

LT in Focus

ВС РФ признал возможность учета контролируемой задолженности в качестве «капитала» для целей СОИДН

Опубликовано [Определение](#) ВС РФ от 6 марта 2018 года по делу ОАО «СУЭК-Кузбасс», в котором рассматривался вопрос возможности признания суммы контролируемой задолженности перед иностранным взаимозависимым лицом «капиталом» для целей применения пониженной ставки налога на доходы у источника в отношении процентов, переквалифицированных в дивиденды.

ВС РФ признал, что заемное финансирование, проценты по которому переквалифицированы в дивиденды в соответствии с российскими правилами недостаточной капитализации, **фактически приравнивается к инвестициям в уставный капитал российского заемщика**, что делает возможным применение пониженных ставок по СОИДН.

Вместе с тем ВС РФ отметил, что право на применение пониженной ставки налога зависит не только от достигнутого размера вложения в капитал, но и наличия у иностранного лица статуса **фактического получателя соответствующего дохода**.

Поскольку нижестоящими судами не был исследован вопрос о том, является ли иностранный заимодавец фактическим получателем процентного дохода, дело было направлено на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

[История вопроса](#)

[Позиция ВС РФ](#)

[Что дальше?](#)

История вопроса

Инспекция применила правила недостаточной капитализации в отношении займа от кипрской компании, косвенно участвующей в капитале российского налогоплательщика.

При начислении налога на доходы у источника в отношении процентов, переквалифицированных в дивиденды в соответствии с российскими правилами недостаточной капитализации, была применена ставка 10%.

В применении пониженной ставки 5%, предусмотренной пп. а п. 2 ст. 10 СОИДН с Кипром, было отказано, поскольку возможность ее использования предполагает прямое вложение в капитал российской организации, а в рассматриваемом деле иностранный заимодавец не участвовал напрямую в капитале российского налогоплательщика.

Суды трех инстанций поддержали доводы инспекции; при этом были отклонены ссылки налогоплательщика на необходимость учета пп. «д» п. 15 Комментария ОЭСР к § 2 ст. 10 Модельной налоговой конвенции, в котором говорится о том, что заем должен приниматься в качестве капитала, если на основании национальных правил проценты по нему переквалифицируются в дивиденды.

Также были отклонены ссылки налогоплательщика на п. 14 [Обзора](#) практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и ст. 269 НК РФ, утвержденного Президиумом ВС РФ 16 февраля 2017 года (здесь и далее — Обзор ВС РФ), в котором также был сделан вывод о необходимости учета займа в качестве капитала при рассмотрении вопроса о применении пониженных ставок налога на доходы у источника в отношении сверхпредельных процентов.

Стоит отметить, что в схожих делах практически вся практика складывалась в пользу налоговых органов — дела №№ [A50-17405/2016](#) (ООО «Фирма «Радиус-Сервис», отказано в передаче дела на рассмотрение ВС РФ), [A40-176513/2016](#) (АО «Каширский двор — Северянин»), [A55-13611/2016](#) (ООО «Сервисная компания «Петроальянс»), [A55-12851/2016](#) (ООО «Ритейл Тольятти»).

Позиция ВС РФ

ВС РФ согласился с тем, что заемное финансирование, проценты по которому переключены в дивиденды в соответствии с российскими правилами недостаточной капитализации, фактически **приравнивается к инвестициям в уставный капитал российского заемщика**, что делает возможным применение пониженных ставок по СОИДН.

Среди основных выводов, сделанных ВС РФ, стоит отметить следующие:

- С учетом пп. «д» п. 15 Комментариев ОЭСР к § 2 ст. 10 Модельной налоговой конвенции применительно к налогообложению трансграничных дивидендов понятие «капитал» включает в себя все, что относится к капиталу в соответствии с гражданским (корпоративным) законодательством, а также ряд дополнительных элементов, напрямую не охватываемых гражданским (корпоративным) законодательством, в том числе предоставленные российской организации займы, проценты по которым переключены в дивиденды на основании п.п. 2 и 4 ст. 269 НК РФ;
- именно из такого общепринятого толкования понятия «капитал» при применении СОИДН исходил ВС РФ в п. 14 своего Обзора;
- выплаченные иностранному заимодавцу проценты рассматриваются как дивиденды, то есть как доходы от участия в капитале; соответственно, ст. 10 СОИДН применяется к ним как к доходу от прямого вложения, несмотря на то что с точки зрения гражданского законодательства иностранный заимодавец не признается участником общества и не вправе получать от него дивиденды;
- иной подход, занятый судами при рассмотрении дела, приводит к тому, что иностранная компания, фактически осуществившая инвестиции в капитал

Что дальше?

