

ОЦЕНКА МЕХАНИЗМА РОССИЙСКИХ ПРАВИЛ НЕДОСТАТОЧНОЙ КАПИТАЛИЗАЦИИ¹

Донченко В.О.

Финансовый университет при Правительстве РФ

Научный руководитель:

Пинская М.Р., доктор экон.наук, доцент

Аннотация: В статье рассматриваются проблемы применения норм пунктов 2–4 статьи 269 Налогового кодекса РФ в условиях применения Соглашений об избежании двойного налогообложения. Дается оценка действующим механизмам правил недостаточной капитализации в России

Annotation: This article address the problems of application of parts 2–4 of Art. 269 of Tax Code in conditions of DТАА. Assessment of rules of thin capitalization in Russia.

Ключевые слова: недостаточная капитализация, Соглашение об избежании двойного налогообложения, ОЭСР.

Keywords: thin capitalization, Double Taxation Avoidance agreements, OECD

Финансирование дочерних компаний посредством кредитного финансирования, предоставляемого материнской компанией, позволяет уменьшить суммы налоговых платежей счет уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль на сумму начисленных процентов. При несоблюдении условий, установленных пунктами 2–4 статьи 269 Налогового Кодекса у налогоплательщика могут возникнуть налоговые риски.

Одним из злободневных вопросов является применение правил недостаточной капитализации в условиях действия Соглашений об избежании двойного налогообложения. Наиболее показательное судебное решение по данной ситуации можно найти в Постановлении ВАС РФ от 15.11.2011 №8654/11. В данном постановлении суд сослался на статью 9 Соглашения и указал, что, «статьи 9 Соглашений не только позволяют, но и указывают на необходимость применения норм национального законодательства о контролируемой задолженности».

Статья 9 Соглашения предоставляет право одной из сторон Соглашений включить в прибыль одного из предприятий и обложить налогом прибыль другого предприятия, которая могла бы быть начислена одному из предприятий, но из-за наличия нерыночных условий не была начислена. Для реализации этого права согласно указанной статье Соглашения необходимо выполнение двух условий: аффилированность (ассоциированность) предприятий и нерыночность условий сделки. На основании доводов налоговых ор-

¹ Статья подготовлена по результатам исследований, выполненных за счет бюджетных средств по Государственному заданию ФГОБУВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» на 2015 г.

ганов, приведенных в рассматриваемом Постановлении ВАС можно сказать, что налоговая инспекция уделила большое внимание вопросу аффилированности налогоплательщика и иностранных организаций, однако в Постановлении не упоминается о том, соответствовали ли условия кредитования налогоплательщика рыночным условиям. Из этого следует проблема презумпции нерыночности займов, превышающих более чем в три раза размер собственного капитала. По мнению Р.И. Ахметшина, невнимание налоговых органов к вопросу о рыночности займа «обычно обосновывается (а) «презюмируемой нерыночностью» условий займа либо (б) так называемым подходом *fixed ratio* (метод фиксированной ставки процента)»². Рассмотрим оба этих подхода в условиях применения Соглашений об избежании двойного налогообложения.

В настоящее время налоговые органы, пользуясь судебной практикой по делам «Северного Кузбасса» и «Нарьянмарнефтегаза» и другим аналогичным делам, доначисляют суммы налога, пени и штрафы, без учета того, на какую величину в результате таких действий происходит корректировка прибыли. В Комментарий ОЭСР к Модельной конвенции прямо указано, что «осуществление корректировки прибыли не допускается, если операции между ассоциированными предприятиями осуществлялись на нормальных коммерческих условиях открытого рынка, т.е. на условиях «вытянутой руки»³. Следовательно, налоговое законодательство должно предусматривать обязанность налоговых органов по установлению соответствия условий сделки принципу «вытянутой руки». В частности, согласно позиции Фискального комитета ОЭСР, при применении принципа «вытянутой руки» «необходимо выяснить, могло ли финансирование в форме займа в столь значительных объемах (в сравнении с собственным капиталом) быть получено от независимого лица». Методика оценивания условий сделки на соответствие принципу «вытянутой руки» может содержать элементы взаимодействия с различными кредитными организациями, для получения позиции независимого кредитора об условиях предоставления налогоплательщику аналогичного займа для целей дальнейшего сопоставления с условиями, использованными налогоплательщиком и аффилированным лицом — иностранной организацией. Кроме того Фискальный комитет ОЭСР утверждает, что статья 9 Модельной конвенции не допускает производить корректировку прибыли между ассоциированными предприятиями, приводящую к увеличению прибыли до размера, превышающего размер прибыли, который соответствует принципу «вытянутой руки». Следовательно, позиция ОЭСР не предусматривает презумпции нерыночности.

