Документ предоставлен [КонсультантПлюс](http://www.consultant.ru)

"Новая бухгалтерия", 2016, N 5

КОНТРОЛИРУЕМАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ: НОВЫЕ КРИТЕРИИ И ПРАВИЛА

Федеральный закон от 15.02.2016 N 25-ФЗ (далее - Закон N 25-ФЗ) внес изменения в ст. 269 НК РФ. Они вступят в силу с 1 января 2017 г. Корректировке подверглись положения, касающиеся учета долговых обязательств по контролируемой задолженности. Напомним, что, если у компании есть контролируемая задолженность перед иностранной организацией, для целей налогообложения прибыли проценты по долговому обязательству признаются в особом порядке.

Критерии признания задолженности контролируемой расширены

Понятие контролируемой задолженности перед иностранной организацией содержится в п. 2 ст. 269 НК РФ. На сегодняшний день ею признается непогашенная задолженность российской организации по долговому обязательству:

- перед иностранной организацией, прямо или косвенно владеющей более чем 20% уставного капитала этой российской организации;

- перед российской организацией, признаваемой в соответствии с законодательством РФ аффилированным лицом иностранной организации, прямо или косвенно владеющей более чем 20% уставного капитала этой российской организации;

- в отношении которого вышеназванное аффилированное лицо и (или) непосредственно упомянутая выше иностранная организация выступают поручителем, гарантом или иным образом обязуются обеспечить исполнение долгового обязательства российской организации.

Со следующего года критерии признания задолженности контролируемой изменятся. Их так же будет три, но суть в них заложена иная.

Критерий первый

Согласно пп. 1 п. 2 ст. 269 НК РФ контролируемой задолженностью будет признаваться задолженность российской организации по долговому обязательству перед иностранным лицом, являющимся взаимозависимым лицом российской организации в соответствии с пп. 1, 2 или 9 п. 2 ст. 105.1 НК РФ, если такое иностранное лицо прямо или косвенно участвует в российской организации, у которой перед этим иностранным лицом есть долговое обязательство.

Согласно указанным положениям ст. 105.1 НК РФ взаимозависимыми лицами признаются:

- организации в случае, если одна организация прямо и (или) косвенно участвует в другой организации и доля такого участия составляет более 25% (пп. 1 п. 2 ст. 105.1 НК РФ);

- физическое лицо и организация в случае, если такое физическое лицо прямо и (или) косвенно участвует в такой организации и доля такого участия составляет более 25% (пп. 2 п. 2 ст. 105.1 НК РФ);

- организации и (или) физические лица в случае, если доля прямого участия каждого предыдущего лица в каждой последующей организации составляет более 50% (пп. 9 п. 2 ст. 105.1 НК РФ).

Критерий второй

Задолженность согласно пп. 2 п. 2 ст. 269 НК РФ является контролируемой по долговому обязательству перед лицом, признаваемым в соответствии с пп. 1, 2, 3 или 9 п. 2 ст. 105.1 НК РФ взаимозависимым лицом иностранного лица, указанного в пп. 1 п. 2 ст. 269 НК РФ.

Как видите, здесь добавляется еще один критерий взаимозависимости, установленный пп. 3 п. 2 ст. 105.1 НК РФ: взаимозависимыми признаются организации в случае, если одно и то же лицо прямо и (или) косвенно участвует в этих организациях и доля такого участия в каждой организации составляет более 25%.

Из правила, предусмотренного пп. 2 п. 2 ст. 269 НК РФ, есть исключение. Оно содержится в п. 8 ст. 269 НК РФ. Согласно этой норме непогашенная задолженность не признается контролируемой задолженностью при одновременном выполнении следующих условий:

- долговое обязательство возникло перед российской организацией или физическом лицом, являющимися налоговыми резидентами РФ в течение всего отчетного (налогового) периода и признаваемыми взаимозависимыми лицами иностранного лица на основании пп. 1, 2, 3 или 9 п. 2 ст. 105.1 НК РФ;

- российская организация или физическое лицо, перед которыми возникло долговое обязательство, в течение отчетного (налогового) периода не имеет непогашенной задолженности по сопоставимым долговым обязательствам перед иностранным лицом, указанным в пп. 1 и (или) пп. 2 п. 2 ст. 269 НК РФ.

