

Специальные административные районы: новые возможности налогового планирования

Февраль 2019 г.



В конце декабря были внесены изменения в законодательство о специальных административных районах (САР)¹, которые также часто называют «русскими офшорами». Поправки уточнили и расширили налоговые льготы, применимые к зарегистрированным в САР международным компаниям, а также внесли изменения в положения, регулирующие корпоративные отношения с участием международных компаний и уточнили ряд процедурных вопросов.

Напомним, что законодательство о «русских офшорах» было принято в августе прошлого года². Оно позволило перевести («редомицилировать») иностранную компанию в Россию в САР на острове Русский в Приморском крае или на острове Октябрьский в Калининградской области.

Стоит отметить, что правила САР нередко воспринимаются как льготы, которые доступны только тем, кто попал под международные санкции. Действительно, для тех, в отношении кого введены «меры ограничительного характера», в законе предусмотрен ряд специальных правил. Однако зарегистрировать международную компанию в САР можно и тем, кто не пострадал от санкций, что делает «российские офшоры» универсальным инструментом налогового планирования.

Ниже мы подробнее описываем основные преимущества международных компаний; внесённые законом изменения, а также ключевые требования, которые необходимо выполнить при создании международной компании на островах САР.

1. Каковы преимущества создания международной компании?

Можно выделить три вида международных компаний:

- «обычные» международные компании («МК»),
- международные холдинговые компании («МХК»),
- публичные международные холдинговые компании («публичные МХК»).

¹ Законы от 25 декабря 2018 г. №№ 490-ФЗ и 485-ФЗ (далее – закон № 490-ФЗ и № 485-ФЗ соответственно).

² Законы от 3 августа 2018 г. №№ 290-ФЗ, 291-ФЗ, 292-ФЗ, 293-ФЗ, 294-ФЗ и 295-ФЗ (далее – законы № 290-ФЗ, № 291-ФЗ, № 292-ФЗ, № 293-ФЗ, № 294-ФЗ и № 295-ФЗ).

1.1. Налоговые льготы

Ключевые налоговые льготы, предусмотренные для каждой категории МК, приведены в таблице ниже:

Льгота	Основание (НК РФ)	«Обычные» МК	МХК	Публичные МХК	Срок льготы
15-процентный порог контроля КИК	П. 3.1 ст. 25.13	Да	Да	Да	Не ограничен
Определение налоговой стоимости дочерних компаний по их рыночной стоимости при создании МК ³	П. 4 ст. 3 закона № 294-ФЗ ⁴	Да	Да	Да	До 31 декабря 2019 г.
Запрет на налоговые проверки МК в отношении периодов, предшествующих регистрации МК ⁵	П. 5.2 ст. 89	Да	Да	Да	Не ограничен
Освобождение прибыли МК от налогообложения на уровне контролирующего лица	Подп. 9 п. 1 ст. 25.13-1	Нет	Да	Да	Не ограничен
Освобождение прибыли контролируемых МК компаний на уровне МК	Подп. 58 п. 1 ст. 251	Нет	Да	Да	До 1 января 2029 г. ⁶
Пониженный 15-процентный порог для освобождения полученных дивидендов ⁷	Подп. 1.1 п. 3 ст. 284	Нет	Да	Да	Не ограничен
Освобождение прибыли от продажи дочерних компаний при условии 15-процентной доли и года владения ⁸	Статья 284.7	Нет	Да	Да	Не ограничен
Ставка 5% при выплате дивидендов иностранным лицам и физическим лицам – нерезидентам	Подп. 1.2 п. 3 ст. 284, п. 3 ст. 224	Нет	Нет	Да	До 1 января 2029 г.

Как видно из таблицы, наибольшее число льгот доступно публичным МХК.

Указанные в таблице льготы в некоторых случаях дают налоговые преимущества международным компаниям перед другим способом перевода иностранной компании в российскую налоговую среду – сменой налогового резидентства иностранной компании на российское.⁹

³ Т.е. независимо от фактических расходов на приобретение. Правило действует при условии регистрации МК до 31 декабря 2019 г. Данное правило не распространяется на акции и доли в не являющихся публичными компаниях, более 50% активов которых состоит из российского недвижимого имущества.

⁴ Закон от 3 августа 2018 г. № 294-ФЗ в редакции закона № 490-ФЗ.

