Налоговые аспекты заемного финансирования (обзор семинара фирмы Salans)

14.02.2012 НОВОСТИ КОМПАНИЙ

10 февраля 2012 года международная юридическая фирма Salans провела тематический семинар на тему «Налоговые аспекты заемного финансирования», затронув в представленных докладах вопросы, посвященные регулированию учета процентов по кредитам для целей налогообложения прибыли (докладчик – советник российской налоговой практики Salans Анна Зверева), проблемам тонкой капитализации (докладчик – советник российской налоговой практики Salans Борис Брук) и соответственно проблемам переквалификации процентов в дивиденды (докладчик — советник российской налоговой практики Salans Джангар Джальчинов). Участниками семинара выступили, помимо сотрудников компании, ее клиенты – крупнейшие российские и иностранные компании.

[sws_yellow_box box_size=»580″]**Контекст:**
Лейтмотивом многих статей, посвященных вопросам налогообложения заемного финансирования, с ноября 2011 года выступает попытка в той или иной мере оценить налоговые последствия недавнего постановления Президиума ВАС РФ по спору между налоговыми органами и ОАО «Угольная компания Северный Кузбасс». По общему мнению, указанное дело существенно видоизменяет практику применения норм, регулирующих правила тонкой или иначе — недостаточной капитализации на территории РФ.

Напомним, что 15 ноября 2011 года Президиум ВАС РФ вынес в порядке надзора постановление № 8654/11 по делу ФНС № 1 по Кемеровской области против ОАО «Угольная компания Северный Кузбасс» (далее – Постановление по делу «Северного Кузбасса»,

Постановление ВАС РФ от 15 ноября 2011), в котором подтвердил правильность выводов налогового органа, обязав ОАО «Северный Кузбасс» доплатить в бюджет значимую сумму налога на прибыль. При этом ВАС РФ отменил решения трех нижестоящих судов, удовлетворивших заявление налогоплательщика о незаконности решения налогового органа.

Суть дела:

ОАО «Угольная компания Северный Кузбасс» уменьшило налогооблагаемую базу по налогу на прибыль на величину процентов, которые она выплачивала по займу, полученному от контролирующих ее иностранных компаний – Mittal Steel Holding AG (Швейцария) и Frontdeal Limited (Кипр). Спор с налоговой инспекцией у налогоплательщика возник из-за коллизии в законодательстве. Согласно п. 2 ст. 269 НК РФ отдельному рассмотрению подлежат долговые обязательства российской организации перед иностранной компанией, владеющей более 20% уставного капитала этого налогоплательщика, а также ряд других долговых обязательств, связанных с такой доминирующей иностранной компанией. В случае превышения установленного законом соотношения размера таких обязательств к собственному капиталу налогоплательщика часть процентов по этим долговым обязательствам подлежит переквалификации в дивиденды. Это приводит к тому, что «переквалифицированные проценты» не могут учитываться в расходах налогоплательщика при исчислении налога на прибыль (так как дивиденды выплачиваются хозяйственными обществами из их прибыли, после налогообложения). В то же время Россия подписала со Швейцарской Конфедерацией и с Республикой Кипр соглашения об избежании двойного налогообложения, по которым обязалась не подвергать дискриминации на своей территории компании с иностранными участниками, инкорпорированными в указных юрисдикциях. Суды трех инстанций руководствовались именно этими международными соглашениями РФ. Однако коллегия из трех судей ВАС РФ, передавая дело в Президиум ВАС РФ, указала, что суды ошибочно ссылались на положения соглашений, придав им более широкое толкование, фактически исключив возможность применения п. 2 ст. 269 НК РФ при

учете процентов по контролируемой задолженности. В Постановлении ВАС РФ от 15 ноября 2011 года Президиум поддержал позицию налоговых органов о применении российских правил недостаточной капитализации (п.2 ст. 269 НК РФ) в противовес положениям международных соглашений РФ об избежании двойного налогообложения и недискриминации.

Российские правила недостаточной капитализации сформулированы в п. 2 ст. 269 НК РФ и имеют целью ограничить вычет процентов по заемным обязательствам в рамках транснациональных групп. Данные правила не применяются в холдингах с исключительно российским участием и соответственно устанавливают особенности налогообложения по признаку источника капитала. Ранее судебная практика в большинстве случаев поддерживала позицию о том, что наличие в международных соглашениях правил о недискриминации на территории РФ организаций, имеющих иностранное участие иной договаривающейся стороны, является достаточным основанием для того, чтобы опровергнуть претензии налоговых органов к таким организациям-заемщикам по вопросам размера вычетов процентов по долговым обязательствам для целей налогообложения прибыли.