Воспользоваться положениями п. 8 ст. 269 НК РФ можно только в том случае, если кредитор предоставит письменное подтверждение выполнения условий, установленных указанным пунктом (п. 10 ст. 269 НК РФ).

Кроме того, п. 8 ст. 269 НК РФ применяется с учетом особенностей, предусмотренных в п. 11 ст. 269 НК РФ. В этой норме Кодекса прописаны правила определения сопоставимости долговых обязательств. Перечислим их.

1. Для определения сопоставимости долговых обязательств учитываются общая сумма этих обязательств и срок, на который они предоставлены.

2. При наличии нескольких долговых обязательств по сделкам, заключенным с иностранным лицом, для определения общей суммы долговых обязательств суммы таких обязательств суммируются.

3. Если валюта долгового обязательства перед иностранным лицом отличается от валюты долгового обязательства, с которым производится сопоставление, долговые обязательства приводятся к единой валюте по курсу Банка России на дату возникновения долгового обязательства перед кредитором.

4. В случае если срок, на который предоставлено долговое обязательство российской организации, не превышает срок, на который возникла непогашенная задолженность по долговому обязательству перед иностранным лицом, такие сроки считаются сопоставимыми.

И последний момент. Если не будут выполнены условия, предусмотренные пп. 2 п. 2 ст. 269 НК РФ, непогашенная задолженность признается контролируемой задолженностью в размере, не превышающем размера такого долга по сопоставимому долговому обязательству (п. 12 ст. 269 НК РФ).

Критерий третий

В соответствии с пп. 3 п. 2 ст. 269 НК РФ задолженность будет признана контролируемой по долговому обязательству, по которому вышеназванное иностранное лицо и (или) его взаимозависимое лицо выступают поручителем, гарантом или иным образом обязуются обеспечить исполнение этого долгового обязательства налогоплательщика - российской организации. Эта норма не будет работать при одновременном выполнении следующих условий (п. 9 ст. 269 НК РФ):

- долговое обязательство возникло перед организацией, являющейся банком (включая организации, признаваемые банками в соответствии с законодательством иностранных государств), не признаваемым взаимозависимым лицом как с российской организацией, так и с лицами, выступающими поручителем, гарантом или иным образом обязующимися исполнить долговое обязательство налогоплательщика;

- с момента возникновения долгового обязательства налогоплательщика не происходило прекращения (исполнения) указанного долгового обязательства как в части суммы основного долга, так и в части уплаты процентов иностранным лицом и (или) его взаимозависимым лицом, выступающими поручителем, гарантом или иным образом обязующимися обеспечить исполнение указанного долгового обязательства.

Но чтобы задолженность не была признана контролируемой, кредитор должен представить письменное подтверждение выполнения вышеназванных условий (п. 10 ст. 269 НК РФ).

Правила для определения предельного размера процентов

Со следующего года порядок определения предельного размера процентов по контролируемой задолженности, учитываемых для целей налогообложения прибыли, будет установлен в п. п. 3 - 6 ст. 269 НК РФ.

Когда применяется особый порядок

Как и сейчас, особый порядок учета процентов будет применяться в том случае, если размер контролируемой задолженности налогоплательщика более чем в три раза (для банков и организаций, занимающихся лизинговой деятельностью, - более чем в 12,5 раза) превышает разницу между суммой активов и величиной обязательств этого налогоплательщика на последнее число отчетного (налогового) периода. Разница состоит лишь в том, что в старой редакции этого положения говорилось об организациях, занимающихся исключительно лизинговой деятельностью. Сейчас в п. 3 ст. 269 НК РФ сказано, что организацией, занимающейся лизинговой деятельностью, признается организация, у которой в отчетном (налоговом) периоде, на последнее число которого рассчитывается предельный размер процентов, подлежащих включению в состав расходов, доходы от лизинговой деятельности, учитываемые при определении налоговой базы, составляют не менее 90% всех облагаемых доходов за указанный отчетный (налоговый) период.

