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

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА**

**ПИСЬМО**

**от 2 июля 2013 г. N ОА-4-13/11912**

**О НАПРАВЛЕНИИ ПИСЬМА МИНФИНА РОССИИ**

Федеральная налоговая служба направляет для сведения и использования в работе [письмо](#Par27) Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Министерства финансов Российской Федерации от 21.06.2013 N 03-01-18/23476 в отношении применения отдельных положений [статей 105.1](consultantplus://offline/ref=891C889460AF5C03477F88D26BBA62D85BEAAD964DF5D213BE976061B0D2177A3D52276B9D58DAC6M), [105.2](consultantplus://offline/ref=891C889460AF5C03477F88D26BBA62D85BEAAD964DF5D213BE976061B0D2177A3D52276B9D5BDACFM) Налогового кодекса Российской Федерации.

Управлениям ФНС России по субъектам Российской Федерации довести данное [письмо](#Par27) до нижестоящих налоговых органов.

Действительный

государственный советник

Российской Федерации

2 класса

А.Л.ОВЕРЧУК

Приложение

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**

**от 21 июня 2013 г. N 03-01-18/23476**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел заключение ФНС России по вопросам, поставленным в запросе МИ ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам N 9, и сообщает.

Признание лиц взаимозависимыми и порядок определения доли участия одной организации в другой организации с 1 января 2012 года осуществляется на основании положений [статьей 105.1](consultantplus://offline/ref=891C889460AF5C03477F88D26BBA62D85BEAAD964DF5D213BE976061B0D2177A3D52276B9D58DAC6M) и [105.2](consultantplus://offline/ref=891C889460AF5C03477F88D26BBA62D85BEAAD964DF5D213BE976061B0D2177A3D52276B9D5BDACFM) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс).

Согласно [статье 105.1](consultantplus://offline/ref=891C889460AF5C03477F88D26BBA62D85BEAAD964DF5D213BE976061B0D2177A3D52276B9D58DAC6M) Кодекса для признания взаимной зависимости лиц учитывается влияние, которое может оказываться:

- в силу участия одного лица в капитале других лиц;

- в соответствии с заключенным между ними соглашением;

- при наличии иной возможности одного лица определять решения, принимаемые другими лицами.

При этом порядок определения доли участия одной организации в другой организации установлен [статьей 105.2](consultantplus://offline/ref=891C889460AF5C03477F88D26BBA62D85BEAAD964DF5D213BE976061B0D2177A3D52276B9D5BDACFM) Кодекса.

В соответствии с [пунктом 3 статьи 105.2](consultantplus://offline/ref=891C889460AF5C03477F88D26BBA62D85BEAAD964DF5D213BE976061B0D2177A3D52276B9D5BDACCM) Кодекса долей косвенного участия одной организации в другой организации признается доля, определяемая в следующем порядке:

1) определяются все последовательности участия одной организации в другой организации через прямое участие каждой предыдущей организации в каждой последующей организации соответствующей последовательности;

2) определяются доли прямого участия каждой предыдущей организации в каждой последующей организации соответствующей последовательности;

3) суммируются произведения долей прямого участия одной организации в другой организации через участие каждой предыдущей организации в каждой последующей организации всех последовательностей.

Указанные правила применяются также при определении доли участия физического лица в организации.

При этом обращаем внимание, что при определении доли участия одной организации в другой организации или физического лица в организации возможны ситуации, которые необходимо учитывать при определении взаимозависимости. В частности, по мнению Департамента, среди таких обстоятельств - различные варианты прямого и косвенного участия организации в собственном капитале:

- наличие собственных акций (долей), принадлежащих организации [(Приложение 1)](#Par63);

- "перекрестное" участие организаций в капитале друг друга - ситуация, когда одна организация (первая) напрямую участвует в другой организации, а последняя организация участвует в первой организации [(Приложение 2)](#Par87);

- "кольцевое" владение - ситуация, когда при определении косвенного участия одна организация через последовательности участия в других организациях, определяемые в соответствии с [подпунктом 1 пунктом 3 статьи 105.2](consultantplus://offline/ref=891C889460AF5C03477F88D26BBA62D85BEAAD964DF5D213BE976061B0D2177A3D52276B9D5BDACBM) Кодекса, косвенно участвует в собственном капитале (в себе) [(Приложение 3)](#Par112).

