

# Содержание

<b>Об этой книге</b> .....	9
<b>Об авторах</b> .....	11
<b>Введение</b> .....	13
<b>1. История возникновения правил о КИК в России</b> .....	17
Какими законодательными актами были введены нормы о КИК? .....	17
<b>2. Определение КИК и контролирующего лица</b> .....	19
Что такое КИК? .....	19
Кто является контролирующим лицом КИК? .....	19
Что понимается под осуществлением контроля? .....	21
Что такое ИСБЮЛ? .....	22
Признается ли ИСБЮЛ КИК? .....	22
Кто может быть признан контролирующим лицом ИСБЮЛ? .....	22
Как определить долю участия в иностранной организации? .....	27
Учитываются ли при определении доли участия неголосующие акции? .....	30
Как учитываются обыкновенные и привилегированные акции при определении доли участия в иностранной организации? .....	30
На какую дату определяется доля участия контролирующего лица в ино- странный компании и КИК? .....	32
<b>3. Обязанности по уведомлению об участии в иностранных компаниях и о КИК</b> .....	34
Уведомление об участии в иностранной организации и о КИК — это одно и то же? .....	34
В каких случаях возникает обязанность по уведомлению об участии в иностранной компании? .....	34
В какой форме подается уведомление об участии в иностранной компании? Каков объем подаваемой информации? .....	38
В какой форме подается уведомление об участии в ИСБЮЛ? Каков объем подаваемой информации? .....	39
В какие сроки и в какой орган подается уведомление об участии в иностранной организации? .....	39
В какие сроки и в какой орган подается уведомление об участии в ИСБЮЛ? .....	40

Какие санкции могут быть применены при неподаче уведомления об участии в иностранной организации (или ИСБЮЮЛ) или за предоставление ложной информации в уведомлении? .....	40
Какие обязанности возникают, если лицо признает себя контролирующим лицом? .....	40
В каких случаях возникает обязанность по уведомлению о КИК? .....	42
В какой форме подается уведомление о КИК? Каков объем подаваемой информации? .....	47
В какие сроки и в какой орган подается уведомление о КИК? .....	48
Какие санкции могут быть применены к контролирующему лицу при отсутствии уведомления о КИК или при предоставлении ложной информации в уведомлении? .....	51
Какая ответственность помимо налоговой может наступить при несоблюдении норм о КИК? .....	54
Может ли налоговый орган признать налогоплательщика, не направившего уведомление, контролирующим лицом иностранной организации? .....	56
<b>4. Порядок определения прибыли КИК для целей налогообложения .....</b>	<b>58</b>
Что такое прибыль КИК? .....	58
Как определяется прибыль КИК? .....	59
Как определить прибыль КИК, если согласно законодательству юрисдикции КИК финансовый год не совпадает с календарным годом? .....	60
Можно ли уменьшить налог на прибыль КИК в РФ? .....	61
Как налогооблагаемая база КИК рассчитывается по данным финансовой отчетности, составленной в соответствии с личным законом или МСФО? .....	65
Как налогооблагаемая база КИК рассчитывается по правилам главы 25 НК РФ? .....	76
Расчет налога .....	76
Какие документы подтверждают размер прибыли КИК? .....	78
Что такое фиксированный налог на прибыль КИК? .....	81
Какие преимущества дает переход на налог с фиксированной прибыли КИК контролирующему лицу — налогоплательщику? .....	81
Недостатки режима налога с фиксированной прибыли КИК .....	81
Кому выгодно перейти на налог с фиксированной прибыли КИК? .....	82
Как перейти на налог с фиксированной прибыли КИК? .....	82
Какую отчетность по КИК необходимо предоставлять при применении налога на фиксированную прибыль КИК? .....	83