Указанное постановление ВАС РФ в полной версии было опубликовано 11 января 2012 года, в этой связи семинар Salans был проведен «по горячим следам» и представил собой одну из первых попыток предметно, с учетом анализа текста постановления, оценить его последствия для налогоплательщиков.[/sws_yellow_box]

Центральным вопросом, которому были посвящены доклады участников конференции, выступило именно дело «Северного Кузбасса».

В своем выступлении, посвященном изменениям в порядке применения п. 2 ст. 269 НК РФ, Борис Брук выделил несколько значимых моментов, связанных с итогами знакового дела:

> введение судом в российскую практику толкования термина «ассоциированной

компании» исходя из комментариев, данных ОЭСР к Модельной конвенции об избежании двойного налогообложения, чего не было ранее;

[sws_blue_box box_size=»580″]По мнению ВАС РФ ограничение по учету процентов в качестве расходов распространяется на случаи, когда при построении бизнеса российской компании, имеет место высокая доля долга, аффилированность заемщика и кредитора, в лице которого выступает не только иностранная компания, но и российская компания, аффилированная с иностранной компанией, отсутствие факта погашения долгового обязательства. Данные признаки соответствуют понятию «ассоциированных предприятий», приводимых в ст. 9 Модельной конвенции ОЭСР, и воспроизводятся в большинстве двусторонних международных соглашений.
Указанные положения не содержатся в п. 2 ст. 269 НК РФ; данное толкование дано в российской судебной практике в Постановлении ВАС РФ по делу «Северного Кузбасса» впервые.
[/sws_blue_box]

- формулировка мнения ВАС РФ о том, что международные конвенции позволяют произвести переквалификацию в ряде случаев заемного капитала в собственный (*а соответственно, применить к доходам по такому капиталу нормы не о процентах, а о дивидендах – LI*);

- формулирование ВАС РФ мнения о том, что запрет на дискриминацию в зависимости от наличия иностранного участия в уставном капитале российских организаций, содержащийся в международных налоговых договорах, не распространяется на «ассоциированные компании»;

- ограничение судом сферы применения норм о недискриминации только в отношении российских организаций с иностранным участием, иным словами, любые положения национального российского законодательства, устанавливающие особенности налогообложения российских компаний с иностранным участием по сравнению с

российскими организациями, в уставном капитале которых нет прямого или косвенного участия иностранных компаний, не рассматриваются более как дискриминационные.

Все данные выводы суда, по мнению докладчика, существенным образом повлияют на судебную практику, не позволяя налогоплательщикам, как это было ранее, в обоснование защиты своей позиции перед налоговыми органами апеллировать к положениям соответствующих международных конвенций о недопущении дискриминации компаний с иностранным участием в связи с фактом такого участия.

Кроме того, по мнению докладчика, потенциально положения постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 о необоснованной налоговой выгоде также не смогут быть оспорены со ссылкой на международные договоры, что может повлечь иски налоговых органов в отношении недопустимости применения льгот по таким договорам, что, в свою очередь, может осложнить международное налоговое планирование для многих налогоплательщиков.

В связи с принятием Постановления ВАС РФ по делу «Северного Кузбасса» докладчики обратили особое внимание на порядок применения на территории РФ тех международных соглашений об избежании двойного налогообложения, которые напрямую (как правило, в Протоколах, прилагаемых к соответствующим соглашениям) содержат оговорки о том, что те или иные расходы (либо конкретные, либо вообще все расходы) подлежат вычету из налогооблагаемой прибыли вопреки положениям внутреннего законодательства государства, являющегося стороной международного соглашения.

По мнению выступающих, Постановление ВАС РФ по делу «Северного Кузбасса» не меняет практику применения таких соглашений, поскольку оно не содержит комментариев в их отношении. Такое отсутствие комментариев объясняется фактическим составом отношений, подвергнутых анализу в указанном постановлении, – оно касается организаций, налогообложение которых регулируется двусторонними соглашениями России с Кипром, и, соответственно, России со Швейцарией, которые описываемых оговорок не содержат,

соответственно, по мнению Бориса Брука, поддержанного другим докладчиком Джангаром Джальчиновым, постановление не касается вопросов применения соглашений, содержащих соответствующие оговорки.