Таким образом, слепое применение налоговыми органами порогового значения 1:3 может привести к противоречию с нормами Соглашений, если скорректированный размер прибыли превысил реальное значение, расчи-

²Ахметшин Р.И. Тонкая капитализация: итоги 2013 г., или О том, как пробелы в законе восполняются невнимательностью к правовой норме. — [Электронный ресурс]— режим доступа: <http://nalogoved.ru/art/1736> (дата обращения: 31 января 2015 г.)

³Разгильдеев А. В., Попов П. А. Недостаточная капитализация как основание проверки рыночности условий займа // 2013. Закон. № 1.

танного исходя из принципа «вытянутой руки». Следовательно, нормы недостаточной капитализации, установленные налоговым законодательством РФ, должны применяться с учетом официального Комментария ОЭСР к Модельной конвенции.

В случае если налогоплательщик представит аргументированные пояснения, доказывающие совершение операций с соблюдением принципа «вытянутой руки», налоговые органы должны признать позицию налогоплательщика и, таким образом, допустить возможность обоснованного оспаривания презумпции нерыночности контролируемой задолженности. Данный подход будет способствовать реализации правил недостаточной капитализации, как механизма, направленного на предотвращение злоупотреблений и получения необоснованной налоговой выгоды. Действующую редакцию правил недостаточной капитализации можно сравнить с ловушкой, жертвами которой становятся налогоплательщики вне зависимости от того, действуют ли они в рамках рынка.

Согласно заявлению Заместителя руководителя Федеральной налоговой службы Егорова Д.В., сделанному в рамках X Всероссийского налогового форума ТПП РФ «Налоговый маневр: взгляд бизнеса и власти», законодатель намеренно не использовал в правилах недостаточной капитализации для целей определения контролируемой задолженности величину процентной ставки (т.е. рыночные принципы). Соотношение долга и капитала в статье 269 Кодекса введено для оценки обоснованности применения заемного финансирования.

В то же время принцип *fixed ratio*, а также используемое соотношение контролируемой задолженности и собственного капитала обладают рядом существенных недостатков, которые могут привести к необоснованным доначислениям налога на прибыль.

Применение принципа *fixed ratio* может стать причиной судебного разбирательства не только вследствие возникновения противоречий с нормами международного права, но и в силу действия экономических факторов независимых от налогоплательщика. В условиях резкого увеличения курса валюты займа к рублю неизбежны налоговые риски. Таким образом, неустойчивость курса рубля может привести к неблагоприятным налоговым последствиям, несмотря на то, что изначально действия налогоплательщика не были направлены на получение необоснованной налоговой выгоды.

Также налогоплательщик может оказаться в ситуации, при которой контролируемая задолженность возникла именно в конце налогового периода из-за особенностей ведения предпринимательской деятельности, в то время как в течение предыдущих месяцев такого превышения не было. Очевидным выходом в данной ситуации может стать определение контролируемой задолженности с учетом среднего соотношения сумм предполагаемой контролируемой задолженности и собственного капитала за налоговый период.

К недостаткам соотношения контролируемой задолженности и собственного капитала относится также его низкая объективность в части оценки платежеспособности налогоплательщика. Использование данного показателя

не позволяет оценить платежеспособность налогоплательщика в целом. В международной практике при применении принципа fixed ratio используется соотношение чистого долга (долговые обязательства, уменьшенные на денежные средства и иные, приравненные к ним ликвидные активы) и показателя EBITDA (Earnings before Interests, Taxes, Depreciation and amortization) [*Прибыль без учета процентов, налогов и амортизации*]. Данное соотношение применяется в Международных стандартах финансовой отчетности для определения платежеспособности организации. Критическое значение данного показателя устанавливается применительно к отдельным отраслям.

