю подготовленному, уже освоившему оффшорный инструментарий и желающему вести деятельность в рамках правового поля, определяемого законодательством РФ в отношении компаний – нерезидентов. В книге собраны воедино и систематизированы сведения, знания и накопленный опыт по налогообложению КИК – контролируемых иностранных компаний в контексте реальной хозяйственной деятельности, судебной практики по делам с участием компаний-нерезидентов РФ, вопросов валютного контроля и налогообложения нерезидентов в юрисдикциях их регистрации.

© GSL Law&Consulting К. м., 2019

© ЛитРес: Самиздат, 2019

Содержание

Об авторах	5
О компании	8
Введение	9
Определение КИК и контролирующего лица	12
Обязанности по уведомлению об участии в иностранных компаниях и КИК	23
Конец ознакомительного фрагмента.	33

Об авторах

Это третья книга, написанная коллективом авторов юридической компании GSL Law and Consulting, посвященная оффшорному бизнесу. Первые две книги – «Оффшор для Чайников» и «Азбука оффшора» (как это видно из названия) ориентированы на предпринимателей, делающих первые шаги в международном налоговом планировании. Данное издание, в отличие от двух предыдущих, адресовано читателю подготовленному, уже освоившему оффшорный инструментарий и желающему вести деятельность в рамках правового поля, определяемого законодательством РФ в отношении компаний – нерезидентов. В книге собраны воедино и систематизированы сведения, знания и накопленный опыт по налогообложению КИК – контролируемых иностранных компаний в контексте реальной хозяйственной деятельности, судебной практики по делам с участием компаний не резидентов РФ, вопросов валютного контроля и налогообложения нерезидентов в юрисдикциях их регистрации. Авторы этой книги – специалисты компании – подкрепили теоретические вопросы примерами из своей практики, а также обширным консультационным материалом, накопившемся в результате каждодневной консультационной деятельности на сайте компании в рамках правового и налогового форума: <https://gsl.org/ru/offshore/forum/>



Ксения Шилкина

Консультант по международному налогообложению GSL Law and Consulting.

С отличием закончила Всероссийскую академию внешней торговли Министерства экономического развития Российской Федерации (ВАВТ) по направлению международная экономика и финансы. Участник целевой группы студентов, ориентированных для работы в заграничном аппарате МЭРТ РФ, в том числе в департаменте – торговые переговоры (ВТО).

Специализируется на вопросах налогообложения контролируемых иностранных компаний (КИК), корпоративного налогового резидентства, концепции фактического права на доход, возникновения постоянного представительства, трансфертного ценообразования и контролируемых сделок, а также налогообложения в странах Европы и Азии, валютного законодательства и автоматического обмена.

Автор публикаций в сборнике научных статей и журнале «Практическое налоговое планирование».



Марина Харитиди

Ведущий налоговый консультант GSL Law and Consulting. Имеет 25-летний опыт консультирования по вопросам российского и международного налогообложения. До присоединения к GSL Law and Consulting более 20 лет работала в компании Pricewaterhouse Coopers (PwC). Окончила экономический факультет МГИМО МИД СССР. Является членом АССА Великобритании. Обладает уникальным опытом налогового консультирования в рамках разработки финансовых и холдинговых структур для инвестирования в Россию из-за рубежа и из России, структурирования инвестиционных фондов, консультирования по вопросам постоянного представительства, проектов по контролируемым иностранным компаниям, бенефициарной собственности, кэш – пулингу, структурированию плохих долгов, оказания налоговых услуг в связи с выпуском евро облигаций и проектами по секьюритизации (в России и за рубежом), анализом налоговых последствий, связанных с финансовыми операциями, налоговым структурированием опционных планов, консультирования по операциям с производными финансовыми инструментами, выработке налоговых позиций и аргументации в рамках налоговых разбирательств, проверки налоговых обязательств в рамках аудита и осуществления проектов по налоговому анализу (tax due diligence) банков, лизинговых компаний, страховых компаний и компаний недвижимости, налогового консультирования в отношении договоров купли – продажи компаний, поддержки клиентов в переговорах с продавцами/покупателями по налоговому вопросам.



Илья Штромвассер

Адвокат, Партнер GSL Law and Consulting по налогообложению. Имеет 20-летний опыт консультирования по вопросам российского и международного налогообложения в сфере налогового структурирования сделок и инвестиций, а также практический опыт судебного представительства налогоплательщиков в спорах с налоговыми органами. Ранее работал в консалтинговых компаниях, а также налоговых органах РФ.

Специализируется на международном частном праве, налоговом праве, корпоративном праве.

Окончил Российскую академию государственной службы при Президенте Российской Федерации в 1996 году. Член Палаты налоговых консультантов Российской Федерации, а также Российского отделения Международной налоговой ассоциации (РОС-ИФА).

Консультирует клиентов по вопросам корпоративного структурирования бизнеса, включая российскую и зарубежную часть, и налогообложения в Российской Федерации при осуществлении операций с иностранными организациями.

Выступает в качестве спикера на профильных конференциях и мероприятиях.

Выступает экспертом в российских средствах массовой информации: «Вести FM», «Business FM», «Столица FM», «Forbes», «Практическое налоговое планирование», «Корпоративный юрист», «Налоговый учёт для бухгалтера», «Налоговые споры», «Иностранный капитал».

О компании

Компания GSL Law and Consulting почти два десятка лет занимается тем, что принято называть международным налоговым планированием и оффшорным корпоративным строительством. За этими красивыми словами скрываются пласты специализированных знаний в различных отраслях национального и зарубежного права, бухгалтерского учета и аудита, как в России, так и за ее пределами.

В компании GSL Law and Consulting работают более 150 сотрудников в офисах, расположенных в основных мировых центрах налогового планирования: в Лондоне, Гонконге, на Кипре, Британских Виргинских островах, а также в Москве.

GSL Law and Consulting консультирует своих клиентов, проводит семинары, вебинары и мастер-классы в Москве и международные конференции в Европе, переводит на русский язык законы иностранных государств, пишет книги.

GSL Law & Consulting

www.gsl.org/ru/offshore

Введение

На сегодняшний день правительство РФ ведет активную деятельность по деофшоризации российской экономики.

Проблема использования национальными компаниями офшорных юрисдикций в целях агрессивного налогового планирования является проблемой не только РФ, но и всего мира в целом.

Так, например, по данным исследования, которое провел профессор Колумбийского университета Джеймс Генри (бывший экономист консалтинговой компании McKinsey&Co), из развивающихся стран, в том числе России и Китая, к концу 2014 года было выведено более \$12 трлн. Из них \$1,3 трлн. – из России и \$1,2 трлн. – из Китая (с учетом Гонконга и Макао). Малайзия, Таиланд и Индонезия также занимают высокие позиции в списке стран с наибольшим оттоком капитала в офшоры. Также исследователь утверждает, что состоятельные граждане по всему миру скрывают от \$21 до \$32 трлн. в офшорных юрисдикциях от налогообложения.

О том, что сегодня в РФ наблюдается высокий уровень офшоризации национальной экономики свидетельствует то, что из 50 крупнейших российских компаний, вошедших в рейтинг «Эксперт – 400», с совокупной выручкой 16 трлн. рублей, которые принадлежат частному капиталу и не являются дочерними структурами иностранных корпораций, 23 компании (т.е. около 46%) либо зарегистрированы в офшорах (спаринг-спарринг-офшорных юрисдикциях), откуда контролируется порядка 40% – 90% акций данных компаний, либо там находится центр аккумуляции прибыли.

Утечка «Панамского архива» высветила масштабы использования офшоров. Немецкое издание *Süddeutsche Zeitung* и члены Международного консорциума журналистских расследований (ICIJ) опубликовали 2,6 терабайта данных (11,5 млн. файлов), принадлежащих юридической фирме Mossack Fonseca из Панамы.

