Определяем долю участия в организации

Ключевые слова:
трансфертное ценообразование, взаимозависимые лица, доля, прямое участие, косвенное участие

С введением новых правил трансфертного ценообразования в Налоговом кодексе РФ появилась отдельная глава 14.1, в которой определен порядок признания лиц взаимозависимыми и одновременно для этих целей урегулирован порядок определения долей участия одной организации в другой организации (физического лица в организации) [1, ст. 105.2]. Применение положений ст. 105.2 НК РФ на практике вызывает множество вопросов, ответы на наиболее существенные из них даются в настоящей статье.

А.С. Кизимов, Т.В. Чеботарёва

Определение доли участия одной организации в другой организации (физического лица в организации)

Определение доли прямого участия

Согласно п. 2 ст. 105.2 НК РФ доля прямого участия одной организации в другой организации (физического лица в организации) может быть рассчитана тремя способами:

- как доля голосующих акций организации, непосредственно принадлежащая организации или физическому лицу (*способ 1*);
- как доля в уставном (складочном) капитале (фонде) организации, непосредственно принадлежащая организации или физическому лицу (*способ 2*);

Таблица 1. Выбор способа определения доли прямого участия в организации

Организационно-правовая форма	Вид	Способ расчета доли прямого участия
Хозяйственные общества	Открытое акционерное общество	Способ 1 (доля голосующих акций общества — обыкновенных и в отдельных случаях привилегированных акций*) или способ 2 (доля в уставном капитале общества, сформированном из обыкновенных и привилегированных акций)
	Закрытое акционерное общество	
	Общество с ограниченной ответственностью	Способ 2 (доля в уставном капитале общества)
	Общество с дополнительной ответственностью	
Хозяйственные товарищества	Полное товарищество	Способ 2 (доля в складочном капитале товарищества)
	Товарищество на вере	Способ 2 (доля в складочном капитале товарищества, с учетом долей полных товарищей и вкладов коммандитистов)
Иные		Если невозможно использовать способ 2, способ 3 (доля, пропорциональная количеству участников в организации)

* Акционеры — владельцы привилегированных акций имеют право участвовать в общем собрании акционеров с правом голоса по всем вопросам его компетенции, начиная с собрания, следующего за годовым общим собранием акционеров, на котором независимо от причин не было принято решение о выплате дивидендов или было принято решение о неполной выплате дивидендов по привилегированным акциям [2, п. 5 ст. 32].

- как доля, определяемая пропорционально количеству участников в организации и непосредственно принадлежащая организации или физическому лицу (*способ 3*).

Последний способ применяется, когда невозможно использовать способ 1 или 2.

На практике выбор способа обусловлен организационно-правовой формой организации, взаимозависимость с которой необходимо установить (табл. 1).

Внимание: поскольку НК РФ не отдает приоритет способу 1 или 2, можно использовать любой из этих двух способов.

Пример 1. Уставный капитал ОАО «Альфа» составляет 25 млн руб., из них 20 млн руб. приходится на обыкновенные акции (общее количество — 20 000 шт.), 5 млн руб. — на привилегированные (1000 шт.). У организации «Бета» 4000 обыкновенных акций и 600 привилегированных акций. Акционер И.И. Иванов (физическое лицо) владеет только обыкновенными акциями в количестве 5500 шт. Привилегированные акции не являются голосующими. Чтобы определить долю прямого участия организации «Бета» и И.И. Иванова в ОАО «Альфа» для целей налогообложения, составим таблицу. В ней представлены условия примера и даны результаты расчета (табл. 2).

Таблица 2. Определение долей прямого участия организации двумя способами

Акционеры	Обыкновенные акции (голосующие)		Привилегированные акции		Доля участия в уставном капитале		Доля прямого участия для целей налогообложения, %
	Количество, шт.	Доля, %	Количество, шт.	Доля, %	тыс. руб.	%	
Организация «Бета»	4 000	20	600	60	7 000	**28**	28 (по способу 2)
И.И. Иванов	5 500	**27,5**	—	—	5 500	22	27,5 (по способу 1)
Прочие	10 500	52,5	400	40	12 500	50	
Итого	20 000	100	1000	100	25 000	100	

Как видно, доля прямого участия «Бета» в организации «Альфа» составляет 28%, а И.И. Иванова — 27,5%.

