



## ЗАКОН О «НАЛОГОВОЙ РЕПАТРИАЦИИ»

*Вниманию российских организаций и граждан, использующих в своей деятельности иностранные образования – юридические лица (организации) и структуры без создания юридического лица*

Юридическая компания «Пепеляев Групп» сообщает, что подписан и с начала 2015 г. вступит в силу закон о «налоговой репатриации»<sup>1</sup>, который может привести:

- 1) к необходимости раскрытия налоговым органам контроля российских лиц над иностранными образованиями, включая структуры без создания юридического лица;
- 2) и к уплате российских налогов с прибыли иностранных образований, управляемых или контролируемых из России.

### Общая характеристика

Предварительный анализ закона позволяет сделать вывод, что для некоторых конгломератов с российским и иностранным элементами могут наступить оба изложенных последствия, для иных – какое-либо одно из них; возможна и ситуация, когда таких последствий не возникнет (в зависимости от конкретных обстоятельств).

Закон прямо направлен на изменение ранее существовавшего понимания, что введение иностранного элемента в российские бизнес-структуры позволяет отсрочить уплату российского налога, который без иностранного элемента подлежал бы уплате, либо позволяет уменьшить размер налога или избежать его уплаты, независимо от подлинной степени иностранного участия в фактически сложившихся отношениях (т.е. в том числе если иностранное участие номинально и преследует преимущественно налоговые цели). В рамках существующей практики зачастую в иностранной юрисдикции налог также не подлежит уплате, возникает «двойное не-налогообложение». Ввиду формальной правомерности подобных действий их можно было назвать своего рода налоговой льготой, устанавливаемой налогоплательщиком самостоятельно.

Область действия закона сформулирована весьма широко.

Действие закона не исчерпывается иностранными образованиями из ранее утвержденного «чёрного списка» офшорных юрисдикций<sup>2</sup>. Новые правила распространяются на любые юрисдикции. Поэтому закон по содержанию шире заявленной цели «деофшоризации». Более того, применение новых правил будет возможно и при ведении иностранными образованиями реальной деятельности за границей. Новые правила допускают лишь отдельные исключения, применимость которых зависит, главным образом, не от некоего «белого списка» юрисдикций, а от конкретных обстоятельств (высокая эффективная ставка налога, высокая доля операционных доходов и др).

<sup>1</sup> Федеральный закон от 24 ноября 2014 г. № 376-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)».

<sup>2</sup> Подп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ, Приказ Минфина России от 13.11.2007 № 108н.

Закон содержит четыре основных инструмента «налоговой репатриации»:

- 1) статус налогового резидента России для определённых иностранных организаций;
- 2) статус «контролируемой иностранной компании» (КИК), включая как организации, так и структуры без создания юридического лица;
- 3) проверка, является ли иностранное лицо, которому выплачивает доход российский плательщик, подлинным выгодоприобретателем (бенефициаром) этого дохода;
- 4) обязанность иностранного продавца уплатить российский налог при опосредованной продаже российской недвижимости (т.е. при продаже участия в иностранных организациях, чьи активы прямо или косвенно представлены преимущественно российской недвижимостью).

Некоторые предложения, обсуждавшиеся при разработке закона, не вошли в закон (например, уточнение налоговых ограничений процентов при «тонкой капитализации»). Государственная Дума отклонила также некоторые поправки к законопроекту, которые внесло Правительство РФ, по форме их внесения, но весьма вероятно, что поправки Правительства РФ будут приняты отдельным законом.

Уже сейчас очевидно, что в законе есть некоторые пробелы и противоречия, поэтому возможны уточнения закона, улучшающие положение налогоплательщиков. Однако такие уточнения вряд ли изменят общую направленность закона, возможно и его некоторое ужесточение, которое, вместе с тем, не может иметь обратной силы.

## 1. Статус налогового резидента России для иностранных организаций

Относительно более просты для понимания в принятом законе правила, согласно которым иностранная организация может быть признана российским налоговым резидентом, если местом управления ею является Россия.

Признаки управления сформулированы в законе широко: достаточно установить осуществление в России любого уровня управления, как стратегического, так и повседневного (текущего). В Комментариях к Модельной конвенции ОЭСР об избежании двойного налогообложения предлагается давать преимущество стратегическому управлению. Некоторые страны дают преимущество текущему управлению, этот же подход предлагался в поправках Правительства РФ и может быть закреплён в будущем.

