

УДК 336.22

ДЕОФШОРИЗАЦИЯ РОССИЙСКОЙ ЭКОНОМИКИ: ОБЗОР ОСНОВНЫХ КОНЦЕПЦИЙ

РУСАКОВА ИРИНА ГЕОРГИЕВНА, канд. экон. наук, профессор кафедры «Налоги и налогообложение» Финансового университета

E-mail: irina.rousakova@gmail.com

АРАКЕЛЯН КАРИНА ВАЛЕРЬЕВНА, аспирант кафедры «Налоги и налогообложение» Финансового университета

E-mail: karina.arakelyam@ru.ey.com

Статья посвящена анализу новых понятий – «налоговое резидентство», «бенефициарный собственник» и «контролируемая иностранная компания», вводимых в российское налоговое законодательство с 2015 г. Предметом исследования стала тенденция развития российского налогового законодательства и налоговой политики России, в том числе в рамках динамично изменяющейся международной обстановки. Цель исследования – анализ достоинств и недостатков налоговой политики, а также ее влияния на инвестиционную привлекательность России для иностранных инвесторов.

В статье сделаны следующие выводы: налоговые реформы приведут к росту налоговой нагрузки на многие российские холдинговые структуры, выстроенные с использованием зарубежных структур собственности; российским международным компаниям необходимо существенно пересмотреть свою деятельность и структуру; возрастет налоговая нагрузка на многие операционные структуры, которые связаны с зарубежными продажами, финансированием и т.п. В связи с этим существование таких операционных структур без внесения в них изменений будет экономически нецелесообразным. Результаты исследования могут быть использованы в практической деятельности при разработке основных направлений налоговой политики на краткосрочную и долгосрочную перспективу.

Ключевые слова: деофшоризация; налоговое резидентство; бенефициарный собственник; контролируемая иностранная компания; налоговая политика.

Deoffshorization of the Russian Economy: an Overview of the Basic Concepts

IRINA G. RUSAKOVA, PhD (Economics), Professor, the Tax and Taxation Chair, the Financial University

E-mail: irina.rousakova@gmail.com

KARINA V. ARAKELYAN, PhD Student, the Tax and Taxation Chair, the Financial University

E-mail: karina.arakelyam@ru.ey.com

This article analyzes the new concepts – «tax residency», «beneficial owner» and «controlled foreign company» – introduced in the Russian tax legislation in 2015. The subject of the study is the development trend in the Russian tax legislation and tax policy in a rapidly changing international environment. The purpose of study is to analyze of the advantages and disadvantages of tax policy as well as its impact on the investment attractiveness of Russia for foreign investors.

The article concludes that tax reforms will lead to an increase in the tax burden on many Russian holding companies created with foreign ownership; Russian international companies need to significantly revise their activities and structure; the tax burden on many operational structures associated with foreign sales, financing, etc. will increase. In this regard, the existence of such operational structures without proper modifications may become economically unreasonable. The results of research can be used in practice when developing the Guidelines for fiscal policy in the short and long term.

Keywords: deoffshorization; tax residency; beneficial owner; controlled foreign company; tax policy.

Курс на деофшоризацию российской экономики

В Послании Президента РФ Федеральному Собранию от 12.12.2013 предложены меры, направленные на деофшоризацию российской экономики, согласно которым:

- доходы компаний, которые зарегистрированы в офшорных юрисдикциях и принадлежат российскому собственнику – конечному бенефициару, должны облагаться налогами согласно российским налоговым правилам, а налоговые платежи должны уплачиваться в российский бюджет;

- компании, зарегистрированные в офшорной юрисдикции, не должны пользоваться мерами государственной поддержки, исполнять государственные контракты структур с государственным участием;
- должна повышаться прозрачность деятельности бизнес-структур;
- необходимо вести борьбу с размыванием налоговой базы, различными офшорными схемами.

Выдвинутые Президентом РФ инициативы, затронувшие деятельность значительной части российского бизнеса, требуют большего объема и глубины раскрытия информации бизнес-структур и приведут к возрастанию рисков многократного налогообложения прибыли для работающих в России зарубежных компаний.

Штраф за неуплату или неполную уплату налога в результате невключения в налоговую базу доли прибыли контролируемой иностранной компании составляет 20% суммы неуплаченного налога, но не менее 100 тыс. руб.