Каков порядок уплаты фиксированного налога с прибыли КИК? .....	83
В течение какого времени необходимо применять режим налога с фиксированной прибыли КИК? .....	83
Может ли контролирующее лицо отказаться от уплаты фиксированного налога на прибыль? .....	84
Кто уже перешел на применение налога с фиксированной прибыли КИК? .....	84
Почему может быть выгодно иметь КИК? .....	85
<b>5. Освобождение прибыли КИК от налогообложения .....</b>	<b>87</b>
В каких случаях прибыль КИК может быть освобождена от налогообложения? .....	87
Что такое некоммерческая организация? .....	91
Какие страны являются членами ЕАЭС? .....	91
Какие иностранные компании получают освобождение от налогообложения в РФ ввиду своей деятельности? .....	91
Что подразумевается под активной иностранной компанией? .....	92
Что такое «активная иностранная холдинговая компания»? .....	96
Что такое «активная иностранная субхолдинговая компания»? .....	98
Должны ли холдинги и субхолдинги находиться в странах, которые не включены в черный список Минфина, чтобы применять освобождение от налогообложения КИК? .....	99
Какие условия должны быть соблюдены, чтобы получить освобождение, если КИК зарегистрирована в стране с высокими налогами? .....	99
Как вычисляется эффективная ставка налогообложения? .....	101
Как вычисляется средневзвешенная налоговая ставка? .....	101
Применяется ли при расчете средневзвешенной ставки на прибыль российская льгота по дивидендам? .....	101
Какой должна быть ставка налога в стране регистрации компании с высоким уровнем налогообложения, чтобы воспользоваться освобождением от налога? .....	102
Что подразумевается под фразой «Постоянное нахождение в стране из черного списка»? .....	104
Какие существуют пороги прибыли, ниже которых сумма прибыли КИК не учитывается при определении налоговой базы? .....	104
В каких случаях прибыль КИК, которая является ИСБЮЮЛ, не учитывается в доходах налогоплательщика? .....	104
Какие налоговые льготы по НДФЛ предусмотрены при получении имущества и имущественных прав от КИК? .....	105

В каких случаях освобождается от налогообложения доход, полученный в результате прощения долга по договору купли-продажи акций или долей участия в российской организации? . . . . 106

<b>6. АнтиКИК-решения</b> . . . . .	107
Почему прибыль КИК подлежит налогообложению? . . . . .	107
В чем преимущества признания себя контролирующим лицом иностранной компании? . . . . .	107
Что такое сквозной подход? . . . . .	107
Каковы преимущества владения КИК через российскую компанию? . . . . .	109
Каковы условия применения льготной ставки 0% при выплате дивидендов? . . . . .	110
Может ли помочь смена налогового резидентства бенефициара иностранной компании? . . . . .	110
Что необходимо сделать, чтобы изменить свое налоговое резидентство? . . . . .	113
Каковы особенности владения КИК с номинальным сервисом? . . . . .	115
На что конкретно может повлиять выбор того или иного подхода к квалификации номинальных отношений? . . . . .	116
Существует ли сервис номинальных бенефициаров? . . . . .	120
Реально ли защитить себя от КИК, используя номинального бенефициара? . . . . .	120
Если воспользоваться услугами номинального бенефициара, то на чье имя будет открываться счет в банке? . . . . .	121
Существуют ли еще какие-либо инструменты защиты? . . . . .	122
Являются ли трасты КИК? . . . . .	122
Что такое траст и какими бывают трасты? . . . . .	122
Что такое фиксированный траст? . . . . .	123
У кого возникают обязанности подать уведомление о КИК, если траст фиксированный? . . . . .	124
Что такое дискреционный траст? . . . . .	124
У кого возникают обязанности подать уведомление о КИК, если траст дискреционный? . . . . .	125
Каковы основные отличия фиксированного траста от дискреционного с точки зрения КИК? . . . . .	125
Всегда ли учредитель траста будет признаваться контролирующим лицом? . . . . .	126
Может ли иное лицо быть признано контролирующим лицом, если оно не является учредителем (основателем) иностранной структуры? . . . . .	128

Будет ли протектор признаваться контролирующим лицом? .....	129
Можно ли сказать, что дискреционный траст является антиКИК-решением? .....	129
Является ли антиКИК-решением кипрский международный траст? .....	129
Иностраный семейный фонд без акционерного капитала как инструмент нивелирования законодательства о КИК в РФ .....	132
Какие существуют преимущества структурирования владения иностранной компанией через семейный фонд в Лихтенштейне? .....	134
В каких случаях владельцу компании будет выгодно признать КИК налоговым резидентом РФ? .....	138
Можно ли, признав иностранную компанию налоговым резидентом РФ, применять упрощенную систему налогообложения? .....	139
Признается ли шотландское ограниченное партнерство КИК для целей налогообложения? .....	139
При каких вариантах реструктуризации будут минимизироваться риски признания КИК? .....	142
Режим специальных административных районов (САР) .....	143
Какие иностранные компании могут перерегистрироваться в САР и стать международными компаниями? .....	144
Что дает статус международной компании? .....	144
Какие международные компании могут стать международными холдинговыми компаниями? .....	144
Что дает статус международной холдинговой компании? .....	146
Какие международные холдинговые компании могут пользоваться дополнительными налоговыми льготами? .....	147
<b>7. КИК в условиях санкций</b> .....	149
Как налоговый орган РФ может узнать о бенефициарах КИК? .....	149
Открытый реестр бенефициаров .....	149
Закрытый реестр бенефициаров .....	151
Предоставление информации о бенефициарах компаний регистрационным агентам (сервис-провайдерам) .....	153
Обмен налоговой информацией в рамках автоматического обмена налоговой и финансовой информацией (CRS) .....	154
Обмен налоговой информацией в рамках Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам .....	158
Обмен налоговой информацией в рамках соглашений об избежании двойного налогообложения .....	159
Как денонсация налоговых соглашений и соглашений об автоматическом обмене повлияет на КИК? .....	160

