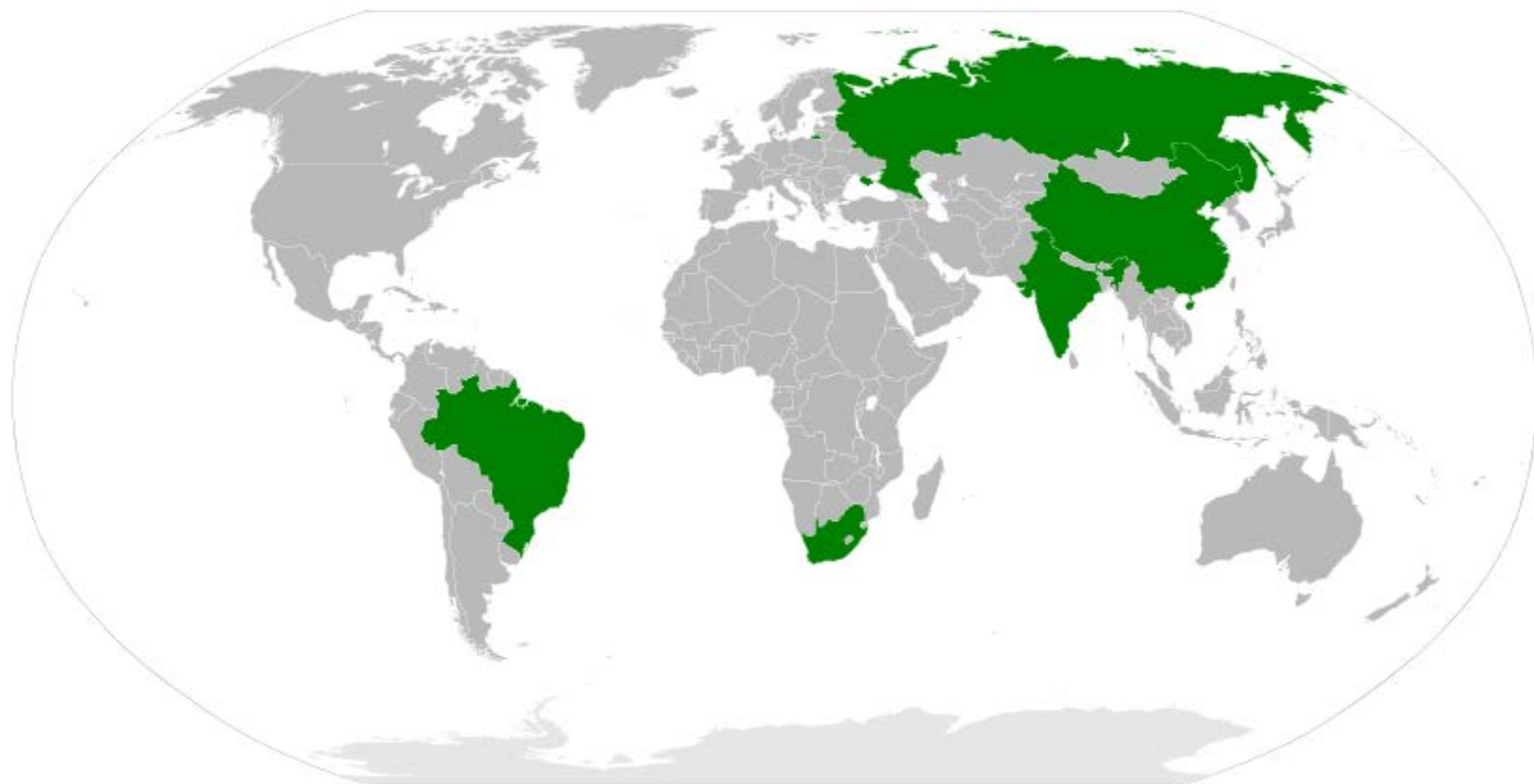


Налогообложение доходов контролируемых иностранных корпораций в государствах BRICS



Савицкий Андрей Иванович, к.ю.н.
Екатеринбург, 18–19 июня 2015 г.