Управление в России для признания иностранной организации российским налоговым резидентом должно осуществляться постоянно.

Иностранная организация может самостоятельно признать себя российским налоговым резидентом, а затем отказаться от этого статуса.

Признание иностранной организации российским налоговым резидентом означает, что она должна исчислять налоги, а также исполнять иные, сопутствующие обязанности налогоплательщика (постановка на учёт, подача отчётности и т.п.), так же, как российская организация.

С другой стороны, такая иностранная организация сможет применить ставку налога на дивиденды 0% (при соблюдении некоторых иных условий).

**π<sup>g</sup>** |

Ранее при налогообложении в России иностранных организаций можно было использовать признаки постоянного представительства – осуществления коммерческой деятельности (операций, приносящих доход) в России. Эти признаки (подписание контрактов и т.п.) относятся, главным образом, к активным операционным доходам (продажа товаров и т.п.), тогда как новые признаки можно применить к организациям, чьи доходы являются пассивными (дивиденды, проценты, роялти, арендная плата и т.п.).

Для иностранных организаций, признанных российскими налоговыми резидентами, закон пока не предусмотрел обязанность раскрытия лиц, фактически контролирующих их. Такая обязанность присутствует в законодательстве о противодействии отмыванию, которое применимо при совершении иностранными организациями финансовых операций через российские банки и иные финансовые

институты. В этой связи нельзя исключать, что признание иностранной организации российским налоговым резидентом может позволить в некоторых ситуациях правомерно избежать раскрытия лица, фактически контролирующего такую организацию. Однако каждая подобная ситуация подлежит тщательному анализу на предмет сохраняющихся рисков.

Закон предусматривает отраслевые исключения из правил налогового резидентства – для добычи углеводородов и получения долгового финансирования за границей.

## 2. Правила о «контролируемых иностранных компаниях»

Согласно принятому закону, если у иностранной организации контролирующее лицо является российским, то она признаётся «контролируемой иностранной компанией» (КИК) и её прибыль, которая не была распределена контролирующему лицу, облагается у контролирующего лица, как если бы эту прибыль получило само контролирующее лицо. Налог уплачивается по ставке, установленной для обычных доходов (13% для физических лиц и 20% для организаций), в том числе если прибыль КИК образована за счёт полученных КИК дивидендов. Дивидендная ставка, которая с 2015 г. составит 13%, применима лишь при состоявшемся распределении прибыли.

**π<sup>g</sup>** |

Закон поощряет распределение прибыли российским контролирующим лицам («хотите в офшорах – пожалуйста, но деньги – сюда»).

Такой же по сути подход применим к иностранным структурам без образования юридического лица, включая, в частности, трасты и фонды.

Вместе с тем, к иностранным организациям, которые не просто контролируются, а управляются из России и потому признаются российскими налоговыми резидентами, правила КИК применяться не будут.

Для применения новых налоговых правил КИК предусмотрены пороги суммы прибыли, полученной КИК:

50 млн. руб. в 2015 г.

30 млн. руб. в 2016 г.

10 млн. руб. с 2017 г.

### 2.1. Признаки осуществления российским лицом контроля в отношении иностранной организации или структуры

Для иностранных организаций основным признаком контроля является порог прямого или косвенного участия: 25 % единолично (в 2015 г. – 50 %) или 10 %, если все российские резиденты, участвующие в организации, имеют долю более 50 %, даже если эти лица не являются взаимозависимыми (количественный критерий).

Доли участия близких родственников (супругов и несовершеннолетних детей) учитываются в совокупности.

Для структур без создания юридического лица долевой порог неприменим, в этой части закон, скорее всего, будет уточнён в будущем.

Лицо признаётся контролирующим организацию или структуру независимо от долевого порога, если оно оказывает или может оказывать определяющее влияние на решения, принимаемые в отношении распределения полученной прибыли (дохода) КИК между бенефициарами в силу законодательства или договора (качественный критерий).

Контролирующим лицом может быть в том числе иностранная организация, признанная налоговым резидентом России по новым правилам.