Что означает включение РФ в черный список Евросоюза? .....	163
Смена налогового резидентства. Что нужно помнить о КИК?.....	164
Законодательство о КИК в странах Евросоюза .....	165
Правила КИК в странах, наиболее популярных для релокации .....	167
Страны, в которых законодательство о КИК отсутствует .....	174
<b>8. Законодательство о КИК в других странах .....</b>	<b>177</b>
В каких странах помимо РФ применяется законодательство о КИК? .....	177
<b>9. Амнистия капиталов.....</b>	<b>183</b>
Что такое амнистия капиталов? .....	183
История амнистий капиталов в РФ.....	183
Какими законами были введены в силу амнистии капиталов в РФ? .....	186
Четвертый этап амнистии капиталов .....	187
Стоит ли ожидать новых этапов амнистии капиталов?.....	190
<b>Заключение .....</b>	<b>191</b>

# Об этой книге

Впервые книга увидела свет в 2019 г., и это уже третий сборник, посвященный офшорному бизнесу, созданный коллективом авторов юридической компании GSL Law & Consulting. Первые два — «Офшор для чайников»<sup>\*</sup> и «Азбука оффшора»<sup>\*\*</sup> — ориентированы на предпринимателей, делающих первые шаги в международном налоговом планировании.

Данная книга адресована подготовленному читателю, уже освоившему офшорный инструментарий и желающему вести деятельность в рамках правового поля, определяемого законодательством РФ в отношении компаний-нерезидентов.

В книге собраны и систематизированы сведения, знания и опыт относительно налогообложения контролируемых иностранных компаний (КИК) в контексте реальной хозяйственной деятельности, судебной практики по делам с участием компаний — нерезидентов РФ, вопросов валютного контроля и налогообложения нерезидентов в юрисдикциях их регистрации. Во втором издании нашли отражение изменения внутреннего законодательства РФ, а также многочисленные международные трансформации, которые произошли с момента первой публикации.

Эксперты GSL Law & Consulting подкрепили теоретические вопросы примерами из своей практики, а также обширным консультационным материалом, накопленным в результате ежедневной консультационной деятельности на сайте компании в рамках правового и налогового форума <https://gsl.org/ru/offshore/forum>.

---

\* Офшор для чайников. — М.: Диалектика, 2011.

\*\* Азбука оффшора. Досужие заметки искателя приключений на свою... налоговую декларацию. — М.: Рипол Классик, 2017.

# Об авторах

## **Ксения Шилкина**

Консультант по международному налогообложению GSL Law & Consulting.

С отличием окончила Всероссийскую академию внешней торговли Министерства экономического развития Российской Федерации (ВАВТ) по направлению «Международная экономика и финансы». Участник целевой группы студентов, ориентированных для работы в загранаппарате МЭРТ РФ, в том числе в департаменте торговых переговоров (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».

## **Сергей Панушко**

Ведущий консультант международного юридического отдела GSL Law & Consulting.

Имеет более чем 15-летний опыт консультирования по вопросам российского и международного права в сфере налогового структурирования сделок и инвестиций, создания международных холдингов, трастовых структур, наследственного планирования, а также практический опыт судебного представительства налогоплательщиков в спорах с налоговыми органами.

Специализируется на международном частном праве, налоговом праве, корпоративном праве. Окончил юридический факультет МГУ им. М. В. Ломоносова на кафедре «Финансовое право». Выступал на профильных конференциях и мероприятиях, имеет многочисленные публикации в специализированных изданиях по темам, связанным с международным налоговым планированием и корпоративным строительством.