Уже известно, что в документах фигурируют многие мировые лидеры, к примеру, король Саудовской Аравии Салман, премьер министр Исландии Сигмундюр Давид Гюннлейгссон, президент Аргентины Маурисио Макри, президент Украины Петр Порошенко, родные президента Китая Си Цзинпиня, сын бывшего генерального секретаря ООН Кофи Аннана Кохо и многие другие.

Согласно материалам Международного консорциума журналистских расследований (International Consortium of Investigative Journalists, ICIJ), из 320 000 офшорных компаний 50 000 зарегистрированы в Панаме. С РФ связаны 11 516 компаний из числа попавших в панамский архив и 6285 человек – их владельцы или директора. После обнародования данной информации считается, что в офшорах спрятано приблизительно \$ 67 трлн.

В связи с этим в своей политике по совершенствованию налогового администрирования (деофшоризационная политика) РФ позаимствовала уже выработанные меры, как у развитых европейских стран, так и у организации экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР).

ОЭСР является одной из основных мировых организаций, которые активно борются с уклонением от налогообложения (РФ не является членом ОЭСР, с 2014 года процесс вступления РФ в ОЭСР временно приостановлен на неопределённый срок).

ОЭСР в 2013 году разработала проект по противодействию размыванию налогооблагаемой базы и выводу прибыли из-под налогообложения, больше известный как проект BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), направленный на анализ действующих правил налогообложения с точки зрения возможности переноса налогооблагаемой базы в юрисдикции, отличные от тех, где ведётся реальная деятельность. 12 февраля 2013 года ОЭСР выпустила первый отчет

по вопросу размывания налогооблагаемой базы и выводу прибыли из-под налогообложения. Отчет был подготовлен по просьбе стран Большой двадцатки. В отчете использовались материалы предыдущих исследований ОЭСР, посвященных агрессивному налоговому планированию, информационному обмену для налоговых целей и реорганизации бизнеса.

Проект BEPS отличается от предыдущих попыток ОЭСР фундаментально реформировать международную налоговую систему единым пониманием, достигнутым на уровне правительств многих стран, о необходимости разработки плана глобально скоординированных мероприятий, как на уровне национальных экономик, так и на международном уровне, противодействующих уклонению от налогообложения либо низкому уровню налогообложения. Цель проекта заключается в разработке комплексной, сбалансированной и эффективной стратегии для стран, столкнувшихся с проблемой размывания налогооблагаемой базы и вывода прибыли из-под налогообложения.

План мероприятий BEPS представляет собой фундаментальный пересмотр принципов международного налогообложения и включает 15 основных пунктов (мероприятий), каждый из которых направлен на достижение конкретного результата и должен быть завершен к установленному сроку.

Одним из таких пунктов, а именно мероприятие № 3, является введение странами законодательства о контролируемых иностранных компаниях (CFC rules) (далее – КИК).

Законодательство о КИК в том или ином варианте существует во многих (преимущественно развитых) странах, среди которых Австралия, Аргентина, Великобритания, Венгрия, Германия, Дания, Израиль, Индонезия, Испания, Италия, Канада, Китай, Мексика, Новая Зеландия, Норвегия, США, Турция, Финляндия, Франция, Швеция, ЮАР, Южная Корея, Япония. С 2015 года к таким странам присоединилась и Россия.

Основным нормативным актом, регулирующим антиофшорную политику, стал так называемый «закон о контролируемых иностранных компаниях» (антиофшорный закон). Данный закон вносит поправки в налоговый кодекс РФ (далее – НК РФ), вводит новые понятия (КИК и иностранная структура без образования юридического лица (далее – ИСБЮЛ)) и меры по борьбе с уклонением от налогообложения. Закон был подписан Владимиром Путиным в ноябре 2014 года и вступил в силу с 1 января 2015-го.

Для более успешного проведения антиофшорной политики в РФ в июне 2015 года была запущена программа по возвращению активов из-за рубежа в РФ, которая получила название амнистия капиталов. Суть амнистии – легализация активов (движимое и недвижимое имущество, ценные бумаги, ценные вещи и т. д.) граждан, с которых ранее не были уплачены налоги, иными словами получение информации об активах российских граждан, ранее не «заявленных» в РФ. Однако, можно сказать, что амнистия капиталов в РФ провалилась, официальных данных нет, но, исходя из общедоступных источников, можно сказать, что амнистией

воспользовалось всего лишь около 2 500 человек. Позже был запущен второй этап амнистии капиталов, об эффективности которого можно будет судить только после февраля 2019 года.

Антиофшорный закон внес беспрецедентные изменения в НК РФ, направленные на то, чтобы обеспечить уплату налогов с прибыли иностранных компаний, контролируемых российскими резидентами, в российский бюджет по российским правилам.

Данный закон впервые ввел механизм налогообложения в РФ прибыли контролируемых иностранных компаний путем включения не распределенной прибыли данных компаний в налогооблагаемую базу контролируемых их лиц – резидентов РФ, а также ответственность налогоплательщиков за неисполнение соответствующих обязанностей. Кроме того, закон ввел правила признания организаций налоговыми резидентами РФ на основании критерия «места управления» и уточнил условия применения международных соглашений об избежании двойного налогообложения на базе концепции «фактического получателя дохода».

Данный закон затронул многих российских бизнесменов, которые прямо или косвенно владеют или управляют иностранными компаниями (в том числе тех, кто не только преследует цели экономии на налогах, но и просто ведет свой бизнес в зарубежных странах). Новые правила по подаче различных уведомлений, предоставлению отчетности, расчету прибыли КИК и другим связанным вопросам ставят сегодня многих бизнесменов в замешательство. В связи с этим в данной книге мы решили рассмотреть наиболее часто задаваемые и актуальные вопросы, связанные с владением и управлением КИК и ИСБЮЮЛ российскими налоговыми резидентами.

Кроме того, чтобы наш путеводитель по миру КИК стал более наглядным и полезным, мы также включили в книгу и разбили на соответствующие тематики вопросы наших клиентов и посетителей нашего сайта, а именно раздела оффшор-форум, где описываются различные ситуации и задаются конкретные вопросы, в которых наши специалисты помогают разобраться и дают профессиональные советы.

Еще больше полезной информации вы можете найти на сайте нашей компании в разделе «контролируемые иностранные компании» или получить профессиональную консультацию в одном из наших офисов у наших сотрудников, которые специализируются в различных областях, таких как международное право, международное налоговое планирование, международный аудит, российский бухгалтерский учет, российское право, российское налоговое планирование.

Определение КИК и контролирующего лица

Почему было введено законодательство о КИК в РФ?

Проблема использования национальными компаниями офшорных юрисдикций в целях агрессивного налогового планирования является проблемой не только РФ, но и всего мира в целом. Особый спрос на данный вид услуг представляют крупные фирмы, ТНК и банки, которые при вывозе капитала используют всевозможные лазейки в национальном законодательстве.

Большая часть потоков капитала в РФ и из РФ также транзитом осуществляется через офшорные и спарринг-офшорные юрисдикции. В основном это относится к прямым иностранным инвестициям, кредитам, займам, торговле на фондовых рынках. Таким образом, от 2/3 до 3/4 накопленных и отправленных из РФ инвестиций за рубеж связаны с офшорными или спарринг-офшорными юрисдикциями. По большей части это так называемый репатриированный капитал – возвращенный в свою страну капитал, ранее инвестированный за границу.

Использование офшоров российским бизнесом причиняло огромный вред интересам Российского государства и российскому корпоративному и финансовому сектору в связи с тем, что:

Анонимность владения и управления офшорами используется для криминальной деятельности, в том числе, для уклонения от уплаты налогов, коррупции и финансирования терроризма.

Налоговая оптимизация корпоративной структуры российских предприятий и их товарных потоков с использованием офшоров приводит к недобору налогов в бюджет РФ.

Активный вывод капиталов за пределы территории РФ приводит к обескровливанию финансовой системы.

Владение российскими активами (бизнесом, рабочими предприятиями, недвижимым имуществом) через иностранные компании, ставит под угрозу экономическую безопасность РФ.

