

Особенности налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и порядка заполнения декларации



К.В. Новосёлов

Ключевые слова:

контролируемые иностранные компании, прибыль, расчет, декларация, налог

Key words:

controlled by foreign companies, the profit, calculation, declaration, tax

Ключевая идея закона о контролируемых иностранных компаниях (далее — КИК) [1] — установление механизма включения нераспределенной прибыли КИК в состав налогооблагаемых доходов российских акционеров. Так, в 2017 году с прибыли, полученной КИК в 2015 году и не распределенной в виде дивидендов, должен быть уплачен налог на прибыль в Российской Федерации по ставке 20 % (при отсутствии оснований для

освобождения от налогообложения, установленных НК РФ [2]). Действие закона о КИК нацелено прежде всего на налогообложение не активных, а пассивных доходов КИК, таких как проценты, дивиденды, роялти и др.

Напомним, что в общем случае достаточно 25 %-й* доли участия налоговых резидентов Российской Федерации в иностранной компании для признания их контролирующими лицами со всеми вытекающими последствиями в виде необходимости налогообложения прибыли КИК в России и представления уведомления о КИК в российские налоговые органы.

Рассмотрим конкретный пример.

Российская компания А владеет напрямую компанией В (доля участия 100 %), зарегистрированной на Кипре.

* За 2015 год лимит составлял более 50 %.

аннотация

На примере рассматриваются особенности расчета налога на прибыль контролируемых иностранных компаний, а также порядок заполнения Листа 09 декларации по налогу на прибыль организаций, который впервые включен в состав декларации по итогам 2016 года приказом ФНС России от 19.10.2016 № ММВ-7-3/572@.

Последняя, в свою очередь, владеет компанией С, зарегистрированной и осуществляющей свою деятельность на территории Британских Виргинских островов (доля участия 100 %). Таким образом, доля участия (косвенного) организации А в компании С составляет 100 %. Следовательно, компании В и С являются контролируруемыми организацией А. Рассчитаем прибыль КИК С, полученной за 2015 год и, соответственно, подлежащей налогообложению в России у контролирующего лица (организации А) по итогам 2016 года.

Постоянным местонахождением компании С являются Британские Виргинские острова, с которыми у России отсутствует договор об избежании двойного налогообложения. Более того, данная территория включена в перечень государств (территорий), не обеспечивающих обмена информацией для целей налогообложения с Российской Федерацией (утв. приказом ФНС России от 04.03.2016 № ММВ-7-17/117@). Поэтому использование данных финансовой отчетности компании С для расчета налогооблагаемой в России прибыли КИК возможно в том случае, если в отношении такой финансовой отчетности представлено аудиторское заключение, которое не содержит отрицательного мнения или отказа в выражении мнения. Аудит может быть проведен КИК и в добровольном порядке; обязательность его осуществления, установленная в государстве постоянного местонахождения КИК, не имеет значения. Однако в данном случае аудит должен быть проведен в соответствии с международными стандартами аудита.

Допустим, что в отношении финансовой отчетности компании С за 2015 год имеется положительное аудиторское заключение, в связи с чем определение прибыли возможно на основании данных ее финансовой отчетности.

Предположим, что прибыль до налогообложения по данным финансовой отчетности КИК составила 4 000 000 долл. США, при этом у контролирующего лица отсутствует необходимость осуществления корректировок, установленных пунктами 3 и 3.1 ст. 309.1 НК РФ (ввиду отсутствия в 2015 году у КИК операций по переоценке, реализации или иному выбытию долей в уставном (складочном) капитале (фонде) организаций, паев в паевых фондах кооперативов и

паевых инвестиционных фондах, ценных бумаг, производных финансовых инструментов, сумм прибыли (убытка) дочерних (ассоциированных) организаций (за исключением дивидендов), расходов на формирование резервов и доходов от восстановления резервов).

В 2016 году компанией С было принято решение о распределении дивидендов в сумме 1 700 000 долл. США из прибыли за 2015 год в пользу ее учредителя — компании В. Дивиденды в указанной сумме были выплачены 25.06.2016.

Таким образом, прибыль КИК за минусом распределенных дивидендов составила 2 300 000 долл. США (4 000 000 – 1 700 000). Необходимо обратить внимание на то, что у налогоплательщика должно быть документальное подтверждение сумм выплаченных дивидендов.

На данном этапе необходимо проверить, имеет ли право организация А не учитывать прибыль КИК при определении налоговой базы по налогу на прибыль за 2016 год в соответствии с п. 7 ст. 25.15 НК РФ, а именно сравнить показатель прибыли КИК за минусом распределенных дивидендов с пороговым значением — 50 000 000 руб. Для этого необходимо пересчитать прибыль КИК в рубли по среднему курсу, установленному Банком России [2, п. 2 ст. 309.1]. Средний курс определяется налогоплательщиком самостоятельно как среднеарифметическое значение курса иностранной валюты к рублю Российской Федерации, устанавливаемого Банком России, за все дни в году. По расчетам, средний курс за 2015 год составил 60,9579 руб./долл. США.