### **О компании**

GSL Law & Consulting более 20 лет занимается международным налоговым планированием и офшорным корпоративным строительством. За этими 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 GSL Law & Consulting работают более 200 сотрудников в 12 офисах, расположенных как в общепризнанных мировых центрах налогового планирования: в Лондоне, Гонконге, на Кипре, Британских Виргинских островах, — так и в юрисдикциях, которые приобрели актуальность в последние годы на фоне серьезных изменений в сфере международных отношений: в ОАЭ, Турции, Венгрии и других, а также в Москве.

GSL Law & Consulting консультирует своих клиентов, проводит семинары, вебинары и мастер-классы в Москве и международные конференции в различных странах, переводит на русский язык законы иностранных государств, выпускает книги.

[www.gsl.org/ru/offshore](http://www.gsl.org/ru/offshore)

# Введение

Первое издание «Справочника по КИК», опубликованное в 2019 г., представляло собой обобщение практического опыта коллектива юристов, бухгалтеров и аудиторов компании GSL Law & Consulting в сфере применения относительно нового на тот момент законодательства о контролируемых иностранных компаниях (КИК). За четыре года, прошедшие с момента вступления в силу антиофшорных поправок в Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ) 1 января 2015 г. до выхода книги в феврале 2019 г., компания накопила огромный материал по данной тематике, который и стал основой «Справочника по КИК».

Изначально антиофшорное регулирование представляло собой относительно небольшие изменения в налоговом законодательстве РФ, но в итоге оно существенным образом повлияло на сферу международных расчетов, привело к активизации информационного обмена налоговой и финансовой информацией, пересмотру многочисленных соглашений об избежании двойного налогообложения, появлению различных преференций для российских владельцев иностранных структур, которые были призваны смягчить переход к игре по новым правилам (таких как амнистия капитала или возможность перерегистрировать иностранную компанию в юрисдикции РФ), повышению значимости личного налогового резидентства владельцев иностранных структур, смене приоритетов в сфере наследственного планирования и использования трастовых структур.

Настоящая книга, безусловно, не может осветить все указанные вопросы. Авторы сосредоточились преимущественно на налоговой составляющей регулирования в сфере контролируемых иностранных компаний. Тем не менее в книге будут тем или иным образом затронуты многие из упомянутых вопросов. Второе издание «Справочника по КИК» сохранило структуру «от простого к сложному» и знакомит читателя практически со всеми аспектами законодательства о контролируемых иностранных компаниях и практики его применения, имеющимися налоговыми льготами, практикой применения иностранных структур (компаний, трастов, фондов), содержит обзор

правил КИК в других странах, рассказывает об амнистии капиталов и специальных административных районах (САР).

К настоящему времени антиофшорное регулирование в РФ приближается к своему 10-летнему юбилею. С момента выхода первого издания «Справочника по КИК» произошли колоссальные изменения в международной сфере, которые, в свою очередь, привели к реформам внутреннего законодательства РФ и подавляющего большинства юрисдикций, задействованных в международном налоговом планировании. Поскольку практически все актуальные изменения, которые прямо или косвенно относятся к регулированию деятельности контролируемых иностранных компаний, рассматриваются в этой книге, она по-прежнему может служить полноценным и актуальным практическим пособием по работе с иностранными структурами.

Первая редакция книги вышла в свет на фоне утечки «Панамского архива» (Panama Papers), когда немецкое издание *Süddeutsche Zeitung* при содействии членов Международного консорциума журналистских расследований (ICIJ) сделало доступными для любого желающего 2,6 терабайта данных (11,5 млн файлов), фактически украденных у панамской юридической фирмы Mossack Fonseca, специализировавшейся на обслуживании офшорных клиентов. За этим последовали утечка «Архива Пандора» (Pandora Papers), инициатором которой стал тот же ICIJ, и разработанный в 2013 г. и активно внедряемый Организацией экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) проект по противодействию размыванию налогооблагаемой базы и выводу прибыли из-под налогообложения, более известный как проект BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), и активное обсуждение в СМИ первого и второго этапа амнистии капитала. Но сегодня на первый план вышли иные события.

Обострение международной обстановки, которое достигло своего пика в 2022 г., серьезнейшим образом перекроило международные налоговые и финансовые правила игры, что, в свою очередь, привело к соответствующим изменениям в законодательстве РФ. Санкционное давление со стороны ряда государств, многие из которых были так называемыми налоговыми/финансовыми гаванями, популярными среди российских предпринимателей, вынудило последних искать новые берега для сохранения своих активов либо отказаться

от использования иностранных структур и переориентироваться на российскую юрисдикцию, что сыграло на руку российской политике деофшоризации, основной целью которой был возврат капиталов, выведенных из страны при помощи офшорных инструментов.

