

Акционерная деятельность снова в поле зрения российских налоговых органов

Russia · 19.03.2021

Available languages: [EN](#)

12 февраля 2021 года ФНС России в [письме № ШЮ-4-13/1749@](#) дополнительно разъяснила правила налогообложения внутригрупповых услуг (далее – «Письмо»). Письмо определяет, что представляет собой акционерная деятельность. Также оно содержит конкретные критерии разграничения такой деятельности и предоставления внутригрупповых услуг в рамках международной группы компаний (далее – «МГК»).

Характеристика акционерной деятельности

Согласно Письму, а также с учетом [ранее выпущенных разъяснений](#) российских налоговых органов по этому вопросу при оценке экономической обоснованности внутригрупповых услуг, оказываемых в рамках МГК, для целей налогообложения налоговый орган должен в первую очередь отличать такие услуги от акционерной деятельности.

Акционерная деятельность обусловлена потребностью владельцев МГК контролировать свои инвестиции в дочерние компании и обеспечивать выполнение целей МГК (таких как максимизация дохода МГК и снижение рисков), в том числе путем осуществления стратегического управления и планирования.

Акционерная деятельность может быть направлена как в целом на МГК, так и на отдельные операционные или бизнес-сегменты, входящие в МГК.

Акционерная деятельность может осуществляться головной холдинговой организацией или любой иной компанией, входящей в МГК, уполномоченной на ведение такой деятельности. В то же время сам по себе факт оказания анализируемых услуг непосредственным акционером (участником) покупателя таких услуг автоматически не свидетельствует об акционерном характере деятельности.

Письмо определяет следующие основные квалифицирующие признаки акционерной деятельности:

- акционерная деятельность осуществляется исходя из потребностей самих акционеров, а не отдельных участников МГК;
- экономическая выгода такой деятельности прослеживается на уровне МГК в целом (или на уровне операционного сегмента либо бизнес-сегмента такой МГК), а не на уровне отдельных компаний, входящих в МГК;
- частники МГК не стали бы приобретать аналогичные услуги у третьих лиц или осуществлять такую деятельность самостоятельно при наличии выбора.

Федеральная налоговая служба также указывает, что результат оказания внутригрупповых услуг необходимо отличать от общего позитивного синергетического эффекта деятельности МГК, который на практике может приносить пользу ее отдельным участникам. Российский налогоплательщик, отстаивающий право на вычет таких расходов для целей налогообложения, может столкнуться с необходимостью провести глубокий экономический анализ и, соответственно, приложить дополнительные усилия, чтобы разграничить эти две категории.

Примеры акционерной деятельности

Письмо содержит практические примеры функций, которые следует рассматривать как ведение акционерной деятельности, в частности:

- Разработка стратегии развития МГК (в том числе для ее отдельных операционных или бизнес-сегментов и/или регионов присутствия).
- Проведение рыночных исследований в отношении планируемой коммерческой деятельности.

Письмо разъясняет, что маркетинговые расходы МГК в связи с деятельностью, которая уже осуществляется локальной компанией МГК (например, связанные с продажей товаров на местном рынке), могут учитываться для целей налогообложения соответствующей местной компанией. Однако маркетинговые расходы на создание нового направления деятельности по производству и/или продаже товаров, которые еще не

представлены на конкретном рынке, должны скорее квалифицироваться как общие расходы МГК, не относящиеся к отдельным компаниям.

- Стратегическое планирование и бюджетирование.
- Подготовка консолидированной финансовой и управленческой отчетности.
- Анализ эффективности инвестиций в МГК.
- Контроль финансово-хозяйственной деятельности МГК, в том числе осуществление внутреннего аудита, контроль соответствия всех форм отчетности установленным требованиям, обеспечение соблюдения применимых требований законодательства государства постоянного местонахождения акционера и внутренних регулирующих документов МГК, а также контроль за соблюдением требований российской или иностранной фондовой биржи (если акции обращаются на рынке ценных бумаг).
- Организация финансирования МГК в части взаимодействия с финансовыми институтами, получения рейтингов, осуществления снижения стоимости финансирования для МГК, эффективного использования денежных средств МГК и обеспечения ее финансовой безопасности.

В то же время при оценке роли акционера в данной деятельности необходимо учитывать основной вид деятельности финансовых (банковских, страховых и инвестиционных) групп.

- Разработка стандартов, методик, политик или иных внутренних нормативных актов, за исключением тех, которые направлены на развитие предпринимательской деятельности и роста доходов отдельных компаний МГК.
- Внедрение и контроль за исполнением таких стандартов, методик, политик или иных внутренних нормативных актов.
- Одобрение значимых решений и сделок, в том числе инвестиционных программ, не связанных с текущей деятельностью участников МГК.