С учетом Discussion Draft on Action 3 BEPS:

- ❑ Механизм налогообложения КИК;
- ❑ Порядок определения облагаемого дохода КИК;
- ❑ Порядок определения облагаемого дохода КЛ;
- ❑ Период определения облагаемого дохода КИК и КЛ;
- ❑ Международное двойное налогообложение прибыли КИК;
- ❑ Открытые вопросы КИК в BRICS.

Механизм налогообложения КИК:

Фиктивные дивиденды vs. Налоговая консолидация

❑ Фиктивные дивиденды / прибыль:

- **Бразилия** – прибыль каждой контролируемой компании (*subsidiaries / affiliates*) включается в базу КЛ пропорционально доле владения КИК;
- **Россия** – прибыль КИК приравнивается к прибыли КЛ;
- **Индия (проект)** – облагаемый доход КИК включается в облагаемые доходы КЛ пропорционально владению/голосам;
- **Китай** – фиктивные дивиденды КИК включаются в доходы КЛ пропорционально владению;
- **ЮАР** – «чистый доход» КИК включается в доходы КЛ пропорционально владению.

Порядок определения облагаемого дохода КИК: Полное включение vs. Частичное включение доходов

- ❑ **Бразилия** – прибыль иностранных дочерних компаний (*subsidiary*) определяется по данным их бухгалтерского учета;
- ❑ **Россия** – прибыль КИК определяется: (1) по личному закону, если подлежит обязательному аудиту и имеется налоговый договор; (2) по правилам гл. 25 НК РФ – в остальных случаях. Освобождение прибыли КИК по ст. 25.13-1 НК РФ; освобождается менее 50/30/10 млн. руб.
- ❑ **Индия (проект)** – облагаемый доход включает: чистую прибыль по IFRS/IAS/GAAP или индийским стандартам бухучета + определенные суммы – промежуточные дивиденды – убытки, не учтенные ранее. Доход определяется пропорционально времени признания лица в качестве КИК в течение его отчетного периода.
- ❑ **Китай** – определяется как фиктивные дивиденды (*deemed dividends*) по закону КИК*. Доходы от активной деятельности или менее 5 млн. юаней, как правило, не включаются.
- ❑ **ЮАР** – «чистый доход» (*net income*) КИК определяется аналогично доходу налогоплательщика – резидента за исключением ряда убытков, процентов, роялти и др. платежей, а также ряда доходов, напр. от «*foreign business establishment*».

Порядок определения облагаемого дохода КЛ: Пропорциональность доле и времени владения

- ❑ **Бразилия** – КЛ включает прибыль каждой КИК в свой бухгалтерский баланс пропорционально доле участия, которая переводится в BRL на дату баланса КИК; до 2022 г. допускается консолидация финансовых результатов всех КИК, относящихся к «активным доходам», в рамках одного КЛ;
- ❑ **Россия** – доход КЛ включает прибыль КИК пропорционально доле участия на дату решения о распределении прибыли либо на конец отчетного периода КИК; прибыль КИК уменьшается на суммы прибыли, учитываемые у других КЛ, в случае косвенного участия в КИК;
- ❑ **Индия (проект)** – доход КЛ включает облагаемый доход КИК пропорционально размеру капитала или голосам/участию в КИК и времени владения капиталом или участия в КИК в течение отчетного периода КЛ, а также времени признания компании в качестве КИК;
- ❑ **Китай** – фиктивные дивиденды КИК включаются в доходы КЛ пропорционально времени владения КИК и доле участия;
- ❑ **ЮАР** – «чистый доход» КИК включается в доходы КЛ пропорционально участию в КИК, а также пропорционально времени участия.