В качестве мер, стимулирующих возврат капиталов в РФ, был принят ряд законодательных нововведений о дополнительных льготах и правовых гарантиях. Хотя третий этап амнистии капиталов в 2019–2020 гг. считался завершающим, в связи с введением санкций было принято решение о проведении четвертого этапа в 2022–2023 гг., введении налога с фиксированной прибыли КИК в 2020 г., совершенствовании и упрощении механизмов размещения компаний в специальных административных районах (САР) на о. Русский (Приморский край) и о. Октябрьский (Калининградская область), количество резидентов которых в 2023 г. превысило 200.

Следствием международного противостояния явилось также резкое свертывание трансграничного налогового инструментария: было приостановлено действие Соглашений об избежании двойного налогообложения (СОИДН) с США и рядом стран Евросоюза, некоторые СОИДН были денонсированы. Похожая ситуация сложилась в сфере автоматического обмена налоговой (финансовой) информацией по линии CRS (Common Reporting Standard), Евросоюз включил Россию в черный список стран, которые не сотрудничают в сфере налогообложения, что наложило дополнительные ограничения на взаимодействие российских резидентов с резидентами стран Евросоюза.

Настоящая книга содержит подробный обзор упомянутых изменений, ориентироваться в которых жизненно необходимо всем, кто тем или иным образом вовлечен в отношения, связанные с иностранными структурами.

На сайте нашей компании в разделе «Контролируемые иностранные компании» вы сможете найти еще больше полезной информации. Наши сотрудники будут рады предоставить вам профессиональную консультацию в таких областях, как международное право, международное налоговое планирование, международный аудит, российский бухгалтерский учет, российское право и российское налоговое планирование.

# 1. История возникновения правил о КИК в России

Какими законодательными актами были введены нормы о КИК?

Основным нормативным актом, регулирующим антиофшорную политику, стал так называемый закон о контролируемых иностранных компаниях (антиофшорный закон) — Федеральный закон от 24.11.2014 № 376 «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)». Этот закон внес поправки в НК РФ, ввел новые понятия, такие как контролируемая иностранная компания, иностранная структура без образования юридического лица и фактическое право на доходы. Закон был подписан Владимиром Путиным в ноябре 2014 г. и вступил в силу с 1 января 2015 г.

Для развития антиофшорной политики в РФ в июне 2015 г. была запущена программа по возвращению активов из-за рубежа в РФ, известная как амнистия капиталов, — Федеральный закон от 08.06.2015 № 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.), с которых ранее не были уплачены налоги, иными словами — получение информации об активах российских граждан, ранее не заявленных в РФ.

## 2. Определение КИК и контролирующего лица

Что такое КИК?

Контролируемой иностранной компанией (КИК) признается иностранная организация или иностранная структура без образования юридического лица (ИСБЮЮЛ), которая не является налоговым резидентом РФ и контролирующим лицом которой 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% (подп. 1 п. 3 ст. 25.13 НК РФ). Для международных компаний установлен пониженный порог в 15% (п. 3.1 ст. 25.13). В частном случае, если доля участия в организации всех лиц, признаваемых налоговыми резидентами РФ (для физических лиц — совместно с супругами и несовершеннолетними детьми), составляет более 50%, то для признания лица контролирующим доля его участия в компании должна составлять более 10% (подп. 2 п. 3 ст. 25.13 НК РФ).

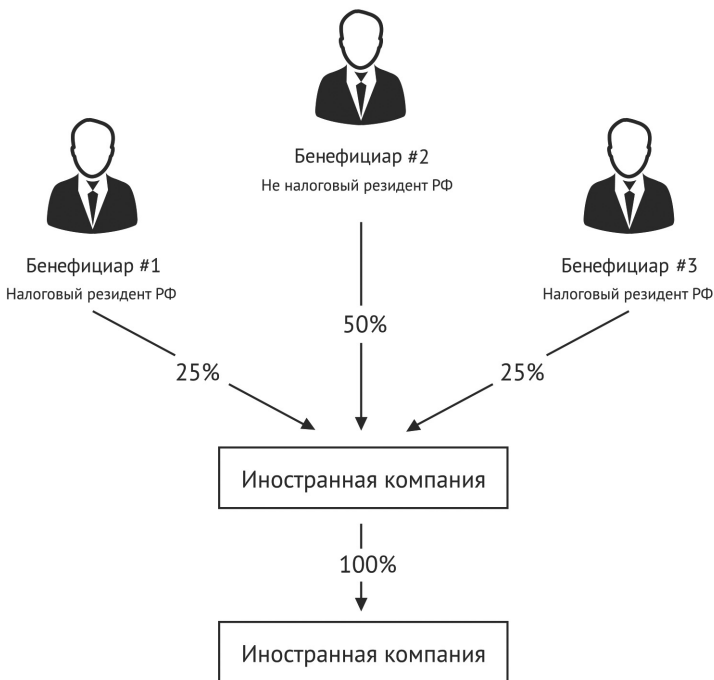
Также контролирующим лицом может быть признано лицо, не отвечающее установленным выше признакам, но осуществляющее контроль над организацией в своих интересах или в интересах своего супруга и несовершеннолетних детей. Осуществлением контроля над организацией признается оказание или возможность оказывать 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.