Какими законодательными актами были введены нормы КИК?

Основным нормативным актом, регулирующим антиофшорную политику, стал так называемый «закон о контролируемых иностранных компаниях» (антиофшорный закон) – Федеральный закон от 24.11.2014 N 376 «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)».

Данный закон внес поправки в налоговый кодекс РФ, ввел новые понятия, такие как КИК, иностранная структура без образования юридического лица, фактическое право на доходы. Закон был подписан Владимиром Путиным в ноябре 2014 года и вступил в силу с 1 января 2015-го.

Для более успешного проведения антиофшорной политики в РФ в июне 2015 года была запущена программа по возвращению активов из-за рубежа в РФ, которая получила название амнистия капиталов – Федеральный закон от 08.06.2015 N 140 «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ».

Суть амнистии – легализация активов (движимое и недвижимое имущество, ценные бумаги, ценные вещи и т. д.) граждан, с которых ранее не были уплачены налоги, иными словами получение информации об активах российских граждан, ранее не «заявленных» в РФ.

Что такое КИК?

Контролируемой иностранной компанией признается иностранная организация/иностранная структура без образования юридического лица, которая не является налого-

вым резидентом РФ, а её контролирующим лицом является организация и (или) физическое лицо, признаваемые налоговыми резидентами РФ.

Кто является контролирующим лицом КИК?

По общему правилу, **контролирующим лицом** иностранной организации признается физическое или юридическое лицо, доля участия которого в этой организации составляет более 25 процентов (пп. 1 п. 3 ст. 25.13 НК РФ). Пониженный порог в 15% установлен для международных компаний (п. 3.1 ст. 25-13).

В частном случае, если доля участия всех лиц, признаваемых налоговыми резидентами РФ, в этой организации (для физических лиц – совместно с супругами и несовершеннолетними детьми) составляет более 50 процентов, то для признания лица контролирующим доля его участия в компании должна составлять более 10 процентов (пп. 2 п. 3 ст. 25.13 НК РФ).

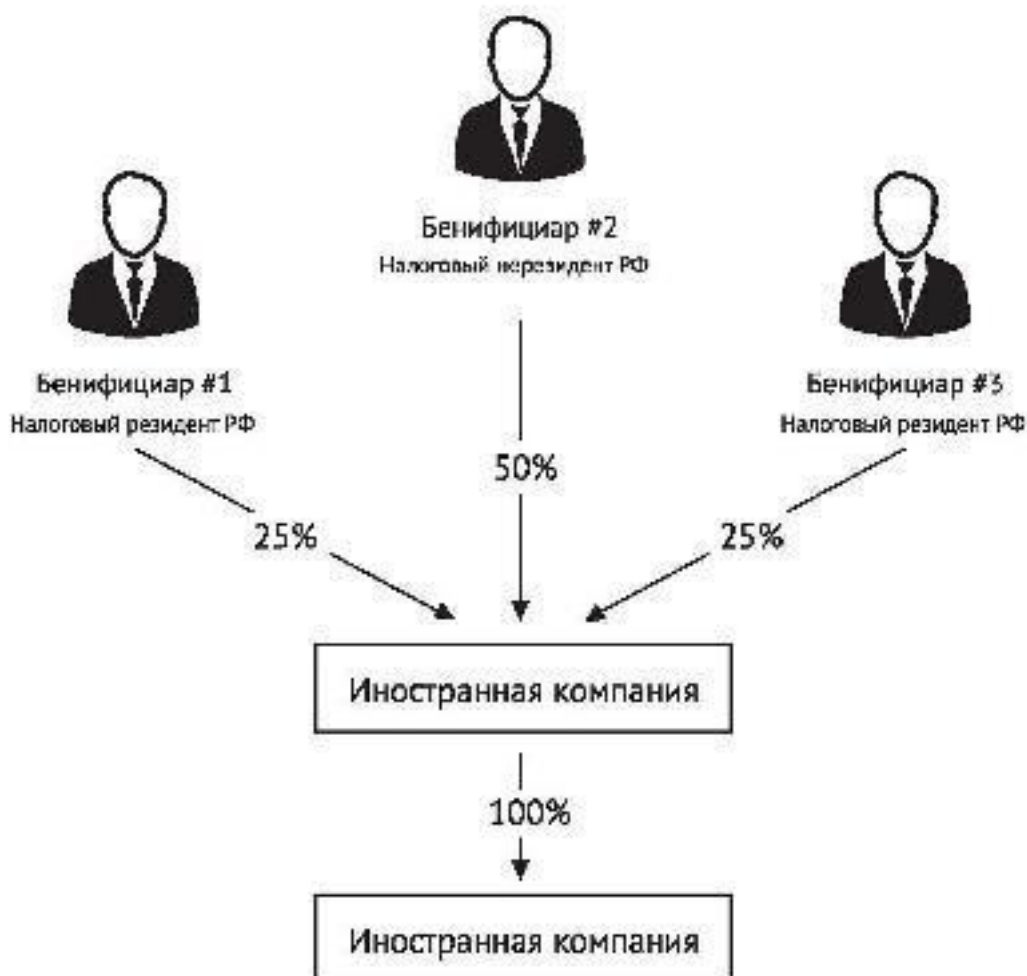
Также контролирующим лицом может быть признано лицо, не отвечающее установленным выше признакам, но **осуществляющее контроль** над организацией в своих интересах или в интересах своего супруга и несовершеннолетних детей. Осуществлением контроля над организацией признается оказание или возможность оказывать определяющее влияние на решения, принимаемые этой организацией **в отношении распределения полученной организацией прибыли (дохода) после налогообложения** в силу прямого или косвенного участия в такой организации, участия в договоре (соглашении), предметом которого является управление этой организацией, или иных особенностей отношений между лицом и этой организацией и (или) иными лицами; для иностранной структуры – в силу законодательства иностранного государства или договора.

Справочная информация*

В отношении прибыли КИК за 2015 год действовали переходные нормы (п.1 ст.3 ФЗ № 376 “О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций”)), согласно которым контролирующим лицом признавалось физическое или юридическое лицо, доля участия которого в иностранной организации составляла более 50%. То есть при участии лица в иностранной компании в доле равной 50% (и менее), такое лицо не признавалось контролирующим (Письмо Минфина от 31 марта 2016 г. N 03-10-10/18182). С 2016 года действуют общие правила определения доли участия в КИК для признания лица контролирующим, как указано выше.

Пример

В данном примере Бенефициары (налоговые резиденты РФ) не будут признаваться контролирующими лицами (при условии отсутствия иного контроля с их стороны). Однако у Бенефициаров сохраняется обязанность представить уведомление о начале прекращения участия в иностранной организации.



Ниже представлена сравнительная таблица по различным долям владения иностранной компанией с учетом переходного периода в 2015–2016 годах.

	2015				2016				2017 и последующие годы			
Налоговый нерезидент РФ	30%	50%	50%	75%	30%	50%	50%	75%	30%	50%	50%	75%
Налоговый резидент РФ 1	70%	50%	25%	25%	70%	50%	25%	25%	70%	50%	25%	25%
Налоговый резидент РФ 2	0	0	25%	0	0	0	25%	0	0	0	25%	0
Признание ИнКо КИК	+	-	-	-	+	+	-	-	+	+	-	-
Сумма прибыли не подпадающая под налогообложение	<50 млн.				<30 млн.				<10 млн.			

Рис. 2: Сравнение вариантов владения долями иностранных компаний налоговыми резидентами РФ, при которых налоговые резиденты не будут признаваться контролируемыми лицами (при условии отсутствия иного контроля с их стороны)

Что понимается под «осуществлением контроля»?

Осуществлением контроля над организацией признается оказание или возможность оказывать определяющее влияние на решения, принимаемые такой организацией в отношении распределения полученной организацией прибыли (дохода) после налогообложения в силу прямого или косвенного участия в такой организации, участия в договоре (соглашении), предметом которого является управление этой организацией, или иных особенностей отношений между лицом и организацией и (или) иными лицами.