В случае если в отношениях фигурирует иностранная организация или иностранное физическое лицо, необходимо учитывать следующее:

- когда определяется доля прямого участия в иностранной организации, — особенности корпоративного законодательства иностранного государства, в котором зарегистрирована такая организация, в части формирования капитала и управления;
- когда определяется доля прямого участия иностранных лиц в российских организациях, — российское корпоративное право.

При этом может быть использован один из трех способов определения доли такого участия, предусмотренных ст. 105.2 НК РФ.

Определение доли косвенного участия

Порядок определения доли косвенного участия одной организации в другой организации (физического лица в организации) установлен в п. 3 ст. 105.2 НК РФ.

Сначала определяются все последовательности участия организации (физического лица) в организации, взаимозависимость с которой необходимо установить, через прямое участие каждой предыдущей организации в каждой последующей организации соответствующей последовательности.

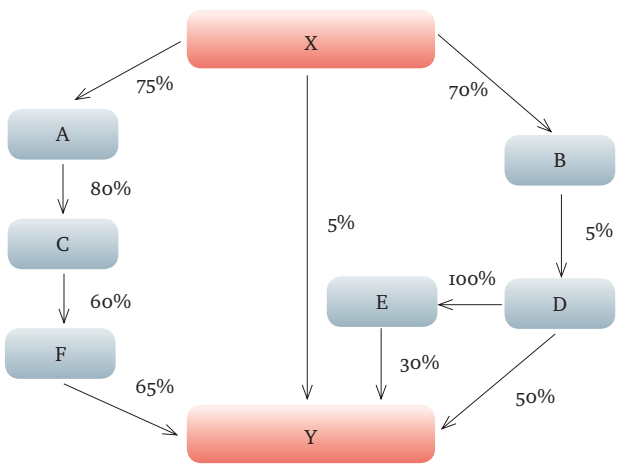
Затем рассчитываются доли прямого участия каждой предыдущей организации в каждой последующей организации соответствующей последовательности.

На последнем этапе выполняется суммирование произведений долей прямого участия организации (физического лица) в организации, взаимозависимость с которой необходимо установить, через участие каждой предыдущей организации в каждой последующей организации всех последовательностей. Такое суммирование необходимо только тогда, когда обнаружено несколько независимых последовательностей участия организации (физического лица) в организации, взаимозависимость с которой необходимо установить, через прямое участие каждой предыдущей организации в каждой последующей организации. Например, если организация (физическое лицо) имеет доли в нескольких организациях, каждая из которых участвует в третьих организациях, а те, в свою очередь, участвуют в одной и той же организации, взаимозависимость с которой необходимо установить.

Пример 2. Организация «X» участвует в организациях «A», «B» и «Y» (доли прямого участия составляют 75, 70 и 5% соответственно). В свою очередь, «A» участвует в «C» (доля прямого участия 80%), «C» — в «F» (60%), «F» — в «Y» (65%). Организация «B» напрямую участвует в «D» (5%), «D» — в «E» и «Y» (доля прямого участия 100% и 50% соответственно). Организации «E» напрямую принадлежит 30% капитала «Y» (рис. 1).

Определим долю косвенного участия организации «X» в организации «Y».

Рис. 1



1. Обнаружены следующие последовательности участия организации «X» в организации «Y»:

X – A – C – F – Y (последовательность 1);

X – Y (последовательность 2);

X – B – D – Y (последовательность 3);

X – B – D – E – Y (последовательность 4).

2. Рассчитываем доли прямого участия каждой предыдущей организации в каждой последующей организации соответствующей последовательности:

0,75 × 0,8 × 0,6 × 0,65 = 0,234 (23,4%) (последовательность 1);

0,05 (5%) (последовательность 2);

0,7 × 0,05 × 0,5 = 0,0175 (1,75%) (последовательность 3);

0,7 × 0,05 × 1,0 × 0,3 = 0,0105 (1,05%) (последовательность 4).

