

ДАЙДЖЕСТ НОВОСТЕЙ В ОБЛАСТИ МЕЖДУНАРОДНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ № 66¹

апрель 2021 г.

1. Новости международного налогообложения 4

Государственная Дума приняла Федеральный закон о денонсации СоИДН между Россией и Нидерландами4

ООН опубликовала измененный проект статьи о налогообложении автоматизированных цифровых услуг Модельной конвенции ООН4

ОЭСР опубликовала третий отчет об экспертной оценке по противодействию злоупотреблению международными налоговыми соглашениями4

США направили предложение по реаллокации налогооблагаемых доходов международных групп компаний в рамках предложения Pillar 1 ОЭСР4

Федеральный совет Швейцарии отменил налог у источника для процентного дохода с целью поддержки швейцарских облигаций, выпущенных за рубежом4

Финляндия опубликовала Руководство по налоговым последствиям COVID-195

Казахстан вводит ограничение на применение освобождения от налога при выплате дивидендов нерезидентам5

Дания вводит дополнительные ограничения на применение освобождения от налога при выплате дивидендов резидентам юрисдикций, не сотрудничающих с ЕС по вопросам налогообложения5

Налоговое управление США опубликовало Практические рекомендации по переносу зачета иностранного налога на прошлые или будущие периоды6

2. Письма Минфина России и ФНС России 6

Контролируемые иностранные компании6

Если величина прибыли КИК, рассчитанная в соответствии со ст. 309.1 НК РФ, в том числе при исключении сумм доходов от переоценки и реализации ценных бумаг, не превысила предусмотренных пороговых значений, то такая прибыль не включается в налоговую базу по НДФЛ6

Если контролирующее лицо КИК воспользовалось правом на освобождение ее прибыли от налога, то документального подтверждения размера прибыли не требуется6

Если косвенное участие в КИК реализовано исключительно через контролирующих лиц – налоговых резидентов России и поэтому сумма ее прибыли, подлежащая учету у

¹ В дайджест включены наиболее интересные письма Минфина и ФНС России, судебные акты, а также новости международного налогообложения за период с 1 по 30 апреля 2021 г.

налогоплательщика, равна нулю, то налогоплательщик не обязан документально подтвердить размер этой прибыли	6
Налоговым кодексом РФ не установлен определенный перечень документов, подтверждающих соблюдение условий для освобождения от налогообложения прибыли КИК, поэтому комплект соответствующих документов является индивидуальным в отношении каждого условия	6
Доход от разработки программного обеспечения под заказ признается активным доходом КИК, если по своей сути не является аналогичным по отношению к пассивным доходам, перечисленным в подп. 1–11 п. 4 ст. 309.1 НК РФ	7
Обязанность по уведомлению об участии в иностранных организациях распространяется на управляющую компанию, осуществляющую доверительное управление ПИФ, если она внесла в данный фонд акции (доли) иностранной организации. При этом уведомление о КИК такие компании подавать не обязаны, только если самостоятельно не признали себя контролирующим лицом КИК.....	7
Документального подтверждения для освобождения от налога прибыли КИК, расположенной в государстве, являющемся членом ЕАЭС, не требуется	7
Контролируемая задолженность	7
Курсовая разница, возникающая в результате переоценки обязательства по выплате процентов (в том числе сверхнормативных) по контролируемой задолженности, учитывается во внереализационных доходах или расходах	7
Международное налогообложение доходов от недвижимости (в том числе скрытой)	7
Доход иностранной компании – пайщика ЗПИФ от доверительного управления фондом, более 50% активов которого представлено российской недвижимостью, облагается налогом у источника выплаты в России в качестве дивидендов (по общей ставке 15%), тогда как доход от реализации (погашения) соответствующих паев облагается налогом у источника выплаты в РФ по общей ставке 20%	7
Промежуточный доход иностранной организации – владельца пая ЗПИФ облагается налогом у источника выплаты в России в качестве дивидендов.....	8
Международное налогообложение дивидендов	8
Термин «вложение в капитал», употребляемый в целях применения ставки 5% по дивидендам в соответствии со ст. 10 СоИДН между Россией и Швейцарией, следует понимать как вложение в уставный капитал	8
Зачет иностранных налогов.....	8
Зачет в государстве резидентства получателя дивидендов налога, уплаченного у источника, не может превышать сумму налога, исчисленного по ставкам, установленным СоИДН.....	8
Если российская компания получает от индийской компании сумму в долларах США, с которой в Индии удержан налог в ее национальной валюте, рассчитанный на основе курса доллара США по отношению к национальной валюте Индии, то налоговая база российской компании в России определяется как сумма дохода с использованием курса доллара США, а сумма принимаемого к зачету налога – как сумма налога в национальной валюте Индии с использованием курса национальной валюты Индии	9
Иные вопросы международного налогообложения	9
Вклад российской организации в имущество испанской компании является «другим» доходом испанской компании, не облагаемым налогом у источника выплаты в России на основании п. 1 ст. 21 СоИДН между Россией и Испанией, при условии, что такой вклад не влечет за собой возникновения у испанской компании какого-либо встречного обязательства перед российской организацией	9