На основе предложенных Президентом РФ инициатив Минфином России был разработан законопроект, содержащий предложения по реформе сферы налогообложения (далее — законопроект), которые получили большой резонанс в российском деловом сообществе и активно обсуждались на ряде дискуссионных площадок. По результатам проведенных общественных обсуждений Минфин России разработал несколько вариантов законопроекта, основным из которых является версия, внесенная в Правительство РФ 26 августа 2014 г. и ставшая основой для изменений Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ), внесенных Федеральным законом от 24.11.2014 № 376-ФЗ.

На основании изменений, внесенных в НК РФ, в рамках курса на деофшоризацию российской экономики в НК РФ:

- установлены правила определения контролируемых иностранных компаний (далее — КИК);

- усовершенствована концепция налогового резидентства, а именно определение налогового резидентства компаний по месту их фактического (эффективного) управления;
- получила более широкое толкование концепция бенефициарного собственника дохода для целей применения положений соглашений об избежании двойного налогообложения;
- внесены нормы о налогообложении доходов, полученных от косвенной реализации недвижимости.

Правила контролируемых иностранных компаний

Согласно правилам КИК прибыль ряда зарубежных компаний российских групп и физических лиц подлежит обложению российским налогом на прибыль организаций или налогом на доходы физических лиц по ставке 13%. При этом организация признается КИК, если она соответствует следующим условиям:

1) она не является налоговым резидентом Российской Федерации;

2) контролирующее лицо (организация или физическое лицо) организации признается налоговым резидентом Российской Федерации.

Под контролем в п. 5 ст. 25.13 НК РФ понимается «оказание или возможность оказывать определяющее влияние» на решения КИК по распределению прибыли. Одним из признаков контроля является доля прямого или косвенного участия в организации налогового резидента Российской Федерации. Контролирующим считается:

1) лицо, доля прямого или косвенного участия которого в организации совместно с супругом и (или) несовершеннолетними детьми, а также иными лицами составляет более 25%;

2) лицо, доля прямого или косвенного участия которого в организации совместно с супругом и (или) несовершеннолетними детьми, а также иными лицами составляет более 10% в случае, если резидентам Российской Федерации принадлежит более 50%.

В Федеральном законе от 24.11.2014 № 376-ФЗ установлен переходный период до 2016 г., согласно которому доля владения составляет более 50% по обоим критериям.

Правила установления КИК распространяются как на юридических, так и физических лиц, являющихся российскими налоговыми

резидентами. Пункт 3.1. ст. 23, а также п. 1–3 ст. 25.14 НК РФ предусматривают, что российский налоговый резидент должен представлять в налоговый орган уведомления:

- об участии в иностранных компаниях, на предоставление которого налогоплательщику отводится один месяц с момента возникновения / изменения доли / прекращения такого участия с долей участия более 10%;
- об участии в иностранных структурах без образования юридического лица не позднее одного месяца с момента возникновения такого участия;
- об участии в КИК, в отношении которых налогоплательщик признается контролирующим лицом (не позднее 20 марта года, следующего за налоговым периодом, в котором доля прибыли контролируемой иностранной компании подлежит учету у контролирующего лица).

Пунктом 7 ст. 25.13 НК РФ предусмотрены следующие условия для исключения прибыли КИК от налогообложения, которые касаются:

- 1) некоммерческих организаций, не распределяющих полученную прибыль;
- 2) компаний из Евразийского экономического союза;
- 3) определенной величины эффективной налоговой ставки КИК (при условии регистрации в государстве, имеющем договор об избежании двойного налогообложения с РФ, кроме стран, не обеспечивающих обмен информацией для целей налогообложения);
- 4) компаний, пассивные доходы от деятельности которых не превышают 20% (при условии регистрации в государстве, имеющем договор об избежании двойного налогообложения с РФ, кроме стран, не обеспечивающих обмен информацией для целей налогообложения); и др.

В случае если КИК является резидентом страны, имеющей международный договор по вопросам налогообложения с Российской Федерацией, прибыль КИК для целей включения в налоговую базу контролирующего лица рассчитывается на основании финансовой отчетности контролируемого лица с некоторыми корректировками. Данная норма действует в случае, если КИК подлежит обязательному аудиту в соответствии с личным законом компании. В остальных случаях налогооблагаемая прибыль КИК определяется в порядке, предусмотренном главой 25 НК РФ (при этом

к налоговой отчетности контролирующего лица, в которой фигурирует прибыль КИК, необходимо прикладывать подтверждающие документы, на основании которых производился расчет данной прибыли, например первичные документы, банковские выписки и т. д.). Прибыль КИК учитывается при определении налоговой базы российского налогоплательщика в случае, если ее величина составила более 10 млн руб. (предусмотрен переходный период: в 2015 и 2016 гг. прибыль КИК учитывается при определении налоговой базы в случае, если ее величина составляет за 2015 г. 50 млн и за 2016 г. — 30 млн руб.).