При наличии собственных акций (долей), принадлежащих организации, необходимо учитывать, что в соответствии с [пунктом 3 статьи 72](consultantplus://offline/ref=891C889460AF5C03477F88D26BBA62D85BEAAF9F48F0D213BE976061B0D2177A3D52276B9858A9F8D9CBM) Федерального закона от 26.12.1995 N 208-ФЗ "Об акционерных обществах" акции, приобретенные обществом, не предоставляют право голоса, они не учитываются при подсчете голосов, по ним не начисляются дивиденды. Аналогичная норма действует и в отношении обществ с ограниченной ответственностью: согласно [пункту 1 статьи 24](consultantplus://offline/ref=891C889460AF5C03477F88D26BBA62D85BE9AF9D4CF4D213BE976061B0D2177A3D52276B9CD5CEM) Федерального закона от 08.02.1998 N 14-ФЗ "Об обществах 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.

Например, если ОАО владеет 65% уставного капитала ЗАО, а оставшиеся 35% принадлежат непосредственно ЗАО, то для целей определения доли участия одной организации в другой на долю ОАО приходится 100-процентный пакет акций ЗАО (в порядке [пункта 4 статьи 105.2](consultantplus://offline/ref=891C889460AF5C03477F88D26BBA62D85BEAAD964DF5D213BE976061B0D2177A3D52276B9D5BDAC8M) Кодекса).

В случаях "перекрестного" или "кольцевого" владения (взаимного владения) порядок определения прямого (косвенного) участия в организации, находящейся в "перекрестном" или "кольцевом" владении, по мнению Департамента, аналогичен порядку определения доли косвенного участия, установленному [пунктом 3 статьи 105.2](consultantplus://offline/ref=891C889460AF5C03477F88D26BBA62D85BEAAD964DF5D213BE976061B0D2177A3D52276B9D5BDACCM) Кодекса. При этом, с учетом того, что в случаях "перекрестного" и "кольцевого" владения создается ситуация бесконечного числа последовательностей участия одной организации в другой, возможно математическое преобразование доли прямого участия одной организации в другой организации, находящейся в "перекрестном" или "кольцевом" владении в следующем порядке:

определение доли косвенного участия организации в собственном капитале;

распределение данной доли на внешних собственников пропорционально их долям участия в капитале.

Примеры расчета "перекрестного" и "кольцевого" участия приведены в [Приложении 4](#Par144).

Расчет фактических долей участия в соответствии со схемой, предоставленной МИ ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам N 9, приведен в [приложении 5](#Par195).

Директор Департамента

И.В.ТРУНИН

Приложение 1

НАЛИЧИЕ

СОБСТВЕННЫХ АКЦИЙ (ДОЛЕЙ), ПРИНАДЛЕЖАЩИХ ОРГАНИЗАЦИИ

┌─────────────────────┐

│ ОАО "B" │

└─────────┬───────────┘

─────── │

┌───────────────( 65% )──────────────────────┘

│ ──────

\/

┌───────────────────────┐

│ ЗАО "A" │

└───┬───────────────────┘

│ /\

│ ─────── │

└───( 35% )───┘

───────

Приложение 2

"ПЕРЕКРЕСТНОЕ" УЧАСТИЕ ОРГАНИЗАЦИЙ В КАПИТАЛЕ

┌─────────────────────┐ ───── ┌─────────────────────┐

│ ООО "D" │───────────( 45% )──────────>│ ООО "B" │

└─────────────────────┘ ───── └───────┬─────────────┘

/\ │

───── │ │

┌───────────────────( 55% )─────────────┘ │

│ ───── ──┴──

│ ┌─────────────────────────────────────( 40% )