⁵ За исключением выездных проверок зарегистрированных в России до регистрации МК их российских обособленных подразделений.

⁶ В отношении прибыли КИК, в отношении которых МХК признаётся контролирующим лицом, за налоговые периоды, заканчивающиеся до 1 января 2029 г.

⁷ При условии, что если выплачивающая дивиденды компания является иностранной, то она не находится в стране, внесённой в т.н. «черный список» Минфина РФ (утверждён Приказом Минфина РФ от 13 ноября 2007 г. № 108н).

⁸ Есть два дополнительных условия применения этой льготы: акции/доли состоят из недвижимого имущества не более чем на 50%, а также не были внесены в уставный капитал МК или получены ей в результате реорганизации в течение 365 календарных дней до или после регистрации такой компании.

⁹ Статья 246.2 НК РФ.

1.2. Юридические преимущества

Применение иностранного права к отношениям между участниками (акционерами) МК

Несмотря на то, что основной интерес для «переезда» в САР представляют налоговые льготы, можно выделить также определенные дополнительные преимущества, которые получают иностранные компании при смене своей юрисдикции на российскую.

В частности, после принятия закона № 290-ФЗ «О международных компаниях»¹⁰ (ФЗ «О МК») возникал вопрос о том, каким образом участникам (акционерам) иностранной компании перенести договоренности в рамках существующих корпоративных соглашений в плоскость российского правового поля, которое не всегда готово предложить аналогичные иностранным инструменты взаимодействия между акционерами. Изменения, внесенные декабрьскими поправками в ФЗ «О МК», позволяют предусмотреть в уставе МК применение к ней норм иностранного права, регулирующего отношения участников (акционеров), а также правил иностранных бирж при условии, что такие нормы и правила применялись к иностранному юридическому лицу до принятия решения о редомициляции. При этом специально указано, что положения ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» и ФЗ «Об акционерных обществах» (за исключением некоторых положений) к МК не применяются, если иное не предусмотрено ФЗ «О МК» или уставом МК.

Обязательным условием применения иностранного права является включение в устав МК арбитражного соглашения, предусматривающего передачу в третейский суд, администрируемый постоянно действующим арбитражным учреждением, всех корпоративных споров, связанных с участием в МК, который должен разрешать споры исходя из установленного им содержания норм иностранного права.

Эти положения являются переходными и действуют до 1 января 2029 г. До этой даты МК должны привести уставы в соответствие с применимым российским законодательством.

Отдельно отмечено, что регистрация МК не является основанием для прекращения или изменения корпоративного договора, если такой договор существовал до даты государственной регистрации МК. Все положения такого корпоративного договора, в том числе положения о применимом праве, и арбитражное соглашение, сохраняют силу.

Статус валютного нерезидента

В определенных случаях преимуществом будет также являться статус МК как нерезидента с точки зрения российского законодательства о валютном регулировании и контроле (например, неприменение к валютным нерезидентам требований о репатриации, необходимости ставить на учет в российских банках внешнеторговые контракты; осуществление без ограничений валютных операций с другими нерезидентами). Однако российским компаниям при заключении и осуществлении расчетов с МК необходимо будет учитывать статус МК как нерезидента.

Ограничение доступа к данным в ЕГРЮЛ

Доступ к сведениям, содержащимся в ЕГРЮЛ об участниках МК и о лице, имеющем право действовать от имени МК без доверенности, может быть ограничен по заявлению МК. Такие сведения могут быть предоставлены ограниченному кругу лиц (государственным органам, ЦБ РФ, судам, лицу, имеющему право без доверенности действовать от имени МК).

Возможность редомициляции из России

МК может принять решение о редомициляции из РФ, однако для этого потребуется согласие Правительства РФ.

¹⁰ Закон от 3 августа 2018 г. № 290-ФЗ

2. В каких ситуациях можно использовать льготы, предоставленные международным компаниям?

Применимость налоговых преимуществ МК целесообразно рассматривать, например, в следующих ситуациях.