3. Судебная практика..... 9

Контролируемые иностранные компании9

Ограничения, наложенные в связи с распространением коронавируса, не являются обстоятельством, исключаящим ответственность физического лица за несвоевременное представление уведомления об участии в иностранных организациях9

Контролируемая задолженность10

Заем между российскими сестринскими компаниями при общей иностранной материнской компании не признается контролируемой задолженностью, если иностранная компания никаким образом не участвовала в его выдаче, имеет номинальный статус и российских бенефициаров10

Курсовая разница по сверхнормативным процентам подлежит учету в доходах (расходах), несмотря на отсутствие права на учет самих сверхнормативных процентов в составе расходов 11

Судья ВС РФ согласился с тем, что размер задолженности в целях расчета коэффициента капитализации необходимо исчислять в совокупности по всем займам с организациями, имеющими общую материнскую компанию, учитывая в том числе беспроцентные займы 11

Подтверждение налогового резидентства..... 11

Кассационный суд согласился с тем, что документ, подтверждающий налоговое резидентство Великобритании, должен быть выдан Службой государственных доходов Ее Величества (HM Revenue & Customs)..... 11

Международное налогообложение дивидендов 12

Доход в виде действительной стоимости доли в уставном капитале ООО, получаемый иностранным участником при выходе из общества, облагается налогом у источника выплаты в России в качестве дивидендов в части, превышающей вклад в уставный капитал 12

Применение гражданско-правовых инструментов защиты интересов налогового агента..... 12

Если стороны договора о передаче товарных знаков определили, что их стоимость перечисляется продавцу свободной от любых налогов и если по предложению покупателя продажа состоялась через кондуитную кипрскую компанию, то в случае последующего доначисления налогов российской компании (как фактическому продавцу) с выводом о притворности сделки в части ее субъектного состава установленное в договоре условие о компенсации налогов продавцу продолжает применяться к подлинным участникам сделки. При этом, если продажа товарных знаков осуществлялась посредством заключения цепочки сделок, то такое условие договора должно толковаться с учетом иных сделок из цепочки 12

Иные вопросы международного налогообложения 14

Информация из базы данных Orbis Bureau van Dijk об участии физического лица в иностранной компании не является достаточной для привлечения его к ответственности за непредставление уведомления о КИК 14

Штраф за несоблюдение условий договора, выплаченный резиденту Белоруссии, облагается налогом у источника выплаты в России..... 14

1. Новости международного налогообложения

Государственная Дума [приняла](#) *Федеральный закон о денонсации СоИДН между Россией и Нидерландами*

ООН [опубликовала](#) *измененный проект статьи о налогообложении автоматизированных цифровых услуг Модельной конвенции ООН*

В соответствии с новым проектом ст. 12В Модельной конвенции ООН автоматизированными цифровыми услугами признаются любые услуги, оказываемые через Интернет или иную электронную сеть, если их оказание требует минимального вмешательства персонала исполнителя. К таким услугам предлагается относить услуги по онлайн-рекламе, передаче информации о пользователях, услуги онлайн-поисковых систем, онлайн-игр, облачных сервисов и некоторые др.

Новая редакция ст. 12В предлагает облагать доход от оказания автоматизированных цифровых услуг в стране налогового резидентства лица, получающего плату за это.

В то же время, такой доход может облагаться налогом у источника, однако возможна пониженная ставка налога, если получатель является бенефициарным собственником дохода.

ОЭСР [опубликовала](#) *третий отчет об экспертной оценке по противодействию злоупотреблению международными налоговыми соглашениями*

Отчет содержит информацию о налоговых соглашениях, заключенных 137 странами-участницами Плана BEPS, и показывает, что большинство тех, кто начал имплементацию минимального стандарта Мероприятия 6 Плана BEPS, применяет для этого MLI. Отчет также демонстрирует, что MLI уже начала оказывать влияние на применение СоИДН странами, ратифицировавшими MLI.