3. Суммируем произведения долей прямого участия организации «X» в организации «Y» всех последовательностей:

23,4% + 5% + 1,75% + 1,05% = 31,2%.

Учитывая, что доля косвенного участия организации «X» в организации «Y» составила 31,2%, указанные организации являются взаимозависимыми лицами.

Дополнительные обстоятельства, способные повлиять на определение доли участия

В большинстве случаев, в частности при определении взаимозависимости для целей налогового контроля за трансфертным ценообразованием, организациям выгодно занизить долю участия для целей налогообложения.

Однако иногда, например при оценке возможности включения организаций в консолидированную группу налогоплательщиков, они заинтересованы в завышении доли участия.

Согласно п. 4 ст. 105.2 НК РФ при определении доли участия одной организации в другой организации (физического лица в организации) в судебном порядке могут учитываться дополнительные обстоятельства. Что это за обстоятельства, будет понятно по результатам судебной практики. Но уже сейчас можно говорить *об иных подходах* к определению долей прямого и косвенного участия, с которыми компании сталкиваются, в частности, при подготовке отчетности в соответствии с МСФО [2]. Наиболее яркие примеры, когда возможен иной порядок определения доли участия, — наличие собственных акций (долей), принадлежащих организации; «перекрестное» участие организаций в капитале друг друга; «кольцевое» владение.

Наличие собственных акций (долей), принадлежащих организации

Акционерное общество, если это предусмотрено его уставом, вправе приобретать размещенные им акции по решению общего собрания акционеров или по решению совета директоров (наблюдательного совета) общества [3, п. 2 ст. 72]. При этом акции, приобретенные обществом, не дают право голоса, они не учитываются при подсчете голосов, по ним не начисляются дивиденды [3, п. 3 ст. 72].

Аналогичная норма действует и в отношении обществ с ограниченной ответственностью: «доли, принадлежащие обществу, не учитываются при определении результатов голосования на общем собрании участников общества, при распределении прибыли общества, а также имущества общества в случае его ликвидации» (п. 1 ст. 24 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»).

Пример 3. Уставный капитал ЗАО «Дельта» состоит из 1000 обыкновенных акций. Из них 230 принадлежит ООО «Альфа», 570 — П.П. Петрову, оставшиеся 200 акций ЗАО «Дельта» приобрело у прочих акционеров. Определим долю участия ООО «Альфа» и П.П. Петрова в ЗАО «Дельта».

Номинально ООО «Альфа» принадлежит 23% акций ЗАО «Дельта», П.П. Петрову — 57%. Фактически же, если не учитывать собственные акции, принадлежащие ООО «Альфа», доли участия составят: ООО «Альфа» — 28,75% (230 / (230 + 570)); П.П. Петрова — 71,25% (570 / (230 + 570)).

«Перекрестное» участие организаций в капитале друг друга

В НК РФ отсутствуют положения, касающиеся порядка определения доли участия одной организации в другой организации в случае их «перекрестного» участия в капитале друг друга. Пределы взаимного участия хозяйственных обществ в уставных капиталах друг друга и число голосов, которыми одно из таких обществ может пользоваться на общем собрании участников или акционеров другого общества, согласно п. 3 ст. 106 ГК РФ определяются законом. Однако федеральные законы о хозяйственных обществах подобных ограничений не содержат.

Отсутствие законодательно установленного запрета на «перекрестное» участие организаций в капитале друг друга затрудняет определение экономической зависимости таких организаций (какая из них является основной, а какая — дочерней), а также доли прямого участия одной организации в другой организации.

Полагаем, что в случае «перекрестного» участия организаций в капитале друг друга доля прямого участия может быть рассчитана как произведение долей участия таких организаций в капитале друг друга.

Пример 4. Акционерами «X» являются организация «A» (доля прямого участия — 20%), «B» (30%), «Y» (50%). Одновременно «X» участвует в организации «Y» (60%). Оставшимися 40% акций «Y» владеет «Z» (рис. 2). Определим фактические доли участия (в том числе косвенного) организаций «A», «B» и «Z» в капиталах «X» и «Y».