- У иностранной компании, которую можно зарегистрировать как МК до 31 декабря 2019 г., есть доли/акции дочерних компаний, чья рыночная стоимость существенно ниже, чем исторические затраты на их приобретение. В такой ситуации регистрация МК в указанный срок позволит увеличить затратную базу, которую можно вычесть для целей налогообложения в случае возможной продажи дочерних компаний в будущем.
- У иностранной компании есть риски/последствия в виде налогообложения прибыли в России в силу концепции контролируемых иностранных компаний или налогового резидентства. Регистрация такой компании как МК в России позволит нивелировать эти риски.
- Иностранная компания владеет миноритарными (но не менее 15%) акциями/долями в дочерних компаниях и получает от них дивиденды и доходы от продажи.
- Публичная иностранная компания распределяет дивиденды иностранным компаниям или физическим лицам – нерезидентам России.

Стоит отметить, что МК не даёт возможности освобождать иностранные компании, которые ей принадлежат, от налогообложения в рамках правил контролируемых иностранных компаний (КИК) на уровне ее акционеров – контролирующих лиц. Другими словами, создание МК на базе иностранной компании не позволит контролирующему эту иностранную компанию лицу (физическому лицу или организации) избежать применения законодательства КИК к принадлежащим МК иностранным дочерним компаниям.

3. Какие были внесены изменения в законодательство о САР?

Ключевыми изменениями, внесёнными в декабре в правила о САР, являются:

- продление до 31 декабря 2019 года крайнего срока для регистрации МК, у которой затратная база акций/долей дочерних компаний, принадлежащих регистрируемой как МК иностранной компании, признаётся исходя из их рыночной стоимости (за исключением акций/долей, стоимость которых сформирована российской недвижимостью более чем на 50%)¹¹. Ранее закон предусматривал срок 1 марта 2019 г.;¹²
- применение ставки 5% по дивидендам, которые публичные МХК распределяют физическим лицам, не являющимися российскими налоговыми резидентами.¹³ Данная ставка применяется до 1 января 2029 года при условии, что МХК была публичной по состоянию на 1 января 2018 г. Ранее ставка 5% была предусмотрена только для выплат дивидендов иностранным лицам;¹⁴
- уточнение условий для применения ставки 5% по дивидендам, которые публичные МХК распределяют иностранным компаниям до 1 января 2029 г.:¹⁵
 - возможность применения ставки только в отношении тех МХК, которые были публичными по состоянию на 1 января 2018 г.;
 - подтверждение фактического права на доход должны предоставлять только иностранные лица, получающие дивиденды, доля которых в публичной МХК превышает 5%;
 - в отношении распределяемых публичной МХК дивидендов можно применить «сквозной подход»;

¹¹ Статья 3 закона № 490-ФЗ.

¹² Старая редакция пункта 4 статьи 3 закона от 3 августа 2018 г. № 294-ФЗ.

¹³ Новая редакция пункта 3 статьи 224 НК РФ.

¹⁴ Подпункт 1.2 пункта 3 статьи 284 НК РФ.

¹⁵ Там же.

- исключение условия о неизменности контролирующих лиц с 1 января 2017 года не применяется в отношении МХК, если в отношении лиц, контролирующих не менее 25% МХК на эту дату, после этой даты были введены меры ограничительного характера;¹⁶
- запрет на проведение проверок МК в отношении периодов, предшествующих редомициляции, за исключением выездных проверок зарегистрированных до этого российских обособленных подразделений иностранных компаний;¹⁷
- возможность применять к внутрикорпоративным отношениям иностранное право (как описано выше);
- возможность установить номинальную стоимость акций МК и размер ее уставного капитала в иностранной валюте. При этом в целях ведения МК учета и составления отчетности, а также исчисления и уплаты налогов и сборов размер уставного капитала МК в иностранной валюте не подлежит переоценке в связи с изменением курса иностранной валюты;
- заявителям, являющимся кредитной организацией, некредитной финансовой организацией, оператором платежных систем или оператором услуг платежной инфраструктуры будет отказано в регистрации МК;
- установление максимального количества акций МК, организация обращения которых допускается за пределами РФ;
- уточнены порядок проведения ревизий МК и иные процедурные вопросы, касающиеся регистрации, деятельности и прекращения статуса МК.

4. Как зарегистрировать международную компанию?