**П<sup>g</sup>** | 25%-ная, а тем более 10%-ная доля может не давать влияния на принимаемые решения ни единолично, ни согласованно с взаимозависимыми лицами. Вместе с тем, закон не предусматривает права доказывать отсутствие контроля, что может породить противоречие между налоговыми последствиями и фактически сложившимися отношениями.

## 2.2. Исключение для «высоконалоговых» КИК

Прибыль КИК освобождается от российского налога, если эффективная ставка иностранного налога для КИК составляет не менее 75 % от средневзвешенной российской ставки, которая была бы применена к КИК при исчислении российского налога на прибыль («высоконалоговая» КИК).

Дополнительные условия – создание КИК в юрисдикции, с которой Россия имеет международный договор об избежании двойного налогообложения, и отсутствие такой юрисдикции в «чёрном» списке «непрозрачных» юрисдикций, не обеспечивающих обмен налоговыми данными с российской налоговой службой.

## 2.3. Значение реальной деятельности в стране инкорпорации

Прибыль КИК освобождается от российского налога, если доля доходов КИК, не входящих в перечисленный в закон перечень доходов, которые по своему содержанию являются инвестиционными, т.е., по смыслу закона, доля операционных доходов КИК, составляет не менее 80 % («операционная» КИК).

Применимы изложенные выше дополнительные условия – создание КИК в юрисдикции, с которой Россия имеет международный договор об избежании двойного налогообложения, и отсутствие такой юрисдикции в «чёрном» списке.

Вместе с тем, доходы от консультационных и иных подобных услуг приравнены к инвестиционным и не считаются операционными. В целом перечень инвестиционных доходов шире, чем перечень «пассивных» доходов, при выплате которых за границу удерживается налог у источника. Возможность признать доходы, обычно считающиеся инвестиционными, в качестве операционных доходов, если получение этих доходов является основной деятельностью КИК, предусмотрена лишь для отдельных видов инвестиционных доходов (например, проценты у иностранных банков).

**П<sup>g</sup>** | Закон устанавливает жёсткий долевым признаком освобождения прибыли КИК от российского налога, причём доля рассчитывается, как правило, именно исходя из абстрактного вида дохода, а не конкретных обстоятельств его получения. Если доля не соблюдена, невозможно получить освобождение от российского налога, даже доказав фактическое ведение деятельности за границей, что также может создать противоречие между налоговыми последствиями и фактически сложившимися отношениями.

## 2.4. Отраслевые исключения

Освобождается от российского налога прибыль контролируемых банка или страховой организации в юрисдикции, которая имеет с Россией международный договор об избежании двойного налогообложения.

Предусмотрено также освобождение при размещении облигаций.

В закон не вошло обсуждавшееся исключение из правил КИК для иностранных организаций, акции которых допущены к обращению на иностранных биржах.

**П<sup>g</sup>**

Таким образом, долговое финансирование за границей освобождается от правил КИК, а привлечение капитала через выпуск акций законодатель по сути предлагает осуществлять в России.

Предусмотрены исключения для добычи углеводородов, схожие с исключениями из правил налогового резидентства.

Из правил КИК исключаются иностранные благотворительные организации и трасты, которые не могут распределять прибыль или возвращать имущество учредителям.

**П<sup>g</sup>**

Полагаем, что для применения этих освобождений необходимо обеспечить, чтобы деятельность благотворительной КИК соответствовала заявленным целям. Если фактически такая КИК будет предоставлять своим контролирующим лицам такие же возможности, как и обычная КИК (например, нанимать контролирующих лиц для оказания услуг по управлению инвестициями и по сути передавать прибыль через оплату услуг), то её статус может быть перекалифицирован российскими налоговыми органами.

## 2.5. Уведомление налогового органа

Контролирующее лицо обязано уведомить налоговый орган о контроле. Для структур без создания юридического лица нужно сообщать также об их учреждении и наличии права на получение от них дохода.

Закон обязывает сообщить о контроле в том числе над КИК, попадающими под изложенные выше освобождения от налога. Уведомление необходимо и при убытке КИК, иначе его нельзя будет перенести на будущее.