Отдельное внимание в этой связи было уделено делу ЗАО «Управляющая компания «Брянский машиностроительный завод» (Определение ВАС 17705/11 от 13 января 2012 по вопросу об отказе в передаче дела в Президиум ВАС РФ), в котором ревизии подвергались применение норм соглашения с Нидерландами. В Соглашении между Правительством РФ и Правительством Королевства Нидерландов об избежании двойного налогообложения от 16 декабря 1996 года указанные оговорки о применении вычетов есть. Но в аргументации позиции судебных органов по указанному делу, по мнению докладчиков семинара, нет ссылок на таковые и комментариев о том, как должно применяться указанное соглашение с учетом оговорок. Соответственно, опять же по мнению докладчика, речь пока не идет о том, что суды однозначно высказались на тему невозможности применения норм соглашений, содержащих оговорки о применении вычетов вопреки соответствующим положениям внутреннего законодательства.

[sws_blue_box box_size=»580″]Определение ВАС 17705/11 от 13 января 2012 по вопросу об отказе в передаче дела в Президиум ВАС РФ действительно не содержит каких-либо ссылок на оговорки, об исключительном применении вычетов, однако содержит достаточно однозначное указание на то, что нормы Соглашения не исключают возможности применения положений п. 2 ст. 269 НК РФ (несмотря на наличие указанных оговорок в соглашении с Нидерландами.).
[/sws_blue_box]
В своих докладах советники российской налоговой практики Salans обратили внимание на ряд двусторонних соглашений, содержащих обсуждаемые оговорки. В частности, были проанализированы соглашения с Нидерландами, Германией и США, которые, по их мнению, благодаря содержащимся оговоркам в ряде случаев позволяют налогоплательщикам на территории РФ прибегать к защите по конкретным соглашениями и производить вычеты

начисляемых по заемным обязательствам процентов вопреки наличию норм о недостаточной капитализации, содержащихся в п. 2 ст. 269 НК РФ.

[sws_yellow_box box_size=»580″]**Контекст:**
В Постановлении по делу «Северного Кузбасса», ВАС РФ в обоснование своей позиции обратился к толкованию Комментариев Организации экономического сотрудничества и развития к Модельной конвенции в отношении налогов на доходы и капитал. ОЭСР — международная экономическая организация развитых стран, признающих принципы представительной демократии и свободной рыночной экономики, созданная в 1948 году, при этом Россия не является участником указанной организации. Участников семинара интересовало мнение докладчиков по вопросу о том, на сколько корректно обращение к указанному документу в условиях, когда Россия не выступает участником ОЭСР.[/sws_yellow_box]

По указанному вопросу Борисом Бруком было высказано следующее:

«Даже за рубежном нет единого понимания о том, что представляет собой такой документ как Комментарий ОЭСР к модельной конвенции, с точки зрения возможности применения его на практике… Сам комментарий, если руководствоваться Венской Конвенцией о праве международных договоров 1969 года, участником которой Россия является, вероятно может быть рассмотрен как «дополнительные средства толкования, в том числе подготовительные материалы», которые стороны учитывали при заключении договора (*ст. 32 указанной Конвенции – LI*), так как вторыми сторонами двусторонних соглашений выступают государства, которые как правило, входят в ОЭСР, и, соответственно, они руководствуются при заключении таких соглашений положениями Модельной конвенции и комментариев ОЭСР к ней».
По мнению Джангара Джальчинова, вероятно в будущем суды, с легкой руки ВАС РФ, будут прибегать к указанным материалам в обоснование своих позиций по тому или иному вопросу. Главное, чтобы такое толкование делалось осторожно и вдумчиво без попыток вырвать то или иное положение из контекста целостного документа.

[sws_yellow_box box_size=»580″]**Контекст:**
Продолжением темы «тонкой капитализации» является проблема переквалификации для целей налогообложения в дивиденды положительной разницы между начисленными по заемному обязательству процентами и предельной суммой процентов, которая может быть учтена в качестве расхода для целей налогообложения прибыли. Порядок такой переквалификации на уровне национального законодательства регулируется соответственно п.4 ст. 269 НК РФ.