Кроме того, Закон вводит возможность уменьшать прибыль КИК на сумму полученных убытков прошлых лет, но принять к учету убыток можно только в случае, если за данный период налогоплательщик подавал Уведомление о КИК. Также можно принять убыток, не превышающий сумму убытка за три календарных года, предшествующих 1 января 2015 г.

Штраф за неуплату или неполную уплату налога в результате невключения в налоговую базу доли прибыли КИК составляет 20% суммы неуплаченного налога, но не менее 100 тыс. руб. Федеральным законом от 24.11.2014 № 376-ФЗ предусмотрен переходный период для налоговых периодов 2015–2017 гг., в отношении которых при вынесении решений о привлечении к налоговой ответственности за вышеуказанное налоговое правонарушение штрафы не налагаются; уголовная ответственность не наступает, если ущерб, причиненный бюджетной системе Российской Федерации, возмещен в полном объеме.

Согласно п. 2.2 ст. 277 НК РФ из налоговой базы для целей налога на прибыль при ликвидации КИК исключаются доходы в виде стоимости полученного имущества (имущественных прав). При этом применяются специальные правила определения стоимости полученных активов для целей налогового учета, которые касаются:

- объектов имущества (имущественные права), подлежащих амортизации, а также прав требования по долговым обязательствам, которые подлежат учету по документально подтвержденной стоимости (остаточной стоимости), определяемой по данным учета ликвидируемой иностранной организации;
- оставшейся совокупной стоимости, которая распределяется равномерно на прочие виды

распределяемого имущества (имущественных прав) исходя из их документально подтвержденной стоимости по данным учета ликвидируемой организации.

Данная норма является переходной (утрачивает силу с 1 января 2017 г.) и вводится с целью стимулирования реструктуризации российских групп для обеспечения их соответствия требованиям нового законодательства о КИК.

Концепция бенефициарного собственника

Одним из самых значимых нововведений Федерального закона от 24.11.2014 № 376-ФЗ является закрепление в НК РФ понятия «фактический получатель (бенефициарный собственник) дохода» и введение в настоящий Кодекс концепции фактического права на доход.

Доход иностранных компаний от реализации акций и долей российских организаций, более 50% активов которых представляло недвижимое имущество в Российской Федерации, подлежал налогообложению у источника в РФ

Так, в целях НК РФ фактическим получателем (бенефициарным собственником) дохода признается лицо, которое в силу участия [прямого и (или) косвенного] в организации, либо контроля над организацией, либо в силу иных обстоятельств имеет право самостоятельно пользоваться и (или) распоряжаться этим доходом, либо лицо, в интересах которого иное лицо правомочно распоряжаться таким доходом. При этом учитываются функции, выполняемые этим лицом, а также принимаемые им риски.

В п. 3 ст. 7 НК РФ указано, что льготные условия налогообложения (пониженные ставки, освобождение от налогообложения), предусмотренные международными соглашениями в сфере налогообложения, не подлежат применению, если иностранное лицо, претендующее на применение таких льготных условий, обладает ограниченными полномочиями в отношении

распоряжения доходом, осуществляет посреднические функции, не выполняя иных функций и не принимая на себя рисков, прямо или косвенно выплачивая такой доход (полностью или частично) иному лицу, которое при прямом получении такого дохода от источника в Российской Федерации не имело бы права на применение таких льготных условий.

Таким образом, иностранная организация будет признаваться имеющей фактическое право на получение дохода, если она будет являться непосредственным выгодоприобретателем такого дохода, т.е. лицом, которое фактически получает выгоду от выплачиваемого дохода и определяет его дальнейшую судьбу. При установлении фактического права на доход необходимо учитывать выполняемые данной организацией функции, имеющиеся полномочия и принимаемые риски в отношении выплачиваемого дохода. Фактически компании, получающие и сразу же перераспределяющие доход третьим лицам, не должны признаваться бенефициарным собственником дохода и соответственно не могут применять пониженные ставки по налоговым соглашениям при распределении доходов от источников в Российской Федерации.