Осуществлением контроля над иностранной структурой без образования юридического лица признается оказание или возможность оказывать определяющее влияние на решения, принимаемые лицом, осуществляющим управление активами такой структуры, в отношении распределения полученной прибыли (дохода) после налогообложения между ее участниками (пайщиками, доверителями или иными лицами) либо иными бенефициарами в силу законодательства иностранного государства или договора.

Что такое ИСБОУЛ?

Иностранной структурой без образования юридического лица признается организационная форма, созданная в соответствии с законодательством иностранного государства (территории) без образования юридического лица (в частности, фонд, партнерство, товарищество, траст, иная форма осуществления коллективных инвестиций и (или) доверительного управления),

которая в соответствии со своим личным законом вправе осуществлять деятельность, направленную на извлечение дохода (прибыли) в интересах своих участников (пайщиков, доверителей или иных лиц) либо иных бенефициаров.

Признается ли ИСБОУЛ КИК?

Да. КИК признается иностранная структура без образования юридического лица, контролирующими лицами которой являются организации и (или) физические лица, признаваемые налоговыми резидентами Российской Федерации.

Кто может быть признан контролирующим лицом ИСБОУЛ?

В такой иностранной структуре априори контролирующим лицом считается ее **учредитель**. Однако учредитель не признается контролирующим лицом ИСБОУЛ, если он не вправе получать прибыль (доход) ИСБОУЛ, не распоряжаться ею, не сохранил прав на переданное структуре имущество (и не сохранил права получить такие права в будущем), а также не осуществляет контроль над структурой (как определено выше) (п. 8–11 ст. 25.13 НК РФ).

Иное лицо (например, в трасте контролирующим лицом может быть признан **бенефициар** или **протектор**) может быть признано контролирующим, если в отношении этого лица выполняется хотя бы одно из следующих условий:

- 1) такое лицо имеет фактическое право на доход (его часть), получаемый такой структурой;
- 2) такое лицо вправе распоряжаться имуществом такой структуры;
- 3) такое лицо вправе получить имущество такой структуры в случае ее прекращения (ликвидации, расторжения договора).



Рис. 3: Понятие контролируемой иностранной компании и контролирующего лица

Анализ теоретической ситуации – Офшор форум GSL

Ситуация 1

Применимость КИК

Обычное небольшое Нидерландское ЗАО (B.V.), созданное резидентом EU, ведет много лет активную прямую стандартную работу по предоставлению консалтинговых услуг на EU рынке. Изредка у ЗАО случалась небольшая прибыль (мало сотен тысяч евро по итогам года).

В определенный момент несколько лет назад мне, как его сотруднику (но живущему в РФ), в порядке корпоративной схемы поощрения это B.V. продало акции в размере 10.0% (а 90.0% было у резидентов EU).

Компания рассматривает возможность (в рамках корпоративной схемы поощрения) увеличить мою долю акций до нового размера X%, не имея целью передачи управления.

1) В законе говорится о более 25%. Значит, 25.0% (не более 25%) – допустимо, чтобы не возникло КИК?

 **Комментарий GSL**

Верно (при условии, что не менее 50% акций принадлежит не резидентам). Это прямо следует из п. 3 ст. 25.13 Налогового кодекса. Обратите внимание также, что до 1 января 2016 года признание лица контролирующим лицом осуществляется в случае, если доля участия этого лица в организации составляла более 50 процентов (п. 1 ст. 3 Федерального закона от 24.11.2014 N 376-ФЗ).

Однако не следует забывать, что в п. 5 ст. 25.13 Налогового кодекса есть еще и оценочный критерий контроля. Так, если лицо владеет долей в организации, менее чем установленная в законе (соответственно, 25% и менее или 10% и менее), но при этом оно может оказывать определяющее влияние на решения, принимаемые организацией в отношении распределения прибыли, то такое лицо также признается контролирующим лицом организации.

2) Если доля акций для «распределения дивидендов» будет более 25% (например, 26%), НО при этом только часть акций из этих 26% будет «голосующими» – например, 24.9% – ситуации КИК не возникнет?



Комментарий GSL

Долей прямого участия одной организации в другой организации признается непосредственно принадлежащая одной организации доля голосующих акций другой организации или непосредственно принадлежащая одной организации доля в уставном (складочном) капитале (фонде) другой организации, а в случае невозможности определения таких долей – непосредственно принадлежащая одной организации доля, определяемая пропорционально количеству участников в другой организации (п. 2 ст. 105.2 НК РФ).

В Письме от 16.08.2013 №03-01-18/33535 о порядке определения взаимозависимости Минфин России разъяснил, что определение доли прямого участия возможно тремя способами:

- по непосредственно принадлежащей одной организации доле голосующих акций другой организации;
- по непосредственно принадлежащей одной организации доле в уставном (складочном) капитале (фонде) другой организации;
- по непосредственно принадлежащей одной организации доле, определяемой пропорционально количеству участников в другой организации (при невозможности использования первых двух способов).

По нашему мнению, в целях определения долей участия в контролируемой иностранной компании, действительно, имеются в виду только голосующие акции. На это есть следующие аргументы:

1) Вышеуказанные способы определения прямого участия сформулированы альтернативно. То есть допустимо определять долю участия по количеству голосующих акций.

Соответствующее разъяснение на этот счет дано Минфином России в Письме от 06.04.2015 N 03-01-10/19237 «Об определении доли участия организации или физ. лица в иностранной организации для целей признания ее (его) контролирующим лицом указанной организации», а также в Письме от 30.04.2015 N 03-03-06/2/25345:

«Обращаем внимание, что в случае владения ценными бумагами, эмитированными иностранной организацией, в целях определения доли прямого участия в иностранной организации необходимо документальное подтверждение права или его отсутствия у владельца данных ценных бумаг участвовать в общем собрании акционеров с правом голоса по всем вопросам его компетенции согласно личному закону этой иностранной организации и ее учредительным документам»

2) Понятие контроля сформулировано законодателем так: «Осуществлением контроля над организацией в целях настоящего Кодекса признается оказание или возможность оказывать определяющее влияние на решения, принимаемые такой организацией в отношении распределения полученной организацией прибыли (дохода)» (п. 5 ст. 25.13 НК РФ).

Не голосующие акции не дают своему владельцу права принимать решения по каким-либо вопросам деятельности организации, поэтому не может быть и речи о контроле над организацией у владельца не голосующих акций.

Однако всегда есть вероятность, что п. 2 ст. 105.2, ст. 25.13 НК РФ будут истолкованы налоговыми органами иначе, и доля участия будет определяться исходя из доли участия в уставном капитале (способ 2) независимо от наличия права голоса.

Есть еще интересный момент, который вытекает из приведенного письма Минфина: отсутствие права голоса по акциям необходимо подтверждать. Документом, подтверждающим, что привилегированные акции не признаются голосующими, является решение последнего общего собрания акционеров о полной выплате дивидендов по привилегированным акциям.

3) Если в результате перераспределения акций часть акций будет выкуплена компанией, и в результате получится такая конфигурация:

- 45% (имеют право голоса и дивидендов) – EU резидент,
- 33% (НЕ имеют права голоса и НЕ имеют права дивидендов) – сама компания В.В.,
- 22% (имеют право голоса и дивидендов) – физическое лицо.

В этой ситуации будет ли по закону о КИК моя доля считаться как 22% (не КИК)? Или она будет считаться как $22 / (22 + 45) = 32.84\%$ – то есть возникнет ситуация КИК?



Комментарий GSL

В практике налоговых органов в целях определения взаимозависимости собственные акции или доли в ООО не учитываются (Письмо Минфина России от 21.06.2013 N 03-01-18/23476). Можно предположить, что данная логика будет применена и по контролируемым иностранным компаниям. Исходя из этого, доля участия в приведенном примере составит больше 25%.