Налогообложение акционерных расходов

В Письме указано, что российские акционеры могут учитывать расходы, понесенные в рамках акционерной деятельности, для целей налогообложения в России, при условии их экономической обоснованности и надлежащего документального подтверждения в соответствии с требованиями российского законодательства.

В свою очередь, российские налогоплательщики, входящие в МГК, не должны компенсировать затраты иностранных организаций на акционерную деятельность. Если же такие расходы компенсируются российским налогоплательщиком, он не только лишается права признавать их для целей налогообложения, но и сталкивается с риском перекалфикации этих выплат в распределение пассивного дохода, подлежащего налогообложению у источника в России.

Комментарий

С одной стороны, Письмо разъясняет подход российских налоговых органов к квалификации акционерной деятельности и содержит рекомендации для местных инспекций, направленные на выработку единообразного и последовательного подхода к проверке внутригрупповых услуг с учетом сложившейся международной практики.

С другой стороны, Письмо содержит ряд довольно расплывчатых и общих формулировок, которые могут широко толковаться региональными налоговыми органами. Как следствие, это может породить формальные основания для отказа в вычете для целей налогообложения экономически оправданных расходов.

Например, на практике МГК может оказывать своим участникам уникальные услуги, связанные с деятельностью МГК, которые объективно не могут быть приобретены у третьих лиц на рынке.

Более того, в любом случае налогоплательщики могут столкнуться с дополнительной административной нагрузкой, доказывая экономическую обоснованность приобретения услуг у компаний МГК, а не у третьих лиц.

Письмо также прямо запрещает вычет расходов, связанных с планируемой (а не текущей) коммерческой деятельностью МГК. Однако на практике такая планируемая деятельность может в конечном итоге принести пользу отдельным местным компаниям (например, в случае запуска специальной локализованной продукции).

Что еще более важно, формальный подход российских налоговых органов во многих случаях может противоречить международной практике перевыставления затрат в рамках МГК.

Фактически это приведет к двойному налогообложению на уровне группы (поскольку доходы, полученные от оказания услуг, будут признаваться иностранными поставщиками для целей налогообложения в юрисдикции их нахождения, но не смогут быть учтены в расходах российских налогоплательщиков).

Интересно, что в Письме ничего не говорится о возможности использования ключей распределения при предоставлении внутригрупповых услуг, хотя российские налогоплательщики неоднократно запрашивали такие разъяснения. Таким образом, сопутствующие риски оспаривания сохраняются для российских компаний.

Примите меры

Письмо в очередной раз демонстрирует, что российские налоговые органы уделяют все более пристальное внимание вычету расходов на внутригрупповые услуги, особенно если они приобретаются у иностранных взаимозависимых компаний. Российские налогоплательщики, признающие такие расходы, сталкиваются с риском налоговых доначислений как из-за невозможности вычесть эти расходы, так и в связи с возможным налогообложением трансграничных платежей у источника выплаты. В случае налоговой проверки и выявления недоимки налоговые органы также начисляют соответствующие штрафы и пени за просрочку платежа.

Российским покупателям таких трансграничных внутригрупповых услуг настоятельно рекомендуется проверить и пересмотреть объем предоставляемых услуг с учетом их возможной переквалификации в акционерную деятельность согласно Письму.

Особое внимание следует уделять надлежащему описанию таких услуг в документации, оформляемой как между сторонами договора оказания услуг, так и непосредственно налогоплательщиком в России (например, описывать экономическую целесообразность приобретения таких услуг для налогоплательщика и причины выбора участников МГК в качестве поставщиков таких услуг).

Также рекомендуем дополнительно оценить риск переквалификации таких услуг (полностью или частично) в выплату пассивного дохода. На основании такой оценки стороны могут внести дополнительные изменения в существующую договорную документацию, в том числе в отношении объема и характера затрат, перевыставляемых российскому налогоплательщику.

Для получения дополнительной информации свяжитесь, пожалуйста, с экспертами CMS Russia [Домиником Тиссо](#), Марией Кабановой, Анной Осьмаковой или вашим постоянным контактом в CMS Russia.

СВЯЖИТЕСЬ С НАМИ



Доминик Тиссо

Партнер | Глава практики налогообложения, Москва



Мария Кабанова

Старший юрист | Практика налогообложения, Москва



Анна Осьмакова

Юрист | Практика налогообложения, Москва

