

СПЕЦИФИКА ПРАВИЛ ТОНКОЙ КАПИТАЛИЗАЦИИ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

С. Е. Баранов

Белорусский государственный университет, г. Минск;

bse98@tut.by;

науч. рук. – Ю. П. Гаврильченко, д-р юрид. наук, проф.

В статье рассматриваются ключевые особенности правил тонкой капитализации, регламентированных налоговым законодательством Республики Беларусь. Автором проанализированы основы правового регулирования тонкой капитализации и определен ряд связанных с ними проблемных вопросов, сформулированы предложения по внесению изменений в национальные правила тонкой капитализации, направленные на совершенствование правового регулирования налогообложения в стране и укрепление баланса публичных и частных интересов.

Ключевые слова: тонкая капитализация; контролируемая задолженность; заемное финансирование; взаимозависимое лицо; предельные затраты; проценты; деловая цель.

Закономерной потребностью субъектов хозяйствования является обеспечение финансированием, к основным способам которого относятся вложения в собственный капитал и привлечение заемных средств (заемного капитала) [1, с. 23].

Заемное финансирование достаточно широко распространено, в том числе среди взаимозависимых лиц, и является достаточно удобным с точки зрения не только гражданского, но и налогового законодательства. Дивиденды облагаются корпоративным налогом на прибыль или подоходным налогом. Учитывая, что источником дивидендов является чистая прибыль, с которой уже был уплачен налог, возникает ситуация, при которой прибыль организации, выплачивающей дивиденды, облагается налогом дважды.

В свою очередь, проценты за пользование заемными средствами (далее – проценты) учитываются в качестве затрат, уменьшающих налоговую базу налога на прибыль выплачивающей их организации. Проценты также могут облагаться по более низкой налоговой ставке, особенно в ситуации международного налогообложения [1, с. 24–25].

Таким образом, использование заемного капитала рассматривается как эффективный способ снижения налоговой нагрузки, в силу чего может служить привлекательным инструментом злоупотребления правом с целью минимизации налогового обязательства как учредителя-займодавца, так и заемщика, в том числе посредством вывода прибыли в низконалоговую юрисдикцию. Изложенная стратегия получила название «тонкая капитализация» и представляет собой существенное превыше-

ние объемов заемного финансирования над объемом собственного капитала организации-заемщика.

Данный феномен потребовал разработки со стороны государства мер противодействия злоупотреблению заемным финансированием, которые получили название «правила тонкой капитализации». Суть их заключается в осуществлении контроля за величиной затрат, подлежащих вычету из налоговой базы налога на прибыль.

Официально правила тонкой капитализации изложены в статье 172 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК) и называются «порядок определения затрат по контролируемой задолженности».

Согласно подпункту 2.1 пункта 2 статьи 172 НК, контролируемой задолженностью признается задолженность белорусской организации (за исключением банков, страховых организаций и организаций, более 50% выручки которых составляют арендные (лизинговые) платежи) по определенным видам обязательств перед:

- учредителем белорусской организации, прямо или косвенно владеющим 20% акций (паев, долей в уставном фонде) на последний день налогового периода;
- иным взаимозависимым лицом белорусской организации;
- взаимозависимым лицом учредителя (при условии сохранения этого статуса на последний день соответствующего налогового периода) [2, подп. 2.1 п. 2 ст. 172].

При этом задолженность перед банком, не являющимся взаимозависимым лицом, контролируемой не считается.

Сумма контролируемой задолженности складывается из сумм задолженностей перед указанными взаимозависимыми лицами по:

- кредитам и займам (в том числе беспроцентным) – без учета процентов или иного вознаграждения;
- инжиниринговым, маркетинговым, консультационным, управленческим и посредническим услугам; услугам по предоставлению информации, поиску, подбору и найму персонала для осуществления деятельности;
- вознаграждению за передачу (предоставление) имущественных прав в отношении объектов права промышленной собственности;
- неустойкам (штрафам, пеням), суммам, подлежащим уплате в результате применения иных мер договорной ответственности, включая возмещение убытков;
- обязательствам, возникшим в связи с исполнением взаимозависимыми лицами гарантийного обязательства по погашению указанных видов задолженности белорусской организации [2, ч. 1 подп. 2.3 п. 2 ст. 172].

