О контролируемой задолженности юридических лиц

О проекте изменений в определении контролируемой задолженности

01 февраля 2016 года

Недавно Государственная дума во втором чтении приняла проект федерального закона № 724609-6 «О внесении изменений в статью 269 части второй Налогового кодекса Российской Федерации в части определения понятия контролируемой задолженности» (далее – Законопроект).

Законопроектом существенно изменяются правила определения тонкой (недостаточной) капитализации (thin capitalization), которые позволяют приравнять часть выплачиваемых по контролируемой задолженности процентов к дивидендам, а, следовательно, – исключить такие проценты из состава расходов для целей налогообложения; – обложить такие проценты налогом на дивиденды. Действующие правила определения контролируемой задолженности распространяются на долговые обязательства перед иностранными организациями, прямо и (или) косвенно владеющими более 20% капитала российской организации либо по долговому обязательству перед российской организацией, признаваемой аффилированным лицом указанной иностранной организации. Налоговым кодексом (п. 1.2 ст. 269) предусмотрены интервалы предельных значений процентных ставок по долговым обязательствам в зависимости от валюты такого обязательства.

Предлагаемые Законопроектом правила определения контролируемой задолженности (недостаточной капитализации) будут применяться при заимствовании средств:

1) у иностранного лица, являющегося взаимозависимым лицом российской организации;

2) у российских и/или иностранных лиц, взаимозависимых с иностранным лицом, указанном в пункте 1;

3) у иных лиц, если лица, указанные в пунктах 1 и 2, предоставили обеспечение по соответствующим сделкам российской организации.

Лица признаются взаимозависимыми, если особенности отношений между ними могут оказывать влияние на условия и (или) результаты сделок, совершаемых этими лицами, и (или) экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц. Понятия «аффилированности» и «взаимозависимости» не являются тождественными, более того лица могут быть признаны судом взаимозависимыми и при отсутствии прямого и косвенного участия.

Таким образом, под действия новых правил попадут сделки сестринских организаций, а также организаций, если в их взаимоотношениях создаются или устанавливаются условия, отличные от тех, которые имели бы место между независимыми организациями. Если соотношение контролируемой задолженности к сумме активов и обязательств налогоплательщика превысит 3 к 1, а для банков и лизинговых организаций превысит 12,5 к

1, то применяются правила определения предельной величины признаваемых расходом процентов по контролируемой задолженности. Такая величина исчисляется налогоплательщиком на последнее число каждого отчетного (налогового) периода путем деления суммы процентов по контролируемой задолженности на коэффициент капитализации.

Коэффициент капитализации определяется по формуле: НКЗ/СК/З (12,5), где НКЗ – величина непогашенной контролируемой задолженности; СК – величина собственного капитала, соответствующего доле участия взаимозависимого иностранного лица; З (12,5) – соотношение контролируемой задолженности к сумме активов и обязательств налогоплательщика, в скобках указано соотношение, применяемое для банков и лизинговых организаций. В состав расходов включаются проценты по контролируемой задолженности, рассчитанные в соответствии вышеуказанными правилами, но не более фактически начисленных процентов.

Положительная разница между начисленными процентами и предельными процентами приравнивается в целях налогообложения к дивидендам, уплаченным иностранному лицу и облагается налогом.

Законопроектом также предусмотрен ряд исключений. Так, непогашенная задолженность не признается для российской организации контролируемой задолженностью при выполнении одновременно следующих условий:

1) долговое обязательство возникло перед банком, в том числе иностранным, не признаваемым взаимозависимым лицом как с налогоплательщиком, так и с лицами, предоставившими обеспечение по обязательству налогоплательщика;

2) в случае, если в банке, в том числе иностранном, перед которым возникло долговое обязательство, открыты счета, вклады (депозиты) иностранных взаимозависимых лиц, или к банку имеются иные права требования таких лиц, но при этом соблюдаются следующие требования:

– денежные средства и (или) права требования не могут быть использованы в качестве обеспечения долгового обязательства;

– наличие таких денежных средств на счетах, вкладах, депозитах, а также выдача долгового обязательства не являются условием предоставления долгового обязательства;

– суммы, условия и сроки размещения денежных средств, находящихся на счетах, вкладах (депозитах), суммы, условия и сроки долговых обязательств, условия предоставления иных прав требования не являются сопоставимыми с суммами, условиями выдачи и сроками долгового обязательства, по которому имеется непогашенная задолженность российской организации.

В качестве примера действия новых правил предлагается рассмотреть выдачу российской организации займа в размере 100,000 долларов США под 10% годовых, что превышает предельные значения процентных ставок, установленные Налоговым кодексом – от ставки ЛИБОР в долларах США + 4%, до ставки ЛИБОР в долларах США + 7% (10,000 долларов США начисленных процентов) от гонконгской организации, 100% акционер которой является также 60% акционером иностранной сейшельской организации, которая в свою очередь владеет 30% уставного капитала российской организации. Собственный капитал российской

организации составляет 1,000,000 рублей.

В таком случае разница между начисленными процентами и предельными процентами составит 8,877 долларов США и будет обложена налогом на прибыль по ставке 15% (дивиденды) в размере 1,331 долларов США.

По состоянию на 31 декабря сумма долговых обязательств к размеру собственно капитала составила: 100,000 долларов США * 72,8827 (курс валюты, условно) / 1,000,000 = 7;

Контролируемая задолженность более чем в три раза больше собственного капитала. Следовательно, нужно рассчитать предельную величину процентов исходя из коэффициента капитализации: (100,000 долларов США *72,8827) / (1,000,000 рублей *30%) / 3 = 8,09;

Сумма начисленных процентов сначала года составила: 100,000 долларов США * 10% *72,8827 = 728,827 рублей;

Предельная величина процентов, признаваемых при налогообложении прибыли, составляет: 728,827 рублей / 8,09 = 90,090 рублей;

Налог (дивиденды) за год по ставке 15% составит: (728,827 – 90,090) * 15% = 95,811 рублей.

Таким образом, учитывая, что, применение правил тонкой (недостаточной) капитализации направлено на борьбу с распределением дивидендов под видом выплаты процентов между взаимозависимыми лицами, отсутствие налогового планирования может повлечь неблагоприятные налоговые последствия.

Мы готовы дать более детальные консультации по вопросам налогообложения в связи с грядущим вступлением в силу вышеуказанного Законопроекта. Ждем вас.

This article has been prepared by DSL-Service LLC for information purposes only and does not constitute legal advice. This information is not intended to create, and receipt of it does not constitute, an attorney-client relationship. Readers should not act upon this without seeking professional counsel.