Кроме того, п. 1.2. ст. 312 НК РФ установлено, что налоговый агент при выплате дохода в виде дивидендов иностранной организации для целей применения положений соглашения об избежании двойного налогообложения вправе запросить:

- подтверждение, что эта иностранная организация признает отсутствие фактического права на получение дивидендов;
- информацию о том, кто является фактическим получателем дивидендов.

Концепция налогового резидентства

В соответствии с п. 1 ст. 246.2. НК РФ иностранная организация считается налоговым резидентом Российской Федерации, если:

- она признается налоговым резидентом Российской Федерации в соответствии с международным договором;
- местом фактического управления иностранной организацией является Российская Федерация.

Пунктом 2 ст. 246.2 НК РФ определены три условия, выполнение которых является достаточным для признания Российской Федерации

в качестве места фактического управления иностранной организацией:

- большинство заседаний совета директоров (количество заседаний, проведенных в Российской Федерации, больше, чем в другом государстве) проводятся на территории Российской Федерации;
- исполнительный орган организации регулярно (в объеме существенно большем, чем в другом государстве) осуществляет свою деятельность (в отношении этой организации из Российской Федерации);
- главные (руководящие) должностные лица преимущественно реализуют свои функции (принятие решений и осуществление иных действий, относящихся к вопросам текущей деятельности организации) в Российской Федерации.

В случае если вышеупомянутые условия выполняются в отношении нескольких государств, дополнительными условиями для определения места фактического управления иностранной организацией являются:

- ведение бухгалтерского или управленческого учета в Российской Федерации;
- ведение делопроизводства организации в Российской Федерации;
- осуществление оперативного управления персоналом в Российской Федерации.

Пунктом 7 ст. 246.2. НК РФ предусмотрена возможность компаниям самостоятельно признавать себя налоговыми резидентами Российской Федерации, а также отказываться от статуса налогового резидента Российской Федерации. Последствиями признания зарубежных компаний налоговыми резидентами Российской Федерации являются их налогообложение по правилам НК РФ и соответственно уплата налогов в российский бюджет.

Налогообложение прибыли от «косвенной» продажи недвижимости в России

В соответствии с действовавшим до 1 января 2015 г. налоговым законодательством доход иностранных компаний от реализации акций и долей российских организаций, более 50% активов которых представляло недвижимое имущество в Российской Федерации, подлежал налогообложению у источника в Российской Федерации. Таким образом, положения налогового законодательства приводили до недавнего времени к тому, что продажа осуществлялась на

уровне иностранной компании, а не российской организации, что позволяло не облагать полученный доход российским налогом у источника.

Изменения, внесенные подп. 5 п. 1 ст. 309 НК РФ, направлены на то, чтобы обложить налогом прибыль, полученную от реализации вышеуказанных акций и долей вне зависимости от того, на каком уровне владения осуществляется такая реализация. Иными словами, «косвенная» реализация недвижимости (или компаний, которым она принадлежит) подлежит налогообложению у источника в Российской Федерации. Таким образом, действовавшая до недавнего времени норма НК РФ расширена и распространяется на случаи реализации акций и долей иностранных холдинговых компаний, активы которых более чем на 50% представлены недвижимым имуществом в Российской Федерации.

Кроме того, согласно п. 3.2. ст. 23, а также п. 3 ст. 386 НК РФ налогоплательщику необходимо сообщать в налоговый орган по местонахождению объекта имущества сведения об участниках иностранной организации (для иностранной структуры без образования юридического лица — сведения о ее учредителях, бенефициарах и управляющих), включая раскрытие косвенного участия физического лица или публичной компании, если их доля прямого (косвенного) участия превышает 5%.

Выводы

Внесенные в НК РФ изменения будут иметь серьезные последствия для российского бизнеса. В частности, они приведут к росту налоговой нагрузки на многие российские холдинговые структуры, выстроенные с использованием зарубежных структур собственности, что повлечет необходимость в существенном пересмотре их деятельности в рамках таких холдингов. Кроме того, возрастет налоговая нагрузка на многие операционные структуры, которые занимаются продажами, финансированием и т.д. за рубежом, и в связи с этим существование таких операционных структур без внесения в них существенных изменений будет представляться экономически нецелесообразным.

Литература (References)

1. URL: <http://www.finmarket.ru/news/3575778>.
2. URL: <http://www.klerk.ru/buh/news/393658>.
3. URL: <http://www.nalog.ru>.
4. URL: <http://www.minfin.ru>.