Широкий перечень видов контролируемой задолженности, установленный белорусским законодателем, позволяет фискальным органам осуществлять контроль за подавляющим большинством финансовых потоков белорусских организаций. Следует отметить, что такой подход является нетипичным для большинства стран и не совпадает с позицией международного сообщества, согласно которой контроль осуществляется только за задолженностью по операциям по финансированию налогоплательщика [3].

В случае троекратного превышения суммы задолженности по обязательствам перед всеми взаимозависимыми лицами над объемом собственного капитала белорусской организации (для организации, производящей подакцизные товары, – более однократного), последняя определяет предельный размер затрат, которые могут быть вычтены из налоговой базы налога на прибыль. Превышающие исчисленный предел затраты не могут учитываться при определении налоговой базы налога на прибыль. Если же величина собственного капитала отрицательна или равна нулю, белорусская организация не вправе учитывать любые затраты по контролируемой задолженности [2, п. 1 ст. 172].

Изложенные выше правила тонкой капитализации создают ряд проблем.

Во-первых, установление соотношения суммы контролируемой задолженности к собственному капиталу как 3 к 1 существенно ограничивает деятельность субъектов хозяйствования с изначально небольшим уставным фондом, являющимся составной частью собственного капитала организации.

Во-вторых, чрезмерный контроль за контролируемой задолженностью способствует ограничению деятельности банков, являющихся взаимозависимыми лицами, что может негативно повлиять на стабильность всей банковской системы Республики Беларусь.

В-третьих, суммы контролируемой задолженности включают в себя суммы беспроцентных займов [4]. На наш взгляд, такой подход нельзя считать обоснованным, поскольку беспроцентные займы не влекут за собой возникновение затрат, учитываемых при налогообложении.

В-четвертых, правила тонкой капитализации не предусматривают учет наличия деловой цели совершения хозяйственных операций в части затрат, превышающих предельные, которые были исчислены налогоплательщиком.

В-пятых, внедрение и активное применение правил тонкой капитализации приводит к снижению объема инвестиций в национальную экономику [5, с. 386].

В целях решения обозначенных проблемных вопросов полагаем целесообразным принять следующие меры:

- внедрить градацию размеров собственного капитала субъектов хозяйствования (пропорционально базовой величине) с установлением предельно допустимого соотношения его величины с размером контролируемой задолженности;
- исключить беспроцентные займы из перечня видов контролируемой задолженности, поскольку они не приводят к возникновению затрат;
- установить приоритет деловой цели совершения хозяйственной операции над правилами тонкой капитализации;
- установить льготы для инвесторов и взаимозависимых банков в виде определенных изъятий из правил тонкой капитализации.

Полагаем, что предложенные меры позволят усовершенствовать правовое регулирование налогообложения в Республике Беларусь, обеспечить защиту добросовестных налогоплательщиков и укрепление баланса публичных и частных интересов.

Библиографические ссылки:

1. *Полежарова А. В.* Механизм противодействия тонкой капитализации // Академия бюджета и казначейства Минфина России. Финансовый журнал. 2011. № 1 (7). С. 23–36.
2. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) [Электронный ресурс] :29 дек. 2009 г., № 71-3 принят Палатой представителей 11 дек. 2002 г.;одобр. Советом Респ. 18 дек. 2009 г. в ред. Закона Респ. Беларусь от 29.12.2020 г. // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2021.
3. Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 – 2016 Update [Electronic resource] // Organisation for Economic Co-operation and Development. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/limiting-base-erosion-involving-interest-deductions-and-other-financial-payments-action-4-2016-update-9789264268333-en.htm> (дата обращения: 05.05.2021).
4. О рассмотрении обращения [Электронный ресурс] письмо Министерства по налогам и сборам Респ. Беларусь, 20 февр. 2020 г., № 2-2-10/ас-00171 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2021.
5. *Князева А. В.* Налоговое регулирование долгового финансирования // Налоги и финансовое право. 2012. № 4. С. 385–389.