Чтобы зарегистрировать МК нужна иностранная организация, которая перейдет в российскую юрисдикцию в рамках процедуры, названной в законе «редомициляцией». Эта иностранная компания должна:

- быть из юрисдикции, которая входит в список [ФАТФ](#) и [Манивэл](#).¹⁸ Стоит отметить, что в эти списки входят, например, Кипр, Нидерланды, Люксембург, Гернси и Джерси. В то же время многие популярные офшорные юрисдикции, такие как Британские Виргинские Острова, Каймановы Острова, Бермудские Острова, в этих списках отсутствуют;
- осуществлять деятельность (самостоятельно или через дочерние компании) на территории нескольких государств, включая Россию;¹⁹
- зарегистрироваться в России, после чего в течение шести месяцев должно произойти её исключение из иностранного реестра;²⁰
- осуществить инвестиции в Россию в размере 50 млн рублей.²¹ Инвестиции необходимо осуществить в течение шести месяцев с даты регистрации МК. Инвестиции может осуществлять как сама МК, так и любая компания из группы, в которую входит МК²², в форме капитальных вложений, а также вкладов в капитал и имущество российских юридических лиц²³.

Кроме того, чтобы получить статус МХК иностранная компания должна выполнить два дополнительных ключевых критерия:

- компания создана до 1 января 2018 г.;²⁴
- контролирующие лица стали контролирующими лицами этой МК до 1 января 2017 г. (за исключением отдельных случаев, когда в отношении контролирующих лиц введены меры ограничительного характера).²⁵

Также не стоит забывать, что редомициляция из другой страны может иметь свои ограничения, процедурные особенности, а также налоговые последствия (например, «налог на выход») в этой стране.

¹⁶ Подпункт 3 пункта 4 статьи 24.2 НК РФ.

¹⁷ Пункт 5.2 статьи 89 НК РФ.

¹⁸ Подпункт 4 пункта 3 статьи 2 закона № 290-ФЗ.

¹⁹ Подпункт 1 пункта 3 статьи 2 закона № 290-ФЗ.

²⁰ Пункт 14 статьи 5 закона № 290-ФЗ.

²¹ Подпункт 3 пункта 3 и пункт 6 статьи 2 закона № 290-ФЗ.

²² Пункт 10 статьи 2 закона № 290-ФЗ.

²³ Пункт 4 статьи 2 закона № 290-ФЗ.

²⁴ Подпункт 1 пункта 1 статьи 24.2 НК РФ.

²⁵ Подпункт 3 пункта 1 статьи 24.2 НК РФ.

5. Чем мы можем помочь?

Правила САР – это новый и сложный раздел законодательства. Мы будем рады вам помочь:

- проанализировать применимость льгот и преимуществ МК к вашей ситуации;
- разобраться, возможно ли создать МК и МХК с учётом особенностей существующих в вашем бизнесе иностранных компаний;
- проработать особенности перехода и регистрации МК;
- проанализировать последствия в стране, из которой происходит редомициляция МК, включая возможность, ограничения и процедурные особенности редомициляции в Россию, а также её налоговые последствия (например, «налог на выход»);
- оказать полный спектр услуг по редомициляции из иностранной юрисдикции в САР, включая составление необходимых документов по российскому и иностранному праву.

Контакты:



Виктор Калгин

Партнер

Налоговое и юридическое консультирование

T: +7 495 4477

E: vkalgin@kpmg.ru



Ольга Ясько

Партнер

Налоговое и юридическое консультирование

T: +7 495 4477

E: OYasko@kpmg.ru



Анна Воронкова

Партнер

Налоговое и юридическое консультирование

T: +7 495 4477

E: avoronkova@kpmg.ru



Ольга Сурикова

Директор, руководитель Дальневосточной практики КПМГ

Налоговое и юридическое консультирование

T: +7 495 4477

E: OSurikova@kpmg.ru



Анна Рогач

Старший юрист

Налоговое и юридическое консультирование

T: +7 495 4477

E: ARogach@kpmg.ru



Иван Насонов

Старший менеджер

Налоговое и юридическое консультирование

T: +7 495 4477

E: inasonov@kpmg.ru

Информация, содержащаяся в настоящем документе, носит общий характер и подготовлена без учета конкретных обстоятельств того или иного лица или организации. Хотя мы неизменно стремимся представлять своевременную и точную информацию, мы не можем гарантировать того, что данная информация окажется столь же точной на момент получения или будет оставаться столь же точной в будущем. Предпринимать какие-либо действия на основании такой информации можно только после консультаций с соответствующими специалистами и тщательного анализа конкретной ситуации.