### Пример

В примере владения иностранными компаниями (см. рис. 1) бенефициары (налоговые резиденты РФ) не будут признаваться контролирующими лицами (при условии отсутствия иного контроля с их стороны). При этом сохраняется обязанность бенефициаров предоставлять уведомление о начале и прекращении участия в иностранной организации.

В таблице 1 сравнивается несколько вариантов структур владения налоговыми резидентами РФ долями иностранных компаний с точки зрения их признания контролирующими лицами (без учета фактора осуществления контроля) начиная с 2017 г.



**Рис. 1.** Структура владения иностранными компаниями, при которой налоговые резиденты РФ не будут признаваться контролирующими лицами

**Таблица 1.** Сравнение вариантов владения налоговыми резидентами РФ долями иностранных компаний (при отсутствии иного контроля с их стороны) начиная с 2017 г.

	<b>Структура 1</b>	<b>Структура 2</b>	<b>Структура 3</b>	<b>Структура 4</b>
<b>Налоговый нерезидент РФ</b>	30%	50%	50%	75%
<b>Налоговый резидент РФ 1</b>	70%	50%	25%	25%
<b>Налоговый резидент РФ 2</b>	0%	0%	25%	0
<b>Признание иностранной компании КИК</b>	да	да	нет	нет
<b>Сумма прибыли, не подпадающая под налогообложение</b>	Менее 10 млн руб.			

### 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 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 ИСБЮЛ?

Иностранной структурой без образования юридического лица (ИСБЮЛ) признается организационная форма, которая создана 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) и 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 ИСБЮЛ КИК?

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

## Кто может быть признан контролирующим лицом ИСБЮЛ?

В такой иностранной структуре контролирующим лицом априори считается ее учредитель. Однако учредитель не признается контролирующим лицом ИСБЮЛ, если он не вправе получать прибыль (доход) ИСБЮЛ, 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) (пп. 9–12 ст. 25.13 НК РФ).

Иное лицо может быть признано контролирующим, если в отношении этого лица выполняется хотя бы одно из следующих условий.

---

\* То есть правом того государства, с которым физическое лицо имеет наибольшую связь. — *Прим. ред.*



**Рис. 2.** Понятие контролируемой иностранной компании и контролирующего лица

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).

Например, контролирующим лицом в трасте может быть признан бенефициар или протектор (см. также рис. 2).

## АНАЛИЗ ТЕОРЕТИЧЕСКОЙ СИТУАЦИИ — ОФШОР-ФОРУМ GSL

### Ситуация 1. Применимость КИК

*Обычное небольшое нидерландское ЗАО (B.V.), созданное резидентом Евросоюза, много лет предоставляет консалтинговые услуги на рынке Евросоюза. Изредка ЗАО имело небольшую прибыль (€100 000–200 000 по итогам года).*

*Несколько лет назад мне, как сотруднику компании, живущему в РФ, в порядке корпоративной схемы поощрения были проданы акции компании в размере 10% (90% имеют резиденты Евросоюза). В рамках той же схемы поощрения компания рассматривает возможность увеличить мою долю акций, не имея целью передать управление.*

- 1) *В законе говорится о доле участия, превышающей 25%. Значит ли это, что в случае доли 25% (но не более 25%) не возникнет КИК?*



#### Комментарий GSL

Верно (при условии, что не менее 50% акций принадлежит нерезидентам). Это прямо следует из п. 3 ст. 25.13 НК РФ. В противном случае допустимая доля участия составила бы не более 10%.