Как определить долю участия в иностранной организации?

Существует два вида участия в организации: прямое и косвенное.

Долей прямого участия физического лица/одной организации в другой организации признается непосредственно принадлежащая:

- доля голосующих акций другой организации;
- непосредственно принадлежащая доля физическому лицу/одной организации в уставном (складочном) капитале (фонде) другой организации.

Справочная информация*

В случае невозможности определения таких долей – непосредственно принадлежащая доля физическому лицу/одной организации в другой, определяется пропорционально количеству участников в другой организации.

Пример

РосКо принадлежит 30% доли голосующих акций в ИнКо, следовательно, ИнКо будет являться КИК для РосКо, а РосКо контролирующим лицом для целей налогообложения.



Рис. 4: Доля прямого участия РосКо в ИнКо

Долей косвенного участия физического лица/одной организации в другой организации признается доля, определяемая в следующем порядке:

– определяются все последовательности участия одной организации в другой организации через прямое участие каждой предыдущей организации в каждой последующей организации соответствующей последовательности;

– определяются доли прямого участия каждой предыдущей организации в каждой последующей организации соответствующей последовательности;

– суммируются произведения долей прямого участия одной организации в другой организации через участие каждой предыдущей организации в каждой последующей организации всех последовательностей.

Справочная информация*

Кроме того, важно учитывать, что при определении доли участия в организации учитывается также участие физического лица или организации в иностранной структуре без образования юридического лица, которая в соответствии со своим личным законом вправе участвовать в капитале иных организаций либо в иных иностранных структурах без образования юридического лица.

Пример

РосКо А непосредственно не участвует в ИнКо С, но доля ее косвенного участия составляет 27% ($50\% * 60\% * 50\% + 40\% * 30\%$), поэтому РосКо А для целей налогообложения будет признаваться контролирующим лицом ИнКо С со всеми вытекающими из этого обязанностями.



Рис. 5: Доля косвенного участия одной организации в другой

При определении доли участия учитываются только голосующие акции или не голосующие тоже?

Физическое лицо признается в одном из случаев контролирующим лицом иностранной организации, если доля его участия в этой организации составляет более 25 процентов (п. 3 ст. 25.13 НК РФ) – в случае если доля других участников организации – налоговых резидентов РФ менее 50% или они вовсе отсутствуют. В противном случае будет достаточным для рассмотрения данной ситуации доля участия – более 10 % (пп. 2 п. 2 ст. 25.12 НК РФ). При этом в п. 5 ст. 25.13 НК РФ указано, что доля участия физического лица в организации определяется в соответствии с порядком, предусмотренным ст. 105.2 НК РФ.

В соответствии с п. 2 ст. 105.2 НК РФ долей прямого участия лица в организации признается непосредственно принадлежащая такому лицу доля голосующих акций этой организации. Таким образом, в случае, если доля владения физического лица в организации составляет любое количество не голосующих акций, то такое лицо не признается контролирующим. Однако существует риск учета и не голосующих акций (см. дискуссию на эту тему на стр. 17–18 выше).

Как учитываются обыкновенные и привилегированные акции при определении доли участия в иностранной организации?

По российскому законодательству акционерный капитал может быть представлен обыкновенными и привилегированными акциями. Акционеры – владельцы обыкновенных акций общества могут участвовать в общем собрании акционеров с правом голоса. Таким образом, обыкновенные акции являются голосующими.

В то же время и владельцы привилегированных акций также могут иметь право голоса (п. 1 ст. 29, п. 1 ст. 32 и п. 1 ст. 49 Федерального закона от 26.12.1995 N 208-ФЗ “Об акционерных обществах”).

В соответствии с Письмами Минфина России от 06.04.2015

№ 03-01-10/19237 и от 16.08.2013 № 03-01-18/33535, при определении доли прямого участия необходимо обладать информацией обо всех голосующих акциях организаций, как обыкновенных, так и привилегированных. По мнению Минфина, документом, подтверждаю-

щим, что привилегированные акции не признаются голосующими, является решение последнего общего собрания акционеров о полной выплате дивидендов по привилегированным акциям.

В случае, если у владельцев привилегированных акций не возникло право принимать участие в общем собрании акционеров с правом голоса, их привилегированные акции не будут рассматриваться голосующими при условии документального подтверждения данного обстоятельства.

Обращаем внимание, что долю участия в компании (долю голосующих акций) для установления факта контроля, с точки зрения российских правил о КИК, необходимо рассчитывать от числа голосующих акций компании.

Однако следует учитывать, что в соответствии с абз. 3 п. 3 ст. 25.15 НК РФ «в случае, если доля участия налогоплательщика — контролирующего лица в КИК отличается от доли в прибыли, на которую налогоплательщик в случае ее распределения имеет право, прибыль КИК учитывается при определении налоговой базы у налогоплательщика — контролирующего лица в доле, соответствующей доле в прибыли КИК, на которую это лицо имеет право ...».

Пример

Акционерный капитал компании представлен 70% голосующих акций (с правом получения прибыли) и 30% не голосующих акций (с правом получения прибыли).

1) Физическое лицо владеет:

- 25% голосующих акций
- 15% не голосующих акций

Следовательно, физическое лицо признается контролирующим лицом, так как доля его участия более 25% ($25/70 \cdot 100 = 36\%$), но доля прибыли, учитываемая при определении налоговой базы, будет составлять не 25%, а 40%.

Данное правило (абз. 3 п. 3 ст. 25.15 НК РФ) действует аналогичным образом, если у акционера есть контроль (возможность оказывать влияние на решения о распределении прибыли) через владение только голосующими акциями без права получения прибыли. В этом случае у контролирующего лица налогообложения не будет, поскольку оно не получает прибыль.

2) Физическое лицо владеет:

- 15% голосующих акций
- 40% не голосующих акций

Следовательно, физическое лицо не признается контролирующим лицом, так как доля его участия менее 25% ($15/70 \cdot 100 = 21\%$), и не уплачивает НДФЛ с полученной прибыли.

Однако обращаем внимание, что, если будут установлены обстоятельства, свидетельствующие об осуществлении контроля над иностранной организацией в своих интересах или в интересах своего супруга и несовершеннолетних детей, то все пропорции участия не будут иметь значения для налоговых органов в силу п. 6 ст. 25.13 НК РФ.

На какую дату определяется доля участия контролирующего лица в иностранной компании и КИК?

Доля участия контролирующего лица определяется:

- на дату принятия решения о распределении прибыли, принятого в календарном году, следующем за налоговым периодом по соответствующему налогу для налогоплательщика — контролирующего лица, на который приходится дата окончания финансового года в соответствии с личным законом этой контролируемой иностранной компании;

- в случае, если такое решение не принято, то на 31 декабря календарного года, следующего за налоговым периодом по соответствующему налогу для налогоплательщика — контролирующего лица, на который приходится дата окончания финансового года контролируемой иностранной компании.

Анализ теоретической ситуации – Офшор форум GSL

Ситуация 2

Признание дохода по КИК

Правильно ли я понимаю, что 31.12.2016 г. мы признаем доход по КИК за предыдущий год, за 2015? Об этом говорится в п. 1.1 ст. 223 НК РФ?

Комментарий GSL

Для иллюстрации нормы п. 1.1 ст. 223 НК РФ приведем примеры:

– если финансовый год КИК пришёлся на период 01.01.2015 г. – 31.12.2015 г., то статус контролирующего лица и его доход в виде прибыли КИК определяется на дату 31.12.2016 г., уведомление о КИК подаётся в ИФНС не позднее 20 марта 2017 года;

– если финансовый год КИК отличается от календарного года, например, составляет период 01.10.2015 г. – 30.09.2016 г., то статус контролирующего лица и его доход в виде прибыли КИК впервые в целях законодательства РФ о КИК определяется на дату 31.12.2017 г., уведомление о КИК подаётся в ИФНС не позднее 20 марта 2018 года.