Безусловно, определение ВС РФ носит позитивный характер и дает возможность налогоплательщикам, оказавшимся в аналогичной ситуации, рассчитывать на пересмотр актов/решений налоговых органов (на стадии досудебного рассмотрения) или судебных решений.

Этим правом уже воспользовалось АО «Каширский двор — Северянин», [дело](#) которого будет рассматриваться коллегией по экономическим спорам ВС РФ 4 апреля 2018 года. Указанное дело интересно тем, что заимодавцем выступала австрийская компания. При этом в соответствии с СОИДН между РФ и Австрией пониженная ставка налога у источника применяется только при условии прямого участия иностранной организации в капитале российской организации, причем размер такого участия не может быть менее 10% (в отличие от СОИДН с Кипром, применявшегося в деле ОАО «СУЭК-Кузбасс», в котором речь идет о прямом вложении (но не участии) в капитал компании суммы не менее 100 тыс. евро). В том случае, если

Также осенью 2017 года Минфин России выпустил [разъяснения](#) по вопросу применения п. 14 Обзора ВС РФ, в котором отметил, что рассмотренный в обзоре случай переключенности контролируемой задолженности в «прямое вложение» не носит универсального характера и распространяется только на случаи получения займа от непосредственного учредителя.

российской организации, оказывается лишена права на применение пониженной ставки налога только в связи с тем, что финансовые отношения между данной компанией и обществом не были оформлены как корпоративные (акционерные) отношения;

- выявление необоснованной налоговой выгоды предполагает доначисление суммы налога, подлежащей уплате в бюджет таким образом, как если бы налогоплательщик (налоговый агент) не злоупотреблял правом, а не применение дополнительной санкции в виде отказа в использовании подлежащей ставки налога (использования более высокой ставки).

Таким образом, величина контролируемой задолженности может рассматриваться в качестве «прямого вложения» для целей применения пониженной ставки по СОИДН.

Вместе с тем ВС РФ отметил, что применение права на использование пониженной ставки налога зависит не только от достигнутого размера вложения в капитал, но также от осуществления указанного вложения лицом, имеющим фактическое право на доходы в виде дивидендов.

ВС РФ указал, что ст. 10 Соглашения не может применяться в ситуациях, когда стоящие за предоставлением финансирования и выплатой дохода отношения не связаны с привлечением иностранного капитала в российскую экономику, а действия участников этих отношений направлены лишь на создание удобного (льготного) налогового режима.

Поскольку нижестоящими судами не был исследован вопрос о том, является ли иностранный заимодавец фактическим получателем процентного дохода, дело было передано на пересмотр в суд первой инстанции.

коллегия по экономическим спорам ВС РФ поддержит налогоплательщика и в этом споре, позиция о необходимости квалификации избыточной части займа в качестве вклада в капитал заемщика будет носить универсальный характер и применяться в том числе к соглашениям, которые устанавливают условия о размере прямого участия в капитале дочерней компании (например, СОИДН с Нидерландами, СОИДН с Австрией и т. д.).

В то же время с учетом позиции ВС РФ на первый план выходит вопрос подтверждения у получающей процентный доход организации статуса фактического получателя дохода.

Структурирование финансирования через иностранные «сестринские» структуры нередко осуществлялось не только с целью ухода от применения правил недостаточной капитализации, но и для применения более выгодного с налоговой точки зрения СОИДН.

В том случае, если инспекция признает лицом, контролирующим заем, компанию, расположенную в юрисдикции, с которой у РФ нет СОИДН, то рассчитывать на положительный исход дела не стоит.