Сама КИК, если она имеет в России налогооблагаемое имущество (недвижимость), обязана сообщить об этом с указанием основных сведений о себе, включая данные о контролирующих лицах и выгодоприобретателях.

Российские налоговые резиденты должны будут представлять уведомления об участии в иностранных организациях, начиная с 10%-го порога (чтобы лишить смысла дробление участия). В отношении структур без создания юридического лица нет долевого порога уведомления. При непредставлении указанных уведомлений взымается штраф.

## 2.6. Исчисление налогооблагаемой прибыли

Размер прибыли КИК в налоговых целях определяется:

- по «личному закону» КИК, если отчётность КИК подлежит обязательному аудиту и со страной юрисдикции КИК у России действует договор об избежании двойного налогообложения; вместе с тем, не учитываются переоценка ценных бумаг и иных финансовых инструментов и резервы; иные начисления (например, амортизация goodwill) в законе пока не ограничены;
- в иных ситуациях – по российским налоговым правилам, для чего необходимо будет привести учёт и отчётность, составленные по правилам страны нахождения контролируемого лица, к российскому налоговому учёту.

Исчисление налога с прибыли КИК производится за год, следующий за годом, когда эта прибыль подлежит распределению (т.е. следующий год после получения).

Предусмотрены различные правила избежания двойного налогообложения одной и той же прибыли (зачёт иностранного налога, уплаченного КИК, или российского налога, удержанного при выплате российской организацией, и др.).

Вместе с тем, в законе нет возможности консолидации прибылей и убытков между несколькими КИК одного контролирующего лица.

### 3. Закрепление понятия «фактическое право на доход»

При выплате из России за границу «пассивных» доходов (дивидендов, процентов, роялти, арендной платы и т.п.), с которых российское налоговое законодательство предусматривает удержание налога у источника, Минфин России начал внедрять в правоприменительную практику концепции подлинного выгодоприобретателя (фактического получателя, бенефициарного владельца) и кондуитного (транзитного, проводящего) получателя дохода.

Подлинный выгодоприобретатель – это лицо, которое получает доход и при этом своей волей и в своём интересе пользуется и распоряжается им. Получатель, который весь доход перечисляет какому-либо третьему лицу («кондуит»), не является бенефициарным и не может пользоваться преимуществами, которые предусмотрены международными договорами.

Этот подход предлагалось применять к любым международным договорам, предусматривающим освобождение выплат от налога у источника или снижение размера налога, а не только к тем из договоров, где содержалась оговорка о бенефициарном получателе или иное подобное ограничение.

В обоснование этого подхода Минфин России ссылается на комментарий к Модельной конвенции ОЭСР об избежании двойного налогообложения<sup>3</sup>.

Закон закрепляет этот подход.

**П**<sup>g</sup> | В закон вошло несколько разных формулировок, выражающих изложенную концепцию. Отметим также, что понятия «фактический получатель», «лицо, имеющее фактическое право на доход» и «бенефициарный собственник» используются в некоторых русских переводах международных соглашений, но не вполне согласуются с внутрироссийской правовой терминологией. Поэтому высока вероятность, что закон будет уточнён.

В законе в соответствии с международной практикой предусмотрена возможность «взгляда сквозь» (look through) кондуитного получателя:

- если он получает доход для российского лица, то считается, что этот доход получает российское лицо, в связи с чем возможно освобождение от налога у источника;
- если он получает доход для другого иностранного лица, в том числе из другой юрисдикции, то могут быть применены налоговые льготы, которые применило бы это другое иностранное лицо, получив доход напрямую.

### 4. Обложение российским налогом опосредованной продажи недвижимости

В рамках действующих правил<sup>4</sup> у иностранных организаций облагаются российским налогом на прибыль доходы от продажи долей участия (акций) российских организаций, более половины активов которых представлена недвижимостью, находящейся в России.

Закон обязывает облагать в России доходы иностранных организаций от продажи долей (акций) любых организаций, прямо или косвенно владеющих российской недвижимостью. Иностранная организация должна сама исчислить налог.

Из данной поправки следует стремление государства облагать налогом в России продажу российской недвижимости независимо от её оформления:

- напрямую (непосредственно), посредством купли-продажи недвижимости;
- или опосредованно (косвенно), посредством продажи акций (долей) организаций, которые прямо или косвенно владеют недвижимостью в России.