Обязанности по уведомлению об участии в иностранных компаниях и КИК

Уведомление об участии в иностранной организации и о КИК это одно и то же?

Нет. Это два абсолютно разных вида уведомления, которые подаются при выполнении разных условий по владению и управлению иностранными компаниями и приводят к разным последствиям.

В каких случаях возникает обязанность по уведомлению об участии в иностранной компании?

С 2015 года налогоплательщики (физические и юридические лица) обязаны уведомлять налоговый орган о своем участии в иностранных организациях (п. 3.1 ст. 23 НК РФ) в случае, если доля такого участия превышает 10 процентов. Уведомление подается разово только в случае начала/прекращения участия или если изменилась доля участия в компании/ ИСБЮЛ.

Справочная информация*

Указанные обязательства не возникают, если участие в иностранных организациях реализовано исключительно через прямое и (или) косвенное участие в российских публичных компаниях (кроме международных публичных компаний).

Международные компании информируют о своем участии в иностранных компаниях в течение одного месяца с даты своей регистрации.



Рис.6: Обязанности по уведомлению об участии в иностранных компаниях

Анализ теоретической ситуации – Офшор форум GSL

Ситуация 3

Налоговая просит информацию по КИК.

Правомерность.

Я являюсь 100% владельцем иностранной компании в одной из европейских юрисдикций не из белого списка, о чем подал соответствующее уведомление в 2015. Живу в РФ. Сама компания осуществляет свою деятельность не в РФ, и директором я не являюсь.

Буквально после новогодних праздников получаю звонок от налоговой с просьбой приехать к ним и предоставить документы по компании, информацию о том, где находятся счета компании, кто и откуда ей управляет, протоколы по на значению директора. Вроде им пришла какая то инструкция сверху. Я сам прозрачен как владелец и готов уведомлять и отчитываться по КИК в рамках законодательства в виде уведомления и отчетности, начиная с 2017 года. Но поскольку пока нет никакой практики по КИК, не хотел бы попасть под эти эксперименты.

1) *Правомерны ли просьбы налоговой? Как бы Вы посоветовали поступить?*

Комментарий GSL

Для того, чтобы квалифицированно разобраться в создавшейся ситуации, необходимо определиться, в какой официальной процессуальной ситуации (отношениях) физическое лицо находится с территориальной ИФНС в настоящее время.

Под этим подразумевается, что, по нашему разумению, ИФНС имеет право задавать вопросы физическому лицу в части поданного им уведомления исключительно и только в рамках двух процедур:

- а) камеральная проверка;
- б) выездная проверка.

Каждая из указанных процедур начинается посредством вынесения соответствующего письменного решения-документа полномочным должностным лицом налогового органа, с которым физическое лицо обязаны ознакомиться.

2) *Могу сказать точно, что никакой официальной проверки в данном случае нет. Но допустим, если бы это была официальная проверка (камеральная или выездная). В этом случае непонятно кто собственно субъект проверки – акционер или компания. Не могли бы вы пояснить, правильно ли я понимаю, что:*

Если проверка происходит в отношении акционера иностранной компании (физического лица, резидента РФ), то такая проверка может быть направлена только на установление факта и доли владения КИК, исполнение обязанностей акционера по уплате налогов с КИК, либо уплате налогов с распределенных дивидендов, либо по поводу отчетности в рамках КИК. И в данном случае не может идти речи о предоставлении акционером сведений о том, кто управляет компанией, откуда она управляется, различных внутренних корпоративных документов компании, где находятся банковские счета и т.д. (за исключением документов, подтверждающих прибыль, в случае если она определяется по правилам РФ).

Если проверка происходит в отношении самой иностранной компании, то такая проверка может осуществляться только в случае если у ФНС есть подтвержденные сведения о том, что деятельность компании осуществляется в РФ, известны должностные лица и т. д., ну и соответственно, такая проверка может быть направлена на исполнение обязанностей иностранной компании по постановке на учет и по уплате налогов в РФ.

Комментарий GSL

Согласно положений п. 2 ст. 88 НК РФ, этого не требуется. Они это могут начать делать, ни о чем предварительно не уведомляя физическое лицо.

Если посмотреть ст.ст. 87-88-89 НК РФ и сопряженные с ними правила, то станет понятно, что бессмысленно гадать сейчас, что там себе надумали в ИФНС, поскольку по смыслу п. 2 ст. 87 основной целью как камералки, так и выездной проверки являются правильность соблюдения законодательства о налогах и сборах. А это может быть субъективно – все что угодно...

То есть, физическое лицо обязано подать Уведомление о владении акциями нерезидента. Ок – допустим это сделали.

ИФНС считает, что этого якобы недостаточно.

Их предполагаемый алгоритм действий, например, в рамках камералки, должен быть следующий:

а) начинают камералку;

б) в случае выявленных недостатков, противоречий, ошибок и прочего согласно п. 3 ст. 88 НК РФ сообщают об этом физическому лицу с требованием в 5-дневный срок представить документы, а также пояснить и т.п.;

в) они обязаны рассмотреть пояснения физического лица и документы, и в случае своего несогласия или МОЛЧАНИЯ физического лица обязаны составить Акт о проверке в порядке, предусмотренном ст. 100 НК РФ.

Взаимоотношения по выездной проверке, конечно, отличаются, но по сути все, что происходит (должно происходить) письменно между сторонами.

Таким образом, подытожим риски и возможные действия:

а) Можно (имеете право) при любых обстоятельствах ждать письменного запроса (требования) от ИФНС о предоставлении документов-сведений в связи с поданным Уведомлением и до тех пор не предпринимать никаких ответных действий.

б) Ссылаясь на положения п. 7 ст. 88 НК можно предоставить дополнительные документы, сведения и пояснения, поскольку и если они не предусмотрены порядком опосредующим подачу спец-Уведомления и подождать, например, выездной проверки или Акта по результатам камералки.

в) Или сотрудничать с ИФНС на основании устных переговоров, опасаясь не уложиться в 5-дневный срок в том случае, если поступит официальный запрос и не удастся продлить сроки предоставления доков и прочего.

В какой форме подается уведомление об участии в иностранной компании? Объем подаваемой информации.

Налогоплательщики-организации представляют уведомления в налоговый орган по установленным формам (форматам) в электронной форме. Налогоплательщики – физические лица вправе представить указанные уведомления на бумажном носителе.

Уведомление должно содержать следующую информацию:

1) дата возникновения основания для представления уведомления;

2) наименование иностранной организации (ИСБЮЛ);

3) регистрационный номер (номера), код (коды) налогоплательщика, адрес;

4) организационная форма ИСБЮЛ;

5) доля участия налогоплательщика в иностранной организации, раскрытие порядка участия налогоплательщика в организации при наличии косвенного участия;

6) информация о том, является ли налогоплательщик – учредитель ИСБЮЛ ее контролирующим лицом.

Анализ теоретической ситуации – Офшор форум GSL

Ситуация 4

Подача финансовой отчетности КИК

Для LLC, открытого в США, необходимо предоставлять аудит при подаче уведомления КИК?

Компания открыта в 2016, и сейчас сдана нулевая отчетность в налоговую США.



Комментарий GSL

При подаче уведомления контролирующее лицо не обязано представлять аудиторское заключение в отношении фин. отчетности КИК.

По фин. отчетности за 2016 год уведомление о КИК подается до 20 марта 2018 года.

В какой форме подается уведомление об участии в ИСБЮЮЛ? Объем подаваемой информации.

Аналогично требованиям по предоставлению уведомления об участии в иностранной организации.

В какие сроки и куда подается уведомление об участии в иностранной организации?

Сроки подачи уведомления: уведомление о начале/прекращении участия или изменении доли участия в иностранных организациях представляется в срок не позднее трех месяцев.

Уведомление предоставляется разово. В случае, если основания для представления такого уведомления не изменились, повторное уведомление не представляется.

Куда подается уведомление: если контролирующим лицом является организация – в налоговый орган по месту нахождения организации, если контролирующим лицом является физическое лицо – в налоговый орган по месту жительства физического лица.