Умножив прибыль КИК за минусом распределенных дивидендов на средний курс, получим **140 203 170 руб.** (2 300 000 долл. США × 60,9579 руб./долл. США), что выше порогового значения. Следовательно, п. 7 ст. 25.15 НК РФ в данном случае неприменим.

Кроме того, прибыль компании С не может быть освобождена от налогообложения ни по одному из критериев, установленных ст. 25.13-1 НК РФ. Так, ее доходы в полном размере (100 %) состоят из пассивных доходов (*полученные дивиденды, процентные доходы, доходы от использования прав на объекты интеллектуальной собственности на прямую поименованы в п. 4 ст. 309.1 НК РФ в качестве пассивных*).

Расчет эффективной ставки налогообложения доходов (прибыли) не производится, поскольку между Россией и территорией постоянного местонахождения компании С, как уже отмечалось, отсутствует договор об избежании двойного налогообложения и Британские Виргинские острова включены в перечень государств (территорий), не обеспечивающих обмена информацией для целей налогообложения с Российской Федерацией, утвержденный ФНС России [2, п. 7 ст. 25.13-1].

Кроме того, компания С не является некоммерческой организацией; не образована в соот-

ветствии с законодательством государства—члена Евразийского экономического союза; не является банком или страховой организацией, эмитентом обращающихся облигаций, организацией, которой были уступлены права и обязанности по выпущенным обращающимся облигациям, эмитентом которых является другая иностранная организация; не участвует в проектах по добыче полезных ископаемых на основании соглашений о разделе продукции; не является оператором нового морского месторождения углеводородного сырья или непосредственным акционером (участником) операто-

ИНН: 00213288 КПП: 00213288 Стр. 09

Лист 09

Расчет налога на прибыль организаций с доходов в виде прибыли контролируемой иностранной компании

Раздел А. Сведения о контролируемой иностранной компании

1. Номер контролируемой иностранной компании И:О-0:0:0:1:0

2. Организационная форма (код) (только для структур без образования юридического лица) 1 - фонд 4 - товарищество 2 - партнерство 5 - иная форма осуществления коллективных инвестиций и (или) доверительного управления 3 - траст

3. Полное наименование С (в русской транскрипции) С (в латинской транскрипции)

4. Наименование и реквизиты документа об учреждении * (в русской транскрипции) (в латинской транскрипции)

5. Код государства (территории) регистрации (инкорпорации), учреждения 0:9:2 6. Код государства (территории) налогового резидентства 0:9:2

7. Регистрационный номер (иной идентификатор) в государстве (территории) регистрации (инкорпорации), учреждении 1:2:3:4:5:6

8. Код налогоплательщика в государстве (территории) регистрации (инкорпорации), учреждения или аналог (если имеется)

9. Адрес в государстве (территории) регистрации (инкорпорации) БРИТАНСКИЕ ВИРГИНСКИЕ ОСТРОВА, ТОРТОЛА, НАЙТ-СТРИТ (в русской транскрипции)

10. Доля участия в прибыли контролируемой иностранной компании, %

11. Подтверждение основания для освобождения прибыли контролируемой иностранной компании от налогообложения

1001 0 1002 0 1003 0 1004 0 1005 0 1006 0 1007 0 1008 0 0 - нет; 1 - да

* Заполняется только для структур без образования юридического лица.

Подготовлено с использованием системы КонсультантПлюс

ИНН: 00213295 КПП: 00213295 Стр. 09

Лист 09 (продолжение)

Раздел Б1. Расчет суммы налога с доходов в виде прибыли контролируемой иностранной компании, определенной в соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 309.1 Налогового кодекса Российской Федерации