Налоговые вычеты vs. Вычеты из облагаемого дохода КИК

- ❑ **Бразилия** – возможен ограниченный вычет уплаченного иностранного налога (foreign tax credit) с «прибыли» КИК из бразильского налога КЛ пропорционально доле участия;
- ❑ **Россия** – сумма налога с прибыли КИК в РФ уменьшается на иностранный налог с этой прибыли или налог РФ, а также налог РФ с прибыли ПП КИК в РФ; освобождение прибыли КИК по ст. 25.13-1 НК РФ (8 пунктов); вычет дивидендов/распределений;
- ❑ **Индия (проект)** – налоговые вычеты не предусмотрены; прибыль КИК может быть уменьшена по правилам и стандартам бухучета;
- ❑ **Китай** – налоговые вычеты не предусмотрены; фиктивные дивиденды определяются с учетом вычетов из дохода*;
- ❑ **ЮАР** – предусмотрен вычет иностранных налогов (*double tax relief*), уплаченных с прибыли КИК за рубежом, при обложении КЛ – пропорционально размеру чистого дохода КИК. Предусмотрен ряд вычетов из дохода КИК, например, дивиденды, проценты и роялти в рамках операций между КИК.

Период определения облагаемого дохода КИК и КЛ

- ❑ **Бразилия** – прибыль КИК определяется по итогам отчетного периода КИК и включается на 31 декабря в прибыль КЛ;
- ❑ **Россия** – прибыль КИК определяется по итогам отчетного периода КИК либо на 31 декабря; включается в доходы КЛ на 31 декабря года, следующего за годом, на который приходится конец финансового (отчетного) года КИК;
- ❑ **Индия (проект)** – период определяется стандартами бухучета; включается в доходы КЛ за финансовый год, в котором заканчивается отчетный период КИК;
- ❑ **Китай** – период определяется порядком учета дивидендов;
- ❑ **ЮАР** – включается в доходы КЛ (1) на последний день налогового периода КИК (*foreign tax year*), который заканчивается в налоговом периоде КЛ; (2) непосредственно перед прекращением статуса КИК у иностранной компании в течение налогового периода КЛ и до конца налогового периода КИК.

Международное двойное налогообложение прибыли КИК: Конфликт со ст. 7 СИДН

❑ Бразилия:

- Supremo Tribunal Federal дело *DAU 2,588* от 10.04.2013 – правила КИК неконституционны в части их автоматического применения к аффилированным компаниям, расположенным вне оффшоров;
- Superior Tribunal de Justiça дело *Companhia Vale do Rio Doce v. Federal Union* от 24.04.2014 – правила КИК противоречат ст. 7 СИДН с Бельгией, Данией и Люксембургом.

❑ **Финляндия:** Korkein Hallinto-Oikeus дело *A Oyj Abp* от 20.03.2002 – правила КИК не противоречат СИДН с Бельгией;

❑ **Франция:** Conseil d'Etat дело *Schneider* от 28.06.2002 – правила КИК противоречат ст. 7 СИДН со Швейцарией;

❑ **Швеция:** Högsta förvaltningsdomstolen дело RÅ 2008 от 03.04.2008 – правила КИК применяются правомерно, т.к. приняты позднее чем СИДН со Швейцарией (*lex posteriori*);

❑ **Япония:** Saikō-saibansho (Supreme Court) дело 2008 (*Gyo-hi*) No. 91 от 29.10.2009 – правила КИК не противоречат ст. 7 СИДН с Сингапуром, т.к. не запрещают Японии облагать своих резидентов.

Открытые вопросы КИК в BRICS

- Конфликт КИК и ст. 7 СИДН;
- Применение ст.ст. 10 и 23 СИДН к «фиктивным дивидендам» КИК;
- Конфликт КИК и ТЦО;
- Конфликт КИК и «бенефициарного собственника»;
- Международное двойное налогообложение;
- Получение информации о КИК;
- Конституционность «фиктивного вменения» прибыли КИК и экономическое основание налога и др.

Obrigado pela sua atenção!

Спасибо за внимание!

ध्यान देने के लिए धन्यवाद!

感謝您的關注！

Ngiyabonga ukulalela kwenu!