В какие сроки и куда подается уведомление об участии в ИСБЮЮЛ?

Аналогично требованиям по предоставлению уведомления об участии в иностранной организации.

Какие санкции могут быть применены при неподаче уведомления об участии в иностранной организации/ ИСБЮЮЛ или за предоставление ложной информации в уведомлении?

За непредставление (или несвоевременное непредставление) уведомления об участии в иностранных организациях или представление уведомления об участии в иностранных организациях, содержащего недостоверные сведения, предусмотрен штраф в размере 50 тыс. руб. в отношении каждой иностранной организации.

Какие обязанности возникают, если лицо признает себя контролирующим лицом?

В случае если иностранная компания признается КИК, то у налогоплательщика – физического/юридического лица возникает обязанность:

- подавать уведомление о КИК на ежегодной основе;
- уплатить налог на нераспределенную прибыль КИК по ставке 13% – НДФЛ или 20% – налог на прибыль юридических лиц.

Справочная информация*

Если прибыль КИК была распределена, то такая прибыль уменьшается на величину дивидендов, выплаченных этой

иностранной компанией в календарном году, следующим за годом, за который в соответствии с личным законом такой компании составляется финансовая отчетность, с учетом промежуточных дивидендов, выплаченных в течение финансового года, за который составляется эта финансовая отчетность (П. 1 ст. 25.15 НК РФ).

Таким образом, прибыль КИК облагается НДФЛ у физического лица один раз, либо в виде дивидендов (распределенная прибыль), либо в виде нераспределенной прибыли.

Анализ теоретической ситуации – Оффшор форум GSL

Ситуация 5

Выплата дивидендов с оффшорной компании на счет в иностранном банке

1) *Могу ли я выплатить дивиденды с оффшорной компании (Сейшелы, счет в Латвии) на личный счет в том же иностранном банке (в Латвии)? Не нарушает ли это валютное законодательство? Резидент РФ.*



Комментарий GSL

В соответствии с п. 5.1. ст. 12 ФЗ “О валютном регулировании и валютном контроле...” на счета физических лиц – резидентов, открытые в банках, расположенных на территориях государств – членов ОЭСР или ФАТФ, могут быть зачислены денежные средства, выплачиваемые в виде накопленного процентного (купонного) дохода, выплата которого предусмотрена условиями выпуска принадлежащих физическому лицу – резиденту внешних ценных бумаг, иных доходов по внешним ценным бумагам (дивиденды, выплаты по облигациям, векселям, выплаты при уменьшении уставного капитала эмитента внешней ценной бумаги). С 1 июля 2016 года Латвия стала членом ОЭСР.

Осталось для целей законности такой проводки выяснить, задекларирован ли личный счет у резидента в установленном порядке в ИФНС, а также задекларирована ли там же сама компания по правилам КИК.

2) *Я правильно понял, что если счет физ. лица и компания не задекларированы по правилам КИК, то выплата дивидендов будет нарушать валютное законодательство РФ с соответствующими штрафами до 100% от суммы? Или это повлечет за собой только штраф за не уведомление о КИК и штраф о счете физика в иностранном банке, но при этом сама выплата не будет нарушать 173ФЗ?*

В данной ситуации остается очень высокая вероятность того, что ИФНС по своей обычной практике постарается “окучить” налогоплательщика, что называется “по полной”, а там пусть суд решает, кто прав...

Такая позиция (проводки по незадекларированным зарубежным счетам – незаконны), в частности, выражена в Письмах Федеральной налоговой службы:

- 1) Письмо № ЗН-3-17/5523@ от 16.07.2017 и
- 2) Письмо № ОА-3-17/5973@ от 05.09.2017

Ситуация 6

Расчет налоговой базы по КИК

Если у одного физ. лица несколько КИК, налоговая база суммируется или по каждому КИК считается отдельно. И налог уплачивается разными платежками?

Применяются ли нормы и ограничения валютного законодательства РФ к КИК?



Комментарий GSL

Суммы прибыли контролируемой иностранной компании относятся к доходам, полученным от источников за пределами Российской Федерации. Налоговая база по ним определяется совокупно (3-НДФЛ/ Лист Б. Доходы от источников за пределами Российской Федерации), но отдельно от иных доходов.

Кроме того, есть некоторые особенности, например:

– При определении налоговой базы доходы в виде прибыли КИК не подлежат уменьшению на сумму налоговых вычетов;

– Сумма налога, исчисленного в отношении прибыли контролируемой иностранной компании, уменьшается на величину налога, исчисленного в отношении этой прибыли в соответствии с законодательством иностранных государств и (или) законодательством Российской Федерации (в том числе налога на доходы, удерживаемого у источника выплаты дохода), а также на величину налога на прибыль организаций, исчисленного в отношении прибыли постоянного представительства этой контролируемой иностранной компании в Российской Федерации, пропорционально доле участия контролирующего лица в этой компании.

Общая сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет, исчисленная исходя из налоговой декларации, уплачивается налогоплательщиком в срок не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

По поводу валютного законодательства, КИК не является валютным резидентом РФ, ограничения к самой иностранной компании применяться не могут.

В каких случаях возникает обязанность по уведомлению о КИК?

Налогоплательщики (физические и юридические лица) обязаны уведомлять налоговый орган о КИК в случае, если доля такого участия превышает 25% (10% в частном случае) или если налогоплательщики осуществляют контроль над организацией в своих собственных интересах или интересах своих супругов или несовершеннолетних детей (см. рис. 7 на стр. 54).

Справочная информация*

Указанные обязательства не возникают, если участие в иностранных организациях реализовано исключительно через прямое и (или) косвенное участие в российских публичных компаниях.



Рис.7: Обязанность по уведомлению о КИК

Анализ теоретической ситуации – Офшор форум GSL

Ситуация 7

Уведомление ФНС об участии в КИК

Есть иностранная организация, которая на 100% принадлежит бенефициару по договору траста.

Эта организация, в свою очередь, владеет 30% акций закрытого иностранного фонда (фонд привлекает средства для инвестиций в венчурные проекты). Акции относятся к отдельному классу и не дают права на управление фондом – только на распределение прибыли.

Нужно ли уведомлять об участии в данном фонде?



Комментарий GSL

В данной ситуации следует уточнить ряд деталей, в частности: является ли фонд юридическим лицом.

Если фонд – юридическое лицо, а акции – не голосующие, есть некоторые основания не уведомлять об участии, однако, в связи с некоторой неопределенностью формулировок п. 2 ст. 105.2 НК РФ, может быть целесообразным занять более консервативную позицию и уведомить об участии в фонде.

Если фонд – это ИСБЮЛ, то уведомлять об учреждении ИСБЮЛ не нужно, поскольку сам налогоплательщик не учреждал фонд. До изменений в НК РФ от 15.02.2016 налогоплательщики должны были сообщать в налоговый орган об учреждении иностранных структур без образования юридического лица, а также о контроле над ними или наличии фактического права на получаемый ими доход (пп. 2 п. 3.1 ст. 23 НК РФ в старой редакции). В данном случае бенефициар является лицом, имеющим фактическое право на прибыль закрытого иностранного фонда в случае ее распределения. И если бенефициар является российским налогоплательщиком, то эти факты до указанных выше поправок в НК РФ были сопряжены с обязанностью предоставить в налоговый орган Уведомление об участии в иностранных организациях (об учреждении иностранных структур без образования юридического лица), дополнительно заполнив сведения в отношении косвенного участия в иностранном фонде.

В какой форме подается уведомление о КИК? Объем подаваемой информации.

Налогоплательщики-организации представляют уведомления в налоговый орган по установленным формам (форматам) в электронной форме. Налогоплательщики – физические лица вправе представить указанные уведомления на бумажном носителе.

