

Слово эксперту



Максим Ровинский,
адвокат МКА
"Юридическая фирма
"ЮСТ", руководитель
практики налогового и
таможенного права

Правила определения долей участия одной организации в другой (или физического лица в организации) установлены в ст. 105² НК РФ. На основании п. 1 ст. 105² НК РФ доля участия одной организации в другой определяется в виде суммы выраженных в процентах долей прямого и косвенного участия одной компании в другой.

При этом долей прямого участия одной организации в другой признается непосредственно принадлежащая одной организации доля голосующих акций другой организации или непосредственно принадлежащая одной организации доля в уставном (складочном) капитале (фонде) другой организации, а в случае невозможности определения таких долей – непосредственно принадлежащая одной организации доля, определяемая пропорционально количеству участников в другой организации (п. 2 ст. 105² НК РФ).

Порядку расчета доли косвенного участия одной организации в другой посвящен п. 3 указанной нормы. Представим его в виде пошагового алгоритма.

Пошаговый алгоритм

Шаг 1. Определяем все последовательности участия одной организации в другой через прямое участие каждой предыдущей организации в каждой последующей организации соответствующей последовательности. Иными словами, мы должны выявить такие последовательности и определить их количество.

Шаг 2. Определяем доли прямого участия каждой предыдущей организации в каждой последующей организации соответствующей последовательности.

Шаг 3. Перемножаем доли прямого участия одной организации в другой через участие каждой предыдущей организации в каждой последующей организации всех последовательностей.

Шаг 4. Суммируем получившиеся произведения, если при Шаге 1 выявлено более одной последовательности.

Эти же шаги применяются также при определении доли участия физического лица в организации (п. 5 ст. 105² НК РФ)

с той, разумеется, поправкой, что только физическое лицо может участвовать в организации, но не наоборот. Рассмотрим на примере, как определять долю участия.

Пример 1

Физическое лицо (А.А. Петров) единолично владеет ООО "Альфа", которому принадлежит 30% голосующих акций ЗАО "Бета" и 35% голосующих акций ЗАО "Гамма". Причем две последние упомянутые компании, в свою очередь, владеют долями в уставном капитале ООО "Дельта" (20 и 40% соответственно). Кроме того, А.А. Петров напрямую владеет 5-процентной долей уставного капитала ООО "Дельта" (см. схему 1).

Среди этих компаний взаимозависимыми признаются:

- ООО "Альфа" и ЗАО "Бета";
- ООО "Альфа" и ЗАО "Гамма".

Это объясняется тем, что ООО "Альфа" прямо участвует в организациях "Бета" и "Гамма" с долей более 25% (подп. 1 п. 2 ст. 105¹ НК РФ). По тому же основанию взаимозависимыми являются ЗАО "Гамма" и ООО "Дельта".

ЗАО "Бета" и ЗАО "Гамма" также признаются взаимозависимыми, т. к. ООО "Альфа" прямо участвует в них долей более 25% (подп. 3 п. 2 ст. 105¹ НК РФ).

Что касается доли косвенного участия ООО "Альфа" в ООО "Дельта", то она равна 20% ($30\% \times 20\% + 35\% \times 40\%$). Следовательно, ООО "Альфа" и ООО "Дельта" не могут быть признаны взаимозависимыми лицами по критерию участия одной организации в другой.

Наконец, А.А. Петров является взаимозависимым с:

- ООО "Альфа" (доля прямого участия 100%);
- ЗАО "Бета" (доля косвенного участия 30% ($100\% \times 30\%$));
- ЗАО "Гамма" (доля косвенного участия 35% ($100\% \times 35\%$)).

Однако физическое лицо и ООО "Дельта" не являются взаимозависимыми лицами по критерию участия. Ведь сумма долей прямого и косвенного участия физического лица в ООО "Дельта" составляет 25%, т. е. не превышает 25% (доля прямого участия в размере 5% плюс доля косвенного участия в размере 20% ($100\% \times 30\% \times 20\% + 100\% \times 35\% \times 40\%$)).

Отметим, что, определяя доли косвенного участия ООО "Альфа" и А. А. Петрова в ООО "Дельта", мы выполнили все четыре шага: 1) выявили две последовательности участия; 2) определили доли прямого участия "внутри" каждой из выявленных последовательностей; 3) перемножили указанные доли прямого участия "внутри" каждой выявленной последовательности; 4) суммировали два полученных произведения.