Также есть несколько нерешенных вопросов, которые, видимо, будут проанализированы уже в ходе дальнейшего развития судебной практики.

- В деле ОАО «СУЭК-Кузбасс» финансирование было привлечено от косвенного участника; интересно, как будет развиваться практика в отношении займов, привлеченных от иностранных «сестринских» структур, особенно если сестринская компания и иностранный участник расположены в разных юрисдикциях — будет ли считаться сумма займа прямым вложением сестринской компании или прямым вложением участника и какое СОИДН будет необходимо применять?
- В случае привлечения займа от иностранной сестринской компании кого необходимо тестировать

на статус фактического получателя дохода в виде процентов, переквалифицированных в дивиденды, — заимодавца или иностранного участника?

- В том случае, если с учетом коэффициента недостаточной капитализации не все проценты признаются сверхпредельными, должна ли сумма контролируемой задолженности, определяемая в качестве капитала для целей СОИДН, рассчитываться пропорционально по итогам каждого отчетного периода?

Возможно, ответы на первые два вопроса мы получим после рассмотрения дела АО «Каширский двор — Северянин», в котором рассматривается ситуация привлечения финансирования от иностранной компании, взаимозависимой с иностранным косвенным участником.

Мы будем следить за развитием судебной и административной практики по данному вопросу.

Мы надеемся, что вы найдете информацию, представленную в данном выпуске, интересной и полезной. Наши специалисты готовы ответить на любые ваши вопросы, имеющие отношение к теме данного выпуска.

С уважением,

партнеры компании «Делойт» в СНГ

Контакты

Группа по разрешению налоговых споров



Антон Зыков
Партнер
azykov@deloitte.ru

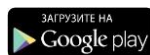


Алексей Сергеев
Старший менеджер
alsergeev@deloitte.ru



Ирина Бакаева
Старший менеджер
ibakayeva@deloitte.ru

Приложение TaxSmart



deloitte.ru

О «Делойте»

Наименование «Делойт» относится к одному либо любому количеству юридических лиц, включая их аффилированные лица, совместно входящих в «Делойт Туш Томацу Лимитед», частную компанию с ответственностью участников в гарантированных ими пределах, зарегистрированную в соответствии с законодательством Великобритании (далее — ДТТЛ). Каждое такое юридическое лицо является самостоятельным и независимым юридическим лицом. ДТТЛ (также именуемая «международная сеть «Делойт»») не предоставляет услуги клиентам напрямую. Подробная информация о юридической структуре ДТТЛ и входящих в нее юридических лиц представлена на сайте www.deloitte.com/about.

«Делойт» предоставляет услуги в области аудита, консалтинга, финансового консультирования, управления рисками, налогообложения и иные услуги государственным и частным компаниям, работающим в различных отраслях экономики. «Делойт» — международная сеть компаний, в число клиентов которой входят около четырехсот из пятисот крупнейших компаний мира по версии журнала Fortune. «Делойт» имеет многолетний опыт практической работы при обслуживании клиентов в любых сферах деятельности более чем в 150 странах мира и использует свои обширные отраслевые знания и опыт оказания высококачественных услуг для решения самых сложных бизнес-задач клиентов. Более 264 тысяч специалистов «Делойта» по всему миру привержены идеям достижения результатов, которыми мы можем гордиться. Для получения более подробной информации заходите на нашу страницу в [Facebook](#), [LinkedIn](#) или [Twitter](#).

Настоящее сообщение содержит информацию только общего характера. При этом ни компания «Делойт Туш Томацу Лимитед», ни входящие в нее юридические лица, ни их аффилированные лица (далее — «сеть «Делойт»») не представляют посредством данного сообщения каких-либо консультаций или услуг профессионального характера. Прежде чем принять какое-либо решение или предпринять какие-либо действия, которые могут отразиться на вашем финансовом положении или состоянии дел, проконсультируйтесь с квалифицированным специалистом. Ни одно из юридических лиц, входящих в сеть «Делойт», не несет ответственности за какие-либо убытки, понесенные любым лицом, использующим настоящее сообщение.