Еще один показатель, который может быть использован при оценке обоснованности применения норм недостаточной капитализации — это EBIAT (Earnings before Interest after Taxes): прибыль предприятия без учета процентов, уменьшенная на сумму налога на прибыль. Превышение размеров капитальных затрат, рассчитанных по методике МСФО, над EBIAT означает, что организация располагает достаточными собственными средствами, а привлечение средств от материнской компании направлено на получение налоговых выгод и изъятия прибыли из дочерней компании.

Иная проблемная ситуация применения норм недостаточной капитализации российского налогового законодательства связана с долговыми обязательствами перед иностранными «сестринскими» компаниями. Подпункт b статьи 9 Соглашений непосредственно указывает на «сестринские» компании: «одни и те же лица прямо или косвенно участвуют в управлении, контроле или капитале предприятия одного Договаривающегося Государства и предприятия другого Договаривающегося Государства»⁴. Действующая редакция пункта 2 статьи 269 не учитывает для целей налогообложения задолженность перед иностранными сестринскими компаниями.

На сегодняшний день ситуация с учетом процентов по долговым обязательствам перед иностранными сестринскими компаниями сдвинулась с мертвой точки. В первом чтении Государственной думой был принят законопроект № 675906-6 «О внесении изменений в статью 269 части второй Налогового кодекса Российской Федерации в части определения понятия контролируемой задолженности»⁵. Данный законопроект предусматривает включение в понятие контролируемой задолженности задолженность перед иностранными сестринскими компаниями. В случае приобретения данным документом статуса федерального закона следует ожидать снижения напряженности, связанной с применением пункта 2 статьи 269 Кодекса.

Одна из составляющих определения контролируемой задолженности — задолженность, обеспеченная гарантией или поручительством иностранной организации или российской сестринской компанией — также содержит в себе тонкости толкования и применения. Рассмотрим случай, когда кредито-

⁴ Соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Кипр от 05.12.1998 (ред. от 07.10.2010) «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»

⁵ Законопроект № 675906-6 «О внесении изменений в статью 269 части второй Налогового кодекса Российской Федерации в части определения понятия контролируемой задолженности». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»

ром выступает независимый банк, не выступающий в качестве кондуитной компании. Очевидно, что данный метод финансирования направлен на удешевление заемного капитала вследствие применения обеспечения со стороны материнской компании. При этом группа компаний в целом получает экономию на расходах. Действия налогоплательщика приводят не к увеличению, а к уменьшению расходов, так как независимый банк установил бы для аналогичного обязательства без поручительства более высокую процентную ставку. Тем не менее, согласно статье 269 Кодекса при условии соблюдения отношения долга и собственного капитала признает данную задолженность контролируемой. На наш взгляд такая задолженность должна быть исключена из понятия контролируемой, так как действия налогоплательщика приводят к увеличению суммы налога, а не к ее уменьшению. Стоит сказать, что в случае получения статуса федерального закона законопроектом № 675906-6 данная проблема должна остаться в прошлом.

ИНСТИТУТ НАЛОГОВОГО РЕЗИДЕНТСТВА ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ В РОССИИ: СУЩНОСТЬ И ВОЗМОЖНОСТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ

Заривный А.В.

Финансовый университет при Правительстве РФ

Научный руководитель:

Полежарова Л.В., к.э.н., доц.

Аннотация: В данной статье исследуется содержание принципа «места фактического управления», применяемого в странах-членах ОЭСР с целью определения налогового резидентства организаций. В статье анализируются новые положения российского налогового законодательства по вопросу налогового резидентства организаций, а также рассматриваются отдельные нововведения, нуждающиеся, по мнению автора, в конкретизации и разъяснениях для более эффективного применения правил налогового резидентства в России.

Annotation: The present contribution aims at examining the notion of the «place of effective management» principle and its application in the OECD countries for the purpose of determining a place of corporate tax residency. The article analyzes the new provisions of Russian tax law on corporate tax residency and, in particular, those legal provisions which require, from the author's point of view, some elaboration and clarification in order to provide for an effective application of the rules of tax residency in Russia.

Ключевые слова: налоговое резидентство, организации, модельная конвенция ОЭСР, место фактического управления, управление и контроль, соглашение об избежании двойного налогообложения.