Номер контролируемой иностранной компании И:О-0:0:0:1:0

Код валюты 8:4:0

Показатели	Код строки	Значения показателей
Величина прибыли (убытка) до налогообложения по данным финансовой отчетности за финансовый год (в валюте)	010	4:0:0:0:0:0:0
Общая сумма доходов и расходов, не учитываемых при определении прибыли (убытка) (в валюте)	020	
Общая сумма корректировки прибыли (убытка) (в валюте)	030	
Скорректированная величина прибыли (убытка) (в валюте) (стр.010 - стр.020 - стр.030)	040	4:0:0:0:0:0:0
Сумма промежуточных дивидендов, выплаченных в течение финансового года, за который составлена финансовая отчетность (в валюте)	050	
Сумма дивидендов, выплаченных в календарном году, следующем за годом, за который составлена финансовая отчетность (в валюте)	060	1:7:0:0:0:0:0
Сумма распределенной прибыли (для структур без образования юридического лица или юридических лиц, для которых в соответствии с их личным законом не предусмотрено участие в капитале) (в валюте)	070	
Величина прибыли (убытка) (в валюте)	080	2:3:0:0:0:0:0
Средний курс иностранной валюты к рублю Российской Федерации (в рублях)	090	6:0:9:5:7:9
Величина прибыли (убытка) (в рублях) (стр.080 x стр.090)	100	1:4:0:2:0:3:1:7:0
Сумма полученных доходов в виде дивидендов, источником выплаты которых являются российские организации и фактическое право на которые имеет контролирующее лицо (в валюте)	110	
Величина прибыли, не подлежащей распределению между участниками (пайщиками, доверителями или иными лицами) и направленной на увеличение уставного капитала (в валюте)	120	
Величина прибыли (убытка) для целей налогообложения (в валюте)	130	2:3:0:0:0:0:0
Сумма убытка или части убытка, уменьшающего налоговую базу за налоговый период (в валюте) (стр.140 Приложения № 1 к Листу 09)	140	
Величина прибыли (убытка), подлежащая учету (в валюте)	150	2:3:0:0:0:0:0
Величина прибыли, соответствующая доле контролирующего лица (в рублях) ((стр.150 x п.10 Раздела А Листа 09 / 100 %) x стр.090)	160	1:4:0:2:0:3:1:7:0
Величина прибыли, подлежащая учету у иных контролирующих лиц, через которых реализовано косвенное участие, соответствующая доле участия налогоплательщика (в рублях)	170	
Налоговая база для исчисления налога (в рублях) (стр.160 - стр.170)	180	1:4:0:2:0:3:1:7:0
Сумма исчисленного налога (в рублях)	190	2:8:0:4:0:6:3:4
Сумма налога, исключенного в соответствии с законодательством иностранных государств и (или) законодательством Российской Федерации, а также величина налога на прибыль организаций, исключенного в отношении прибыли постоянного представительства иностранной компании в Российской Федерации, пропорционально доле участия контролирующего лица (в рублях)	200	2:7:7:9:4:1:0:0
Сумма налога к уплате (в рублях) (стр.190 - стр.200)	210	2:4:6:5:3:4

Подготовлено с использованием системы КонсультантПлюс

ра нового морского месторождения углеводородного сырья.

Пунктом 8 ст. 309.1 НК РФ российскому контролирующему лицу предоставлена возможность переноса на будущие периоды убытка, полученного КИК до 1 января 2015 г. по данным финансовой отчетности, но только в сумме, не превышающей сумму убытка за три финансовых года, предшествующие указанной дате (т. е. за 2012—2014 гг.). Примем, что по данным финансовой отчетности компании С у нее отсутствуют накопленные убытки прошлых лет (за 2012—2014 гг.), следовательно, нет оснований для уменьшения прибыли КИК за 2015 год на убытки прошлых лет.

Рассчитаем сумму налога, которую в 2017 году предстоит уплатить контролирующему лицу (организации А) в России с прибыли компании С.

Прибыль КИК за минусом распределенных дивидендов в рублях составит 140 203 170 руб. а сумма исчисленного налога — 28 040 634 руб. (140 203 170 руб. × 20 %).

Так как организация А на дату принятия решения о распределении дивидендов по итогам 2015 года является единственным контролирующим лицом компании С с долей участия 100 %, вся прибыль КИК учитывается у организации А (отсутствуют основания для уменьшения прибыли КИК на суммы прибыли, подлежащие учету при налогообложении у иных контролирующих лиц, через которых реализовано косвенное участие организации А в компании С [2, п. 4 ст. 25.15]).

Из полученной суммы налоговых обязательств согласно п. 11 ст. 309.1 НК РФ могут быть вычтены:

- суммы налога, исчисленные в отношении прибыли КИК в соответствии с законодательством иностранных государств. Такие суммы должны быть документально подтверждены, а в случае отсутствия у Российской Федерации с государством (территорией) действующего международного договора по вопросам налогообложения заверены компетентным органом иностранного государства, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов. Однако в соответствии со ст. 242 Закона о коммерческих компаниях Британских Виргинских островов прибыль КИК С не облагается налогом на данной территории;

- суммы налога у источника, удержанные в Российской Федерации при выплате дивидендов и процентных доходов в пользу КИК С. Допустим, у источника был удержан налог в размере 27 794 100 руб. (сумма была пересчитана в рубли по курсу Банка России, установленному на дату уплаты налога налоговым агентом). Налогоплательщику необходимо располагать документальным подтверждением сумм удержанных налогов.

Таким образом, сумма налога на прибыль к уплате (подлежит зачислению в федеральный бюджет в полном объеме) составит **246 534 руб.** (28 040 634 – 27 794 100).

Контролирующему лицу (организации А) необходимо заполнить Лист 09 налоговой декларации по налогу на прибыль организаций за 2016 год (см. образец заполнения разделов А и Б1. Ввиду определения прибыли КИК по данным финансовой отчетности и отсутствия убытков прошлых лет разделы Б2, Б3 и приложение № 1 к Листу 09 не заполняются). До 20 марта 2017 г. организации А нужно представить в налоговый орган уведомление о КИК, форма которого утверждена приказом ФНС России от 13.12.2016 № ММВ-7-13/679@. [НПП](http://npp.ru)

Литература

1. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций): федер. закон Рос. Федерации от 24 нояб. 2014 г. № 376-ФЗ (с изм. и доп.).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ и вторая от 5 авг. 2000 г. № 117-ФЗ (с изм. и доп.).

об авторе



К.В. Новосёлов,
государственный советник РФ
2-го класса, доцент Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования Финансового университета при Правительстве РФ, к. э. н., доцент
avtor1@nalogkodeks.ru