Кроме того, законодатели уточнили, что при определении размера контролируемой задолженности налогоплательщика учитываются суммы контролируемой задолженности, возникшей по всем обязательствам этого налогоплательщика, указанным в п. 2 ст. 269 НК РФ, в совокупности.

Формулы для расчета

Перейдем непосредственно к расчету предельного размера процентов, которые компания может учесть при расчете налога на прибыль. Правила будут установлены в п. 4 ст. 269 НК РФ, но сама формула расчета осталась прежней. Как и сейчас, предельный размер процентов определяется на последнее число каждого отчетного (налогового) периода путем деления суммы процентов, начисленных налогоплательщиком в каждом отчетном (налоговом) периоде по контролируемой задолженности, на коэффициент капитализации, рассчитанный на последнюю отчетную дату соответствующего отчетного (налогового) периода.

Прежним остался подход и к определению коэффициента капитализации. Изменились только формулировки в связи с поправками, внесенными в понятие контролируемой задолженности. Так, со следующего года коэффициент капитализации рассчитывается путем деления величины соответствующей непогашенной контролируемой задолженности на величину собственного капитала, соответствующего доле участия взаимозависимого иностранного лица, указанного в пп. 1 п. 2 ст. 269 НК РФ, в российской организации, и деления полученного результата на три (для банков и организаций, занимающихся лизинговой деятельностью, - на 12,5).

Напомним, что под собственным капиталом понимается разница между суммой активов и величиной обязательств налогоплательщика. При расчете величины собственного капитала не учитываются суммы долговых обязательств в виде задолженности по налогам и сборам, включая текущую задолженность по уплате налогов и сборов, суммы отсрочек, рассрочек и инвестиционного налогового кредита. Это правило применяется и сейчас.

Но есть и одна новация в расчете предельного размера процентов. Законодатели установили, что в случае изменения коэффициента капитализации в последующем отчетном периоде или по итогам налогового периода по сравнению с предыдущими отчетными периодами предельный размер процентов, подлежащих включению в состав расходов, по контролируемой задолженности за предыдущий отчетный период изменению не подлежит.

И еще несколько новшеств. Во-первых, со следующего года положительная разница между начисленными процентами и предельными процентами, как и сейчас, приравнивается к дивидендам, но облагается налогом либо по п. 3 ст. 224 НК РФ, либо по п. 3 ст. 284 НК РФ (в настоящее время разница облагается по п. 3 ст. 284 НК РФ).

Во-вторых, непогашенная задолженность по долговому обязательству не будет признаваться для российской организации контролируемой задолженностью, если исчисление и удержание суммы налога с процентных доходов иностранной организации, выплачиваемых по такому долговому обязательству, не производятся налоговым агентом в соответствии с пп. 8 п. 2 ст. 310 НК РФ. Это предусмотрено в новом п. 7 ст. 269 НК РФ.

В-третьих, с 2017 г. признать непогашенную задолженность организации по долговым обязательствам, не указанным в п. 2 ст. 269 НК РФ, контролируемой задолженностью может суд. Это произойдет, если будет установлено, что конечной целью выплат по таким долговым обязательствам являются выплаты организациям, указанным в пп. 1 и 2 п. 2 ст. 269 НК РФ.

Правила для 2016 г.

Закон N 25-ФЗ установил, что с 1 января по 31 декабря 2016 г. непогашенная задолженность, указанная в п. 2 ст. 269 НК РФ, не признается контролируемой задолженностью при одновременном выполнении двух условий.

Первое: долговое обязательство возникло перед банком (включая иностранный банк), не признаваемым взаимозависимым лицом как с российской организацией, так и с лицами, выступающими поручителем, гарантом или иным образом обязующимися исполнить долговое обязательство налогоплательщика.

Второе: с момента возникновения долгового обязательства налогоплательщика не происходило прекращения (исполнения) указанного долгового обязательства как в части суммы основного долга, так и в части уплаты процентов иностранной организацией, указанной в п. 2 ст. 269 НК РФ, и (или) аффилированным лицом этой иностранной организации, выступающими поручителем, гарантом или иным образом обязующимися обеспечить исполнение этого долгового обязательства.

А.Волохова

"ЭЖ"

Подписано в печать

23.05.2016