Уведомление должно содержать следующую информацию:

- 1) период, за который представляется уведомление;
- 2) наименование КИК;
- 3) регистрационный номер КИК, код иностранной организации в качестве налогоплательщика в государстве ее регистрации;
- 4) организационная форма ИСБЮЛ, наименование и реквизиты документа об учреждении, дата учреждения (регистрации), регистрационный номер (иной идентификатор) при их наличии (или их аналоги);
- 5) дата, являющаяся последним днем периода, за который составляется финансовая отчетность КИК за финансовый год в соответствии с ее личным законом;
- 6) дата составления финансовой отчетности КИК в соответствии с ее личным законом, а также дата завершения налогового периода по налогу на прибыль (доходы) в соответствии с ее личным законом;
- 7) дата составления аудиторского заключения по финансовой отчетности КИК;
- 8) доля участия налогоплательщика в КИК, раскрытие порядка участия налогоплательщика в КИК при наличии косвенного участия;
- 9) описание оснований для признания налогоплательщика контролирующим лицом КИК;
- 10) описание оснований для освобождения прибыли КИК от налогообложения в соответствии с НК РФ.

В какие сроки и куда подается уведомления о КИК?

Сроки подачи уведомления: уведомление о контролируемых иностранных компаниях представляется в срок не позднее 20 марта года, следующего за налоговым периодом, в котором

доля прибыли контролируемой иностранной компании подлежит учету у контролирующего лица.

Куда подается уведомление: если контролирующим лицом является организация – в налоговый орган по месту нахождения организации, если контролирующим лицом является физическое лицо – в налоговый орган по месту жительства физического лица.

Анализ теоретической ситуации – Офшор форум GSL

Ситуация 8

Уведомление о КИК и подача 3-НДФЛ

Я физ. лицо в РФ. Летом 2016 года с партнером открыли фирму в США. Партнер резидент США. 50/50. Уведомление об участии в иностранной компании в налоговую я отправлял. На текущий момент прибыли у компании нет. В США подана нулевая отчетность.

Необходимо ли мне как налоговому резиденту РФ до 20 марта 2017 года подать уведомление о КИК? Или если период 2016 года, то это делается в 2018 году?

Соответственно, и 3НДФЛ в 2017 необходимо будет по-давать?



Комментарий GSL

Уведомление о КИК представляется в срок не позднее 20 марта года, следующего за налоговым периодом, в котором контролирующим лицом признается доход в виде прибыли КИК в соответствии с гл. 23 «Налог на доходы физических».

Датой фактического получения дохода в виде суммы прибыли КИК признается последнее число налогового периода по налогу, следующего за календарным годом, на который приходится дата окончания периода, за который составляется финансовая отчетность за финансовый год в соответствии с личным законом иностранной организации (иностранной структуры без образования юридического лица) (п.п. 1.1 ст. 223 НК РФ).

Из вышеизложенного следует, что по фин. отчетности за 2016 год физ. лицо (с долей участия, превышающей 25%) обязано подать уведомление о КИК до 20 марта 2018 года. В случае если по фин. отчетности прибыль КИК за 2016 год составит 30 млн. руб., то физ. лицо обязано включить прибыль КИК в декларацию 3-НДФЛ за 2017 год.

Таким образом, в 2017 году физ. лицо в отношении фин. отчетности КИК за 2016 год не подает уведомление о КИК и декларацию 3-НДФЛ.

Ситуация 9

Уведомление о КИК, приобретенной в 2016

Нужно ли подавать до 20 марта 2017 года уведомление о КИК, приобретенной в ноябре 2016, если в декабре 2016 состоялась выплата дивидендов?

Является ли этот факт моментом признания дохода КИК, с которым законодатель связывает необходимость подачи уведомления?

Компания будет ликвидироваться в 2017 году.



Комментарий GSL

Если Вы приобрели компанию, которая существовала в 2015 году, и являлись налоговым резидентом РФ в 2016 году, то в этом случае необходимо подать уведомление о КИК в срок не позднее 20 марта 2017 года.

Моментом признания дохода по КИК является 31 декабря 2016 года – на эту дату физ. лицо являлось контролирующим лицом иностранной компании (п. 2 ст. 25.14, п. 1.1 ст. 223 НК РФ).

Для целей подачи уведомления о КИК факт выплаты дивидендов в декабре 2016 года и будущая ликвидация компании значения не имеют.

Ситуация 10

Уведомление об убыточной КИК, приобретенной в 2016

А как быть с ситуацией, когда в 2016 году приобретается убыточная компания, то есть решения о распределении при были, с которым п. 2 ст. 25.14 связывает подачу уведомления о КИК, нет, т.к. нет самой прибыли?

“Уведомление о контролируемых иностранных компаниях представляется в срок не позднее 20 марта года, следующего за налоговым периодом, в котором контролирующим лицом признается доход в виде прибыли контролируемой иностранной компании...”, то есть если была выплата дивидендов, скажем, в июне 2017 года, контролирующее лицо должно подать свое первое уведомление о КИК не позднее 20 марта 2018 года, несмотря на то, что на 31.12.2016 года такое лицо было налоговым резидентом РФ и уже являлось контролирующим лицом.



Комментарий GSL

Для целей уведомления о КИК финансовый результат самой иностранной компании (прибыль или убыток) не является определяющим. В форме уведомления о КИК нет графа о размере прибыли КИК, – от налогоплательщика требуется только указать, каким способом он её определил.

Таким образом, если по состоянию на 31.12.2016 года налоговый резидент, – физическое лицо или организация, признаётся контролирующим лицом организации, существовавшей в 2015 году, по основаниям, перечисленным в статье 25.13 НК РФ (с учётом доли участия в КИК свыше 50% на переходный период), то в срок не позднее 20 марта 2017 года ему следует подать уведомление о КИК установленной формы в ИФНС по месту жительства (месту нахождения организации).

Ситуация 11

Период, за который представляется уведомление о КИК

Какой год нужно указать в уведомлении о КИК в графе “период, за который представляется уведомление”, который нужно сдать до 20 марта 2018 года?



Комментарий GSL

В поле «Период, за который представляется уведомление» указывается налоговый период (календарный год) по налогу на прибыль организаций или налогу на доходы физических лиц, за который налогоплательщиком представляется Уведомление о КИК – то есть 2017 год. Именно по состоянию на 31.12.2017 г. контролирующему лицу вменяется доход в виде прибыли КИК, которую КИК получила/не получила за финансовый год, завершившийся в 2016 году.

Ситуация 12

Период, за который подается уведомление о КИК

Сдали уведомление о КИК по отчетности 2016 года в срок до ..18 года. На первом листе указали период – за 2017 год. Сейчас налоговый орган звонит и говорит, что нужно было писать период на первом листе – 2016 год.

Это правильно?



Комментарий GSL

По общему правилу, по отношению к финансовой отчётности КИК за период, завершившийся в 2016 году (например, отчётной датой является 31.12.2016 г.), налоговый резидент идентифицирует себя в качестве контролирующего лица по состоянию на 31.12.2017 г. и, соответственно, подаёт в ИФНС уведомление о КИК за 2017 год в срок, не позднее 20.03.2018 г. Это следует из совокупности норм п. 2 ст. 25.14, п. 1.1 ст. 223, пп. 12 п. 4 ст. 271 НК РФ. В таком случае в поле «Период, за который представляется уведомление» указывается налоговый период, за который налогоплательщиком представляется уведомление о КИК, – 2017 год.

В п. 10 Приказа ФНС России от 13.12.2016 N ММВ-7-13/679@ “Об утверждении формы и порядка заполнения формы уведомления о контролируемых иностранных компаниях, а

также формата и порядка представления уведомления о контролируемых иностранных компаниях в электронной форме” указывается, что в поле “Период, за который представляется уведомление” указывается налоговый период (календарный год) по налогу на прибыль организаций или налогу на доходы физических лиц, за который налогоплательщиком представляется уведомление в соответствии с пунктом 2 статьи 25.14 Кодекса. Представляется, что это соответствует нашей трактовке закона.

Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.