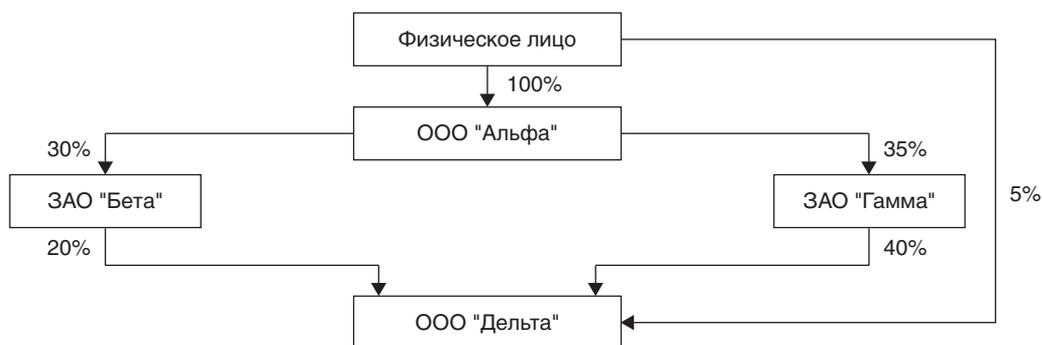


Схема 1. Ситуация, в которой необходимо суммировать произведения долей участия в компаниях.

В письме Минфина России от 23.04.2012 № 03-01-18/3-51 как раз указано, в каком случае применять шаг 4. Суммировать произведения долей нужно, только если “определено несколько независимых последовательностей участия одной организации в другой организации через прямое участие каждой предыдущей организации в каждой последующей организации”.

Логика совершенно верна. Только в такой ситуации имеет смысл и необходимо суммировать “произведения долей прямого участия одной организации в другой организации через участие каждой предыдущей организации в каждой последующей организации всех последовательностей”. Причем для определения “совокупной” доли участия А. А. Петрова в ООО “Дельта” пришлось сделать еще один шаг, а именно сложить долю прямого участия (5%) с долей косвенного участия (20%).

Если же последовательность участия выглядит так, как показано в схеме 2, то суммировать произведение долей неверно. Причем как с точки зрения грамматического прочтения нормы, так и с точки зрения математики. Поясним на примере 2.

Пример 2



Схема 2. Ситуация, в которой нет необходимости суммировать произведения долей участия в компаниях.

НЕВЕРНО: Доля косвенного участия ООО “Альфа” в ООО “Дельта” равна 29,07% $(35\% \times 57\% + 57\% \times 16\%)$.

ВЕРНО: Доля косвенного участия ООО “Альфа” в ООО “Дельта” равна 3,192% $(35\% \times 57\% \times 16\%)$.

ТЕРРИТОРИЯ БЕЗОПАСНОСТИ

При применении неверного подхода получается, что доля косвенного участия ООО “Альфа” в ООО “Дельта” больше, чем доля прямого участия ООО “Гамма” в ООО “Дельта”. Но это невозможно, т. к. ООО “Альфа” напрямую владеет ООО “Бета” только в определенной доле и вовсе не владеет напрямую ООО “Гамма” и ООО “Дельта”.

Более того, такая методика расчета при определенных фактических обстоятельствах (например, при длинной цепочке владения или при больших долях прямого владения) давала бы более 100% косвенного участия. А это невозможно ни с юридической, ни с математической точек зрения.

Отметим, что ранее порядок определения доли участия был установлен в подп. 1 п. 1 ст. 20 НК РФ. Но он касался только организаций, а кроме того, не предписывал суммировать произведения всех последовательностей, как того требует новая норма. Второе обстоятельство приводило к вопросу о том, как установить долю косвенного участия в ситуации, когда лицо владеет организацией не через одну, а через две и более последовательности участия. Теперь эта правовая неопределенность устранена.

В заключение напомним, что, как и ранее, суд может учесть влияние одного лица на другое и признать их взаимозависимыми по иным основаниям (пп. 1, 7 ст. 105¹ НК РФ). Этому правилу корреспондирует положение п. 4 ст. 105² НК РФ, согласно которому дополнительные обстоятельства при определении доли участия одной организации в другой организации или физического лица в организации учитываются в судебном порядке.






Налоговый портал
n-kodeks.ru


МЦФЭР
налоги



Законодательство

Комментарии
Минфина

Судебная
панорама

Статьи

Поединки
мнений

Формы
документов

Подпишитесь на наши рассылки прямо на главной странице
 Свежие письма Минфина, самые актуальные судебные решения, новости налогообложения, акции и предложения в ВАШЕЙ ПОЧТЕ каждую неделю

Реклама