│ │ ─────

│ \/

┌─────────────┴───────┐ ─────

│ ООО "A" │<────────────────────( 60% )─────────┐

└─────────────────────┘ ───── │

┌───────┴─────────────┐

│ ООО "E" │

└─────────────────────┘

Приложение 3

"КОЛЬЦЕВОЕ" ВЛАДЕНИЕ

┌─────────────────────┐ ───── ┌─────────────────────┐

│ ООО "D" │───────────( 45% )──────────>│ ООО "B" │

└─────────────────────┘ ───── └───────┬─────────────┘

/\ │

───── │ │

┌───────────────────( 55% )─────────────┘ │

│ ───── ──┴──

│ ( 40% )

│ ──┬──

│ │

│ \/

┌─────────────┴───────┐ ┌─────────────────────┐

│ ООО "A" │<──────────( 30% )──────────┤ ООО "C" │

└─────────────────────┘ └─────────────────────┘

/\ /\

│ │

──┴── ──┴──

( 70% ) ( 60% )

──┬── ──┬──

│ │

┌─────────┴───────────┐ ┌─────────┴───────────┐

│ ООО "E" │<──────────( 30% )──────────┤ ООО "F" │

└─────────────────────┘ └─────────────────────┘

Приложение 4

ОПРЕДЕЛЕНИЕ

ФАКТИЧЕСКОЙ ДОЛИ УЧАСТИЯ ОДНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ В ДРУГОЙ

В СИТУАЦИЯХ "ПЕРЕКРЕСТНОГО" ИЛИ "КОЛЬЦЕВОГО" ВЛАДЕНИЯ

1. Числовая последовательность - геометрическая прогрессия

Бесконечное число последовательностей участия одной организации в другой в ситуациях "перекрестного" или "кольцевого" владения для целей определения косвенного участия с математической точки зрения представляет собой геометрическую прогрессию то есть последовательность чисел (членов прогрессии), в которой каждое последующее число, начиная со второго, получается из предыдущего умножением его на определенное число (знаменатель прогрессии).

Например, исходя из рисунка в [приложении 2](#Par87) при определении доли косвенного участия ООО "D" в капитале ООО "B" выделяются следующие последовательности участия с соответствующей долей участия:

- последовательность 1 (прямое участие D-B) = 45%

- последовательность 2 (D-B-A-B) = 9,9% = 45% \* 40% \* 55%

- последовательность 3 (D-B-A-B-A-B) = 2,18% = 45% \* 40% \* 55% \* 40% \* 55%

- последовательность 4 (D-B-A-B-A-B-A-B) = 0,48% = 45% \* 40% \* 55% \* 40% \* 55% \* 40% \* 55%

- последовательность 5 (D-B-A-B-A-B-A-B-A-B) = 0,105%

- последовательность 6 (D-B-A-B-A-B-A-B-A-B-A-B) = 0,023%

- и.т.д.

Бесконечное количество последовательностей возможно упростить путем его математического преобразования.

Предположим,

- прямая доля участия организации i в организации j

 - фактическая доля участия организации i в организации j

Исходя из указанного примера, фактическое участие компании "D" в капитале компании "B" является геометрической прогрессией и выглядит следующим образом:



Таким образом, фактическое участие ООО "D" в капитале ООО "B" составляет 57,69% (45% / (1 - 55% \* 40%)).

2. Матрица

В случае большого количества организаций, по которым требуется определение взаимозависимости, а также при наличии в структуре взаимозависимых лиц "перекрестного" или "кольцевого" владения, целесообразно использовать совокупность уравнений, преобразованных в матрицу.

При этом на практике с целью упрощения порядка нахождения фактической доли участия может быть использована обратная матрица, которую можно найти по следующей формуле:

, где

N матрица-результат, в которой отражена фактическая доля участия организации в других организациях (обратная матрица);

A - матрица, в которой отражена прямая доля участия организации в других организациях;

E - единичная матрица (диагональная матрица, у которой все диагональные элементы равны 1).

Исходя из рисунка в [приложении 3](#Par112):

,

где 0,55 - доля прямого участия ООО "A" в ООО "B",

0,4 - доля прямого участия ООО "B" в ООО "C",

0,3 - доля прямого участия ООО "C" в ООО "A"



Таким образом, доля фактического участия ООО "A" в ООО "B" составит 58,9%.