Однако не следует забывать, что в п. 6 ст. 25.13 НК РФ также есть оценочный критерий контроля. Так, если лицо владеет меньшей долей в организации, чем установленная в законе (соответственно не более 25% или не более 10%), но при этом оно может оказывать определяющее влияние на решения, принимаемые организацией в отношении распределения прибыли, то 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% будут голосующими, например 24,9%, — 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 на основании п. 2 ст. 105.2 НК РФ 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 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 № 03–01–10/19237 «Об определении доли участия организации или физического лица в иностранной организации для целей признания ее (его) контролирующим лицом указанной организации», а также в письме от 30.04.2015 № 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. 6 ст. 25.13 НК РФ).

Неголосующие 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 неголосующих 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. По мнению Минфина России, если есть возможность определить долю прямого участия одновременно по первым двум способам, долей прямого участия признается максимальная из них (письма от 15.08.2022 № 03-03-05/79303, от 05.09.2017 № 03-12-12/1/56981, от 16.08.2013 № 03-01-18/33535).

Кроме того, из приведенного письма Минфина вытекает, что 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 с результатом в виде следующей структуры:*

- 45% (имеют право голоса и дивидендов) — резидент Евросоюза;
- 33% (не имеют права голоса и не имеют права дивидендов) — компания;
- 22% (имеют право голоса и дивидендов) — физическое лицо, —

*как в этой ситуации будет определяться моя доля согласно закону о КИК — как 22% (не КИК) или 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 № 03–01–18/23476). Можно предположить, что такая же логика будет применена и по отношению к 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.

1. **Долей прямого участия** физического лица или одной организации в другой организации признается непосредственно принадлежащая:
  - доля голосующих акций другой организации;
  - доля в уставном (складочном) капитале (фонде) другой организации.

---

### **Справочная информация**

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

## Пример

Российской компании (РосКо) принадлежит 30% доли голосующих акций в иностранной компании (ИнКо). Следовательно, ИнКо будет являться КИК для РосКо, а РосКо — контролирующим лицом для целей налогообложения (см. рис. 3).

2. **Долей косвенного участия** физического лица или одной организации в другой организации признается доля, определяемая следующим образом:

- 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.

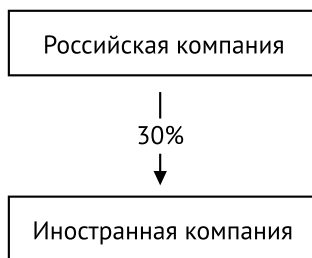
---

## Справочная информация

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.

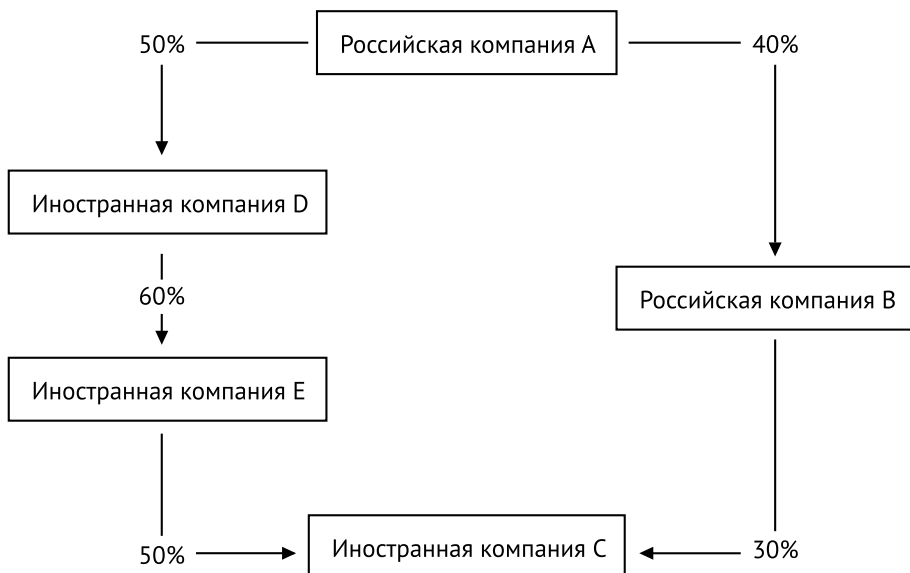
## Пример

Российская компания А (РосКо А) непосредственно не участвует в иностранной компании С (ИнКо С), но доля ее косвенного участия составляет  $50\% \times 60\% \times 50\% + 40\% \times 30\% = 27\%$ , поэтому РосКо А



**Рис. 3.** Доля прямого участия РосКо в ИнКо

для целей налогообложения будет признаваться контролирующим лицом ИнКо С со всеми вытекающими из этого обязанностями (см. рис. 4).



