

МЕЖДУНАРОДНЫЙ НАЛОГОВЫЙ КОНГРЕСС

Заемное финансирование – практические аспекты

**Контролируемая задолженность:
понятие и сложные вопросы**

Яковлев Алексей Алексеевич
Руководитель практики налоговых споров



Контролируемая задолженность: нормативное определение (п. 2 ст. 269 НК РФ) */продолжение/*



(!) Применимо для поручительства, гарантии или иного обеспечения по долговому обязательству

(1) Предельная величина процентных расходов по контролируемой задолженности определяется с использованием коэффициента капитализации

$$P_{\text{пр}} = P_{\text{н}} / K_{\text{к}}, \text{ где:}$$

$P_{\text{пр}}$ – предельная величина процентных расходов;

$P_{\text{н}}$ – проценты начисленные по долговому обязательству;

$K_{\text{к}}$ – коэффициент капитализации;

$$K_{\text{к}} = Z_{\text{нк}} / C_{\text{к}} / D_{\text{у}} / 3 (12,5)^*, \text{ где:}$$

$Z_{\text{нк}}$ – задолженность (по долговому обязательству) непогашенная, контролируемая;

$C_{\text{к}}$ – собственный капитал (разница между суммой активов и величиной обязательств должника, без учета налоговых обязательств);

$D_{\text{у}}$ – доля участия;

* - для банков и лизинговых компаний

(2) Положительная разница между $P_{\text{н}}$ и $P_{\text{пр}}$ облагается как дивиденды

Факторы выбора займа как способа инвестирования:

- ❑ правовые гарантии возврата вложенных средств вне зависимости от финансовых показателей получателя;
- ❑ возможность контроля через управление долгом, в т.ч. при банкротстве;
- ❑ факторы налогового характера.

Налоговые преимущества при предоставлении займа:

- ✓ проценты по займу уменьшают прибыль;
- ✓ при выплате процентов по займу резиденту страны, с которой имеется соглашение об избежании двойного налогообложения, может быть применено льготирование (освобождение от налогообложения);
- ✓ в результате может не уплачиваться национальный налог на прибыль при этом уплачиваться доход зарубежному займодавцу.

Предназначение правил «тонкой капитализации»:

- ❖ средство борьбы с минимизацией налогообложения;
- ❖ противодействие злоупотреблениям в налоговых правоотношениях;

Постановление Президиума ВАС РФ от 15.11.2011 № 8654/11

Соотношение правил «тонкой капитализации» и доктрины необоснованной налоговой выгоды:

- ❑ правила «тонкой капитализации» выражены в нормативно-правовой форме и основаны на объективных критериях (показателях);
- ❑ оценка обоснованности налоговой выгоды осуществляется на основании Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53, существенная часть критериев нацелена на оценку субъективной стороны действий налогоплательщика и (или) носит оценочный характер.

Соотношение правил «тонкой капитализации» и оценки рыночного уровня взимаемых процентов по долговому обязательству:

? наличие оснований для ценового контроля ?

? унификация правил ?

(Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2011 год и на плановый период 2012 и 2013 годов, одобрены Правительством РФ 20.05.2010)

Аргументы в пользу применения:

- (+) Комментарии ОЭСР являются рамочным документом, устанавливающим общие принципы к устранению двойного налогообложения;
- (+) Нормы Комментариев ОЭСР нашли отражение в Типовом соглашении РФ об избежании двойного налогообложения, утвержденном Постановлением Правительства РФ от 24.02.2010 № 84;
- (+) толкование международного договора для его сторон должно быть идентичным (если одна из сторон – участник ОЭСР).

Аргументы против применения:

- (-) Комментарии ОЭСР не являются ни актом законодательства о налогах, ни официальным разъяснением, в соответствии с НК РФ;
- (-) Россия не является участником ОЭСР, в России отсутствует официальный перевод Комментариев ОЭСР на русский язык, доступный для свободного ознакомления налогоплательщиками;
- (-) дезавуируется значение текста международных соглашений.

Правила «тонкой капитализации» и условия международных соглашений об избежании двойного налогообложения. Понятия и термины

Соотношение понятийного аппарата положений НК РФ и международных соглашений об избежании двойного налогообложения:

Термины в Соглашении Россия – Кипр до Протокола от 07.10.2010	Термины в Соглашении Россия – Кипр после вступления в силу Протокола от 07.10.2010
Термин "дивиденды" означает доходы от акций или других прав, не являющихся долговыми требованиями, но дающих право на участие в прибыли, а также доходы от других корпоративных прав, которые подлежат такому же налогообложению, как доходы от акций.	Термин "дивиденды" означает доход от акций или других прав, не являющихся долговыми требованиями, дающих право на участие в прибыли, <u>а также доходы - даже выплачиваемые в форме процентов - которые подлежат такому же налогообложению, как доходы от акций в соответствии с налоговым законодательством Государства, резидентом которого является компания, выплачивающая дивиденды.</u>

Правила «тонкой капитализации» и условия международных соглашений об избежании двойного налогообложения. Недискриминация

Сфера применения норм международных соглашений об избежании двойного налогообложения в части недопустимости дискриминации:

(-) положения международных соглашений в части недопустимости дискриминации не исключают возможности установления специальных правил налогообложения на уровне национального законодательства как средства борьбы с минимизацией налогообложения;

(-) возможность применения положений о недопустимости дискриминации должна оцениваться с учетом правил для «ассоциированных предприятий»

Постановление Президиума ВАС РФ от 15.11.2011 № 8654/11

Значение положений о недопустимости дискриминации

(?) минимизация = злоупотребление правом ? крупный заем участника презюмируется как злоупотребление ?

(?) соотношение правил для «ассоциированных предприятий» и контроля за трансфертным ценообразованием ?

(1) Внесение в тексты международных соглашений соответствующих положений

Пункт 3 Протокола к Конвенции между Правительством РФ и Правительством Португальской Республики об избежании двойного налогообложения:

«...Положения статьи 24 не препятствуют применению любого положения налогового законодательства Договаривающегося Государства, касающегося проблем "тонкой" капитализации.»

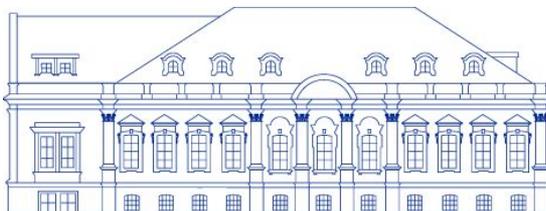
(2) Выпуск компетентными органами соответствующих разъяснений о применении положений международных соглашений:

информационное сообщение Минфина РФ об отдельных вопросах применения Соглашения между Российской Федерацией и Федеральной Республикой Германия от 12.03.2004



ВОПРОСЫ

БЛАГОДАРЮ ЗА ВНИМАНИЕ!



www.fbk-pravo.ru

101990, Москва, ул. Мясницкая, д. 40

Телефон +7 (495) 737 5353

Факс +7 (495) 730 6081

E-mail fbk@fbk.ru