Рис. 2

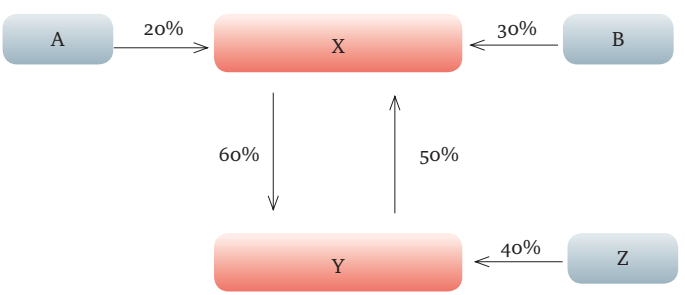


Таблица 3. Доли участия в капитале до и после корректировки на «перекрестное» владение, %

Организация	Собственник (с учетом косвенного участия)							
	A		B		Z		X, Y	
	до	после	до	после	до	после	до	после
X	20	28,6	30	42,8	20	28,6	30	0
Y	12	17,2	18	25,7	40	57,1	30	0

Доля косвенного участия «X» в самой себе составляет 30% (60% × 50%). Эта доля распределяется между внешними участниками пропорционально их доле. Номинальные доли участников до корректировки следует увеличить на коэффициент 1,429 (1 / (1 – 0,3)). Результаты расчета сведены в табл. 3.

«Кольцевое» владение

«Кольцевое» участие организаций в капитале друг друга является разновидностью «перекрестного» участия, рассмотренного выше. Порядок определения доли участия сторонних организаций аналогичен.

Пример 5. Между организациями «X», «Y» и «Z» существует «кольцевое» владение акциями (рис. 3). Сторонними собственниками этих организаций являются «A», «B» и «C». Определим фактические доли организаций «A», «B» и «C» в «X», «Y» и «Z».

Доля собственных акций, которая принадлежит каждой из организаций «X», «Y» и «Z», составляет 12% (80% × 50% × 30%). Эта доля распределяется между внешними участниками пропорционально их доле. Номинальные доли участников до корректировки необходимо увеличить на коэффициент 1,136 (1 / (1 – 0,12)). Доли участия после корректировки на «кольцевое» владение представлены в табл. 4.

Рис. 3

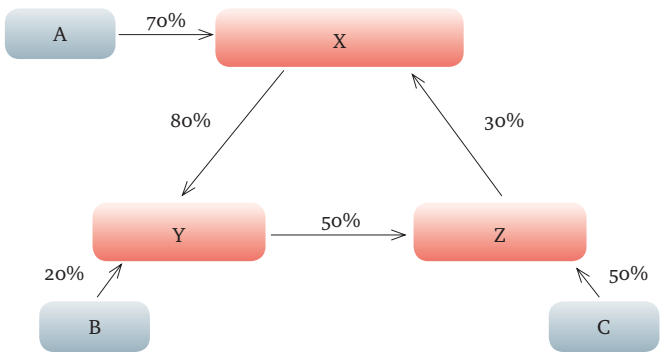


Таблица 4. Доли участия в капитале до и после корректировки на «кольцевое» владение, %

Организация	Собственник (с учетом косвенного участия)							
	A		B		C		X, Y, Z	
	до	после	до	после	до	после	до	после
X	70	79,5	3	3,4	15	17,1	12	0
Y	56	63,6	20	22,8	12	13,6	12	0
Z	28	31,8	10	11,4	50	56,8	12	0

об авторах

А.С. Кизимов
государственный советник РФ 3-го класса, кандидат экономических наук
avtor2@npip.ru

Т.В. Чеботарёва
референт государственной гражданской службы РФ 2-го класса
avtor3@npip.ru

Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (с изм. и доп.).

2. **T. Salmi.** Determination of Majority and Minority Interest Percentages for Consolidated Financial Statements// The Finnish Journal of Business Economics. Special Edition 1 – 1978.

3. Об акционерных обществах: федер. закон Рос. Федерации от 26 дек. 1995 г. № 208-ФЗ (с изм. и доп.).