**Рис. 4.** Доля косвенного участия одной организации в другой

## Учитываются ли при определении доли участия неголосующие акции?

Физическое лицо признается контролирующим лицом иностранной организации, если доля его участия в этой организации составляет более 25% (п. 3 ст. 25.13 НК РФ), в том случае, если доля других участников организации — налоговых резидентов РФ составляет менее 50% или они вовсе отсутствуют. В противном случае для рассмотрения данной ситуации достаточно доли участия более 10% (подп. 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, если доля владения физического лица в организации составляет любое количество неголосующих акций, то такое лицо не признается контролирующим. Однако существует риск учета и неголосующих акций (см. врезку «Анализ теоретической ситуации — офшор-форум GSL» 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. 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 № 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 организации — как обыкновенных,

так и привилегированных. По мнению Минфина, документом, подтверждающим, что привилегированные акции не признаются голосующими, является решение последнего общего собрания акционеров о полной выплате дивидендов по привилегированным акциям.

Если у владельцев привилегированных акций нет права принимать участие в общем собрании акционеров с правом голоса, их привилегированные акции не будут рассматриваться как голосующие при документальном подтверждении 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% неголосующих акций (с правом получения прибыли).

1. Физическое лицо владеет:

- 25% голосующих акций;
- 15% неголосующих акций.

В данном случае физическое лицо признается контролирующим лицом, так как доля его участия превышает 25% (а именно  $25 : 70 \times 100 = 36\%$ ), 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 голосующими акциями без права получения прибыли. В этом случае налогообложения у контролирующего лица не будет, поскольку оно не получает прибыли.

2. Физическое лицо владеет:

- 15% голосующих акций;
- 40% неголосующих акций.

Физическое лицо не признается контролирующим лицом, так как доля его участия составляет менее 25% ( $15 : 70 \times 100 = 21\%$ ), и не уплачивает НДФЛ с полученной прибыли.

Однако 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;
- 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 31.12.2022 мы признаем доход по КИК за предыдущий 2021 г., как 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 пришелся на период 01.01.2021–31.12.2021, то статус контролирующего лица и его доход в виде прибыли КИК определяется на дату 31.12.2022, уведомление о КИК подается в ИФНС не позднее 30 апреля 2023 г.
- Если финансовый год КИК отличается от календарного года, например составляет период 01.10.2021–30.09.2022 г., то статус контролирующего лица и его доход в виде прибыли КИК впервые в целях законодательства РФ о КИК определяется на дату 31.12.2023, уведомление о КИК подается в ИФНС не позднее 30 апреля 2024 г.

### 3. Обязанности по уведомлению об участии в иностранных компаниях и о КИК

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

Нет. Это два абсолютно разных вида уведомлений, 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 г. налогоплательщики (физические и юридические лица) обязаны уведомлять налоговый орган о своем участии в иностранных организациях (п. 3.1 ст. 23 НК РФ), если доля такого участия превышает 10%. Уведомление подается один раз только в случае начала или прекращения участия или при изменении доли участия в компании или ИСБЮЮЛ (см. рис. 5).

Налоговые резиденты (организации и физические лица) обязаны уведомить об участии в иностранных организациях, если доля такого участия превышает 10%, и об учреждении ИСБЮЮЛ



Налоговый орган по месту нахождения (месту жительства)



Уведомление предоставляется организациями в электронной форме (физические лица могут представлять уведомление в бумажном виде)



Срок представления уведомления — не позднее трех месяцев с даты возникновения (изменения доли) участия в иностранной организации или ИСБЮЮЛ

Рис. 5. Обязанности по уведомлению об участии в иностранных компаниях

### **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.

## **АНАЛИЗ ТЕОРЕТИЧЕСКОЙ СИТУАЦИИ — ОФШОР-ФОРУМ GSL**

### **Ситуация 3. Налоговая просит информацию по КИК. Правомерность**

*Я стал 100%-ным владельцем иностранной компании в одной из европейских юрисдикций не из белого списка, о чем подал соответствующее уведомление в 2021 г. Живу в РФ. Компания осуществляет свою деятельность не в РФ, я не являюсь ее директором.*

*Сразу после новогодних праздников я получил звонок от налоговой с просьбой приехать к ним и предоставить документы по компании, информацию о том, где находятся счета компании, кто и откуда ею управляет, протоколы по назначению директора. Я прозрачен как владелец и готов уведомлять и отчитываться по КИК в рамках законодательства в виде уведомления и отчетности.*

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



### **Комментарий GSL**

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