Приложение 5

ОПРЕДЕЛЕНИЕ

ФАКТИЧЕСКОЙ ДОЛИ УЧАСТИЯ ОДНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ В ДРУГОЙ

В СИТУАЦИЯХ "ПЕРЕКРЕСТНОГО" ИЛИ "КОЛЬЦЕВОГО" ВЛАДЕНИЯ

(НА ОСНОВАНИИ СХЕМЫ, ПРЕДСТАВЛЕННОЙ МИ ФНС РОССИИ

ПО КРУПНЕЙШИМ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКАМ N 9)

Таблица 1 - Прямое участие, в %

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Организации | А | Б | В | Г | Д | Е | Ж | З |
| А |  | 100,00% | 100,00% |  |  |  |  |  |
| Б |  |  |  | 19,90% |  |  |  | 19,00% |
| В |  |  |  |  |  |  | 19,90% |  |
| Г |  |  |  |  | 33,30% | 19,90% | 19,90% |  |
| Д |  |  |  | 19,90% |  |  | 19,00% | 19,00% |
| Е |  |  |  | 19,90% | 33,30% |  | 19,90% | 27,50% |
| Ж |  |  |  |  |  | 19,90% |  | 19,90% |
| З |  |  |  |  |  |  |  |  |

Таблица 2 - Фактическое участие, в %

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Организации | А | Б | В | Г | Д | Е | Ж | З |
| А |  | 100% | 100% | 24,33% | 11,64% | 10,63% | 29,07% | 29,92% |
| Б |  |  |  | 23,05% | 9,71% | 6,11% | 7,65% | 24,05% |
| В |  |  |  | 1,28% | 1,93% | 4,52% | 21,42% | 5,87% |
| Г |  |  |  |  | 48,79% | 30,69% | 38,43% | 25,36% |
| Д |  |  |  | 24,27% |  | 10,42% | 28,10% | 29,65% |
| Е |  |  |  | 32,41% | 48,79% |  | 38,43% | 48,29% |
| Ж |  |  |  | 6,45% | 9,71% | 22,71% |  | 29,51% |
| З |  |  |  |  |  |  |  |  |

Схема участия, представленная МИ ФНС России по крупнейшим

налогоплательщикам N 9

┌────────────────────────────┐

│ Организация А │

└─────────────┬┬─────────────┘

││

┌───100──────────────┘└────────── 100────┐

│ │

│ │

\/ \/

┌─────────────────────┐ ┌───────────────────┐

┌────────┤ Организация Б │ │ Организация В │

│ └─────────┬───────────┘ └───────────────────┤

│ │ │

│ │ │

│ └─────19,9───────────┐ │

│ │ │

│ \/ │

│ ┌─────────────────┬────────────────────────────┐ │

│ │ │ Организация Г │──────┐ │

│ │ ┌─────────>└─────────┬──────────────────┘ │ │

│ │ │ │ /\ │ │

│ │ │ │ │ 19,9 19,9

│ 33,3 19,9 │ │ │ │

│ │ │ 19,9 19,9 │ │

19 │ │ │ │ │ │

│ │ │ │ │ │ │

│ \/ │ \/ │ \/ \/

│ ┌────────────┴────┐ ┌─────────┴───┬────19,9──>┌─────────────────┐

│ │ Организация Д │<───33,3────┤Организация Е│ │ Организация Ж │

│ └─────┬──────┬────┘ └──────┬──────┘<───19,9───┴───────┬─────────┘

│ │ │ │ │ /\

│ │ │ 27,5 │ │

│ │ │ │ │ │

│ │ └──────19─────┐ │ ┌────19,9────────┘ │

│ │ │ │ │ │

│ │ \/ \/ \/ │

│ │ ┌────────────────────────────┐ │

└───────┼────────────────>│ Организация З │ │

│ └────────────────────────────┘ │

│ │

└────────────────────────────── 19 ──────────────────────────────┘