

Приняты новые правила тонкой капитализации

16.02.2016

СТАТЬИ

15 февраля 2016 года Президент Российской Федерации подписал Федеральный закон № 25-ФЗ «О внесении изменений в статью 269 части второй Налогового кодекса Российской Федерации в части определения понятия контролируемой задолженности» (далее – **«Закон»**).

Закон существенно изменяет порядок учета процентных расходов по правилам тонкой капитализации, направленных, как отмечали авторы Закона, на борьбу с налоговыми злоупотреблениями, в частности, возникающими при так называемом back-to-back финансировании, и устранение необоснованных налоговых барьеров для привлечения финансовых средств в экономику России.

Наиболее ожидаемым изменением стало отражение в Законе уже сложившегося в судебной практике подхода, согласно которому контролируемой признается задолженность не только перед российскими, но и перед иностранными организациями, аффилированными с иностранной компанией – прямым или косвенным владельцем доли в капитале заемщика.. При этом порог прямого или косвенного владения в капитале заемщика, при превышении которого задолженность признается контролируемой, повышен с 20 до 25% (путем отсылки на ст. 105.1 НК РФ, устанавливающей именно этот порог в качестве критерия взаимозависимости).

Закон предусматривает три существенных изъятия из действия правил тонкой капитализации, которые активно обсуждались в экспертном сообществе в течение последних лет.

Изъятие № 1. *Кредиты, выданные независимыми банками под обеспечение взаимозависимых лиц, погашенные без применения обеспечительных мер*

Уже с 1 января 2016 года не признаются контролируемой задолженностью кредиты независимых банков (как российских, так и иностранных), обеспеченные:

иностранным лицом, прямо или косвенно участвующим в российской организации – должнике более чем на 25 процентов (далее – **«Иностранное лицо»**);

или его взаимозависимыми лицами, (i) в которых прямо или косвенно участвует Иностранное лицо более чем на 25 процентов, (ii) которые прямо или косвенно участвуют в Иностранном лице более чем на 25 процентов, (iii) в которых и в Иностранном лице одно и то же лицо участвует более чем на 25 процентов (далее – **«Взаимозависимые лица»**),

если ни Иностранное лицо, ни Взаимозависимые лица фактически не погашали ни сам обеспеченный кредит, ни проценты по нему.

Изъятие № 2. *Долговые обязательства, выданные российскими налоговыми резидентами не за счет денежных средств Иностранного лица*

С 1 января 2017 года долговые обязательства российских налогоплательщиков перед другими российскими налоговыми резидентами, взаимозависимыми с Иностранным лицом (далее – «**Российский резидент**»), не признаются контролируемой задолженностью, если Российский резидент не имеет долговых обязательств перед Иностранным лицом, сопоставимых с непогашенной задолженностью налогоплательщика перед Российским резидентом.

Если Российский резидент имеет сопоставимые долговые обязательства перед Иностранным лицом, то контролируемой может быть признана только часть непогашенной задолженности перед Российским резидентом, которая не превышает сумму сопоставимого обязательства перед Иностранным лицом.

Сопоставимость долговых обязательств налогоплательщика перед Российским резидентом и Российского резидента перед Иностранным лицом для целей применения правил тонкой капитализации определяется иначе, чем для целей трансфертного ценообразования – на основании исчерпывающего перечня критериев из трех пунктов:

| общей суммы (то есть при наличии нескольких долговых обязательств для целей определения сопоставимости они суммируются);

| срока: если срок долгового обязательства налогоплательщика перед Российским резидентом не превышает срока долгового обязательства перед Иностранным лицом, сроки считаются сопоставимыми;

| в случае отличий в валюте долга, производится пересчет обязательств в единой валюте по курсу ЦБ РФ на дату возникновения соответствующего обязательства.

Изъятие № 3. Задолженность, возникшая в связи с выпуском еврооблигаций

С 1 января 2017 года вступает в силу прямая норма, что непогашенная задолженность по возникшему в связи с размещением еврооблигаций долговому обязательству перед

иностранной организацией-SPV, находящейся в странах, с которыми у России есть соглашения об избежании двойного налогообложения, не признается контролируемой.

Самой неоднозначной новеллой Закона можно считать предоставление с 1 января 2017 года суду права признавать контролируемой задолженностью любое непогашенное долговое обязательство налогоплательщика, если будет установлено, что конечной целью платежей по такому долговому обязательству является перечисление средств Иностранному лицу или Взаимозависимому лицу.

Следует также отметить, что Закон не содержит нормы, исключающей в любом случае двойное налогообложение «сверхлимитных» процентов, уплачиваемых российским налогоплательщиком другой российской организации по признаваемой контролируемой перед Иностранным лицом задолженности (у источника в качестве дивидендов и получателя в качестве процентного дохода) – невзирая на необходимость введения такой нормы, которая неоднократно подчеркивалась экспертами.

Обзор подготовлен специалистами налоговой практики Dentons.

СТАТЬИ