<sup>3</sup> См. напр. письмо Минфина России от 9 апреля 2014 г. № 03-00-ПЗ/16236.

<sup>4</sup> Подп. 5 п. 1 ст. 309 НК РФ.



Порядок определения доли косвенного владения недвижимостью, как и порядок принудительного взыскания налогов, если продавец владеет недвижимостью косвенно и не состоит на учёте в российском налоговом органе, пока остаётся неясным.

### О чём подумать, что сделать

Одними из вариантов адаптации существующих структур под закон могут стать:

- распределение прибыли КИК с применением более низкой налоговой ставки, чем общеустановленная, которая будет применяться для вменённой прибыли КИК, включая ставку 0% для организаций – получателей дивидендов;
- «репатриация» структур, для функционирования которых за рубежом нет явной деловой необходимости. Иностранные организации, подпадающие под новый закон, могут быть ликвидированы, а их активы могут быть репатрированы через продажу участия в Россию или получение ликвидационного остатка. Законодатель позволяет совершить такие действия без уплаты российского налога, но при условии завершения ликвидации иностранных организаций до 2017 г.

Обратной стороной отсутствия налоговых выплат при репатриации активов является их оценка по исторической стоимости на случай дальнейшей продажи.

Иными словами, невозможно одновременно избежать уплаты налога с прироста стоимости активов при их репатриации по сравнению с исторической стоимостью, а затем при продаже активов признать не историческую стоимость, а переоцененную.

Во всех вариантах «добровольной налоговой репатриации» возникает риск, что подобные действия будут восприняты как признание такого же статуса и характера деятельности иностранных сегментов в прошлом и получения искусственной налоговой выгоды. Предложения об «амнистии» капиталов за прошлые периоды не включены в закон, а законопроекты, которые внесены по этому вопросу на сегодняшний день, не приняты.

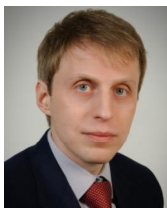
По нашему мнению, существует вероятность, что налоговые органы будут применять к прошедшим периодам концепцию закона в качестве методики выявления и (или) доказывания случаев получения необоснованной налоговой выгоды (согласно Постановлению Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г. № 53 и по аналогии с тем, как в сфере контроля за трансфертным ценообразованием используются правила раздела V.1 НК РФ при спорах, касающихся статьи 40 НК РФ). Более того, нашим специалистам уже известна подобная практика.

### Помощь консультанта

Специалисты юридической компании «Пепеляев Групп» имеют значительный опыт комплексного корпоративного и налогового анализа применяемых структур для правомерного уменьшения имеющихся рисков.

Если у Вас есть вопросы в связи с необходимостью адаптации Вашего бизнеса к требованиям закона, Вы можете обратиться к Вашему менеджеру в «Пепеляев Групп». К практическому анализу последствий принятия закона готовы все группы налоговой практики нашей компании.

**Контактная информация**



**Иван Хаменушко**  
Старший партнер  
«Пепеляев Групп»  
Тел.: +7 (495) 967-00-07  
[i.khamenushko@pgplaw.ru](mailto:i.khamenushko@pgplaw.ru)



**Сергей Сосновский**  
Руководитель налоговой  
Практики  
«Пепеляев Групп» (СПб)  
Тел.: +7 (812) 640-60-10  
[s.sosnovsky@pgplaw.ru](mailto:s.sosnovsky@pgplaw.ru)



**Рустем Ахметшин**  
Старший партнер  
«Пепеляев Групп»  
Тел.: +7 (495) 967-00-07  
[r.ahmetshin@pgplaw.ru](mailto:r.ahmetshin@pgplaw.ru)



**Егор Лысенко**  
Руководитель сибирского  
отделения «Пепеляев Групп»  
в г. Красноярске  
Тел.: +7 (391) 277-73-00  
[e.lysenko@pgplaw.ru](mailto:e.lysenko@pgplaw.ru)



**Петр Попов**  
Ведущий юрист  
«Пепеляев Групп»  
Тел.: +7 (495) 967-00-07  
[p.popov@pgplaw.ru](mailto:p.popov@pgplaw.ru)