В связи с принятием Постановления Президиума ВАС РФ от 15 ноября 2012 года, в котором ВАС РФ сформулировал свое мнение о том, что международные конвенции позволяют произвести переквалификацию в ряде случаев заемного капитала в собственный, возник вопрос о влиянии указанного решения на порядок применения судами п. 4 ст. 269 НК РФ.
[/sws_yellow_box]

На прошедшем семинаре по указанному вопросу высказался в своем докладе Джангар Джальчинов. Основная часть доклада, посвященного вопросам переквалификации процентов в дивиденды была отведена анализу норм внутреннего законодательства и международных договоров, позволяющих выстраивать стратегию защиты налогоплательщика против требований налоговых органов по указанному вопросу.

Отельное внимание в указанном докладе было уделено анализу последствий дела «Северного Кузбасса», в частности, следующей формулировке, содержащейся в Постановлении Президиума ВАС РФ от 15 ноября 2011 года:

«…в официальном комментарии Организации экономического сотрудничества и развития к Модельной конвенции об избежании двойного налогообложения, являющейся рамочным документом, устанавливающим общие принципы и подходы к устранению двойного налогообложения, указывается на возможность применения положений названных статей соглашений не только для определения конкурентности рыночной ставки, предусмотренной для займа, но и для определения того, является ли ссуда реальной или же представляет

собой платеж, например, вклад в акционерный капитал (подпункт «b» пункта 3 комментария к статьям 9 соглашений).»

Последняя фраза, могла бы быть истолкована в пользу того, что ВАС РФ попытался указать этим на свое мнение и в отношении вопроса о переквалификации дивидендов в проценты и в тех случаях, когда международные соглашения прямо говорят о неприменимости правила о переквалификации. Однако, по мнению Джангара Джальчинова: «ВАС РФ впрямую в деле «Северного Кузбасса» говорит о применимости п. 2 ст. 269 НК РФ, по п. 4 ст. 269 НК РФ ВАС в указанном деле ВАС РФ ничего не сказал». Отсутствие указанного толкования, на самом деле, приводит к неопределенности в рассматриваемом вопросе (L.i.). При последующем анализе практики судов нижестоящих инстанций, принятых с учетом Постановления ВАС РФ от 15 ноября 2011 года, докладчик отметил, что она свидетельствует о том, что суды по разному оценивают его последствия для практики применения норм о переквалификации процентов в дивиденды.

В качестве примера было приведено Постановление ФАС ЗСО по делу №А81-699/2011 от 15 декабря 2011 года по спору Межрайонной инспекции ФНС по крупнейшим налогоплательщикам по Ямало-Ненецкому АО против Компании Винтерсхалл Холдинг ГмБХ, в котором суд вынес решение в пользу налогоплательщика, не ориентируясь на Постановление ВАС РФ по Делу «Северного Кузбасса». При этом Джангар Джальчинов отметил, что ФАС ЗСО на момент вынесения решения еще не располагал текстом Постановления ВАС РФ по «Северному Кузбассу», так как последнее в полном объеме было опубликовано только после рождественских праздников, соответственно, суд просто «не знал», какова будет аргументация вышестоящей инстанции.

Вторым таким, совершенно обратным примером выступило постановление ФАС СЗО от 8 февраля 2012 года по делу №А 56-23858/2011 по спору ООО «СРВ-Папула» против ИФНС по Выборгскому округу Ленинградской области, в котором суд указал на необходимость применения норм о переквалификации процентов в дивиденды в свете Постановления ВАС РФ по «Северному Кузбассу». По мнению Джангара Джальчинова, единственная

возможность «что-либо сделать с указанным делом» — обжаловать указанный судебный акт в вышестоящую инстанцию, но, если вынесенный акт устоит, закроется возможность защиты налогоплательщика в части норм международных соглашений о переквалификации (за исключением тех случаев, когда указанные соглашения содержат специальные оговорки, позволяющие избегать переквалификации вопреки положениям внутреннего законодательства). В целом, появление указанной негативной практики было оценено докладчиками как не вселяющий оптимизма для налогоплательщиков факт.

«Но, — завершил свой доклад Джангар Джальчинов, желая закончить семинар на позитивной ноте, — не все так плохо. Жизнь, продолжается!».

Светлана Дубинчина, специально для Legal Insight

НОВОСТИ КОМПАНИЙ