США [направили](#) *предложение по реаллокации налогооблагаемых доходов международных групп компаний в рамках предложения Pillar 1 ОЭСР*

США предлагают при реформировании правил реаллокации налогооблагаемых доходов сфокусироваться на двух критериях: выручке и рентабельности. Такой подход позволит охватить только крупнейшие международные корпорации независимо от отрасли бизнеса, в наибольшей степени получающие выгоду от глобального рынка, зависящие от нематериальных активов и способные нести бремя выполнения требований в рамках Pillar 1. В связи с этим предложено ограничить сферу применения Pillar 1 не более чем сотней международных корпораций.

Федеральный совет Швейцарии [отменил](#) *налог у источника для процентного дохода с целью поддержки швейцарских облигаций, выпущенных за рубежом*

Отмена налога не коснется процентного дохода, выплачиваемого швейцарским физическим лицам.

Финляндия [опубликовала](#) [Руководство по налоговым последствиям COVID-19](#)

Налоговая администрация Финляндии опубликовала Руководство относительно ограничений, вызванных пандемией COVID-19, и их последствий для налогообложения иностранных лиц в части постоянных представительств и налогового резидентства.

В частности, в Руководстве нашли отражение следующие случаи:

- если в результате пандемии возникли временные изменения в ведении бизнеса иностранной корпорацией, то это не означает автоматически, что корпорацией образовано постоянное представительство на территории Финляндии;
- если сотрудники иностранной корпорации осуществляли трудовые функции из дома на территории Финляндии вследствие публично введенных ограничений, а не правил работодателя, такая корпорация не будет признаваться ведущей деятельностью через постоянное представительство в Финляндии, если сотрудник не продолжит работу на территории этой страны после снятия ограничений. Аналогичное положение предусмотрено и для случаев постоянного представительства в форме зависимого агента;
- если ограничительные меры, введенные Финляндией или иным договаривающимся государством, привели к приостановлению работ на строительной площадке, время такого приостановления может быть исключено из сроков, установленных для признания ведения деятельности через постоянное представительство в форме строительной площадки;
- если вследствие пандемии место эффективного управления корпорацией было временно перенесено, это не означает, что теперь местом управления признается другое договаривающееся государство.

Казахстан [вводит](#) [ограничение на применение освобождения от налога при выплате дивидендов нерезидентам](#)

В Налоговом кодексе Казахстана были уточнены ограничения на применение освобождения от налога при выплате дивидендов физическим лицам и корпорациям, не являющимся резидентами Казахстана и получающим дивиденды от организаций, использующих в этой стране освобождение по корпоративному налогу. Если доля освобождения от корпоративного подоходного налога составляет 50% и более от суммы налога, который исчислялся бы со всей налоговой базы, освобождение к дивидендам не применяется.

Дания [вводит](#) [дополнительные ограничения на применение освобождения от налога при выплате дивидендов резидентам юрисдикций, не сотрудничающих с ЕС по вопросам налогообложения](#)

Помимо ограничения по применению освобождения предусматривается повышенная ставка налога у источника в размере 44%.

В ряде случаев ограничение и повышенная ставка налога у источника не будут применяться (например, если между Данией и включенной в список юрисдикцией имеется СоИДН).

Налоговое управление США опубликовало Практические рекомендации по переносу зачета иностранного налога на прошлые или будущие периоды

Рекомендации касаются случаев, когда налогоплательщик не может использовать всю сумму иностранного налога для зачета против налогов, подлежащих уплате в США. Рекомендации определяют практические шаги налогоплательщиков для переноса незначительных иностранных налогов на прошлый период (не более одного года) и на будущие периоды (десять лет).

2. Письма Минфина России и ФНС России

Контролируемые иностранные компании

Письмо ФНС России от 08.04.2021 № СД-4-3/4781@

Если величина прибыли КИК, рассчитанная в соответствии со ст. 309.1 НК РФ, в том числе при исключении сумм доходов от переоценки и реализации ценных бумаг, не превысила предусмотренных пороговых значений, то такая прибыль не включается в налоговую базу по НДФЛ

Письмо Минфина России от 05.04.2021 № 03-12-11/2/24909

Если контролирующее лицо КИК воспользовалось правом на освобождение ее прибыли от налога, то документального подтверждения размера прибыли не требуется

Если контролирующее лицо КИК воспользовалось правом на освобождение от налогообложения ее прибыли в соответствии со ст. 25.13-1 НК РФ с приложением необходимого подтверждения (при наличии такого условия), подтверждать размер освобожденной от налогообложения прибыли посредством представления документов, предусмотренных п. 5 ст. 25.15 НК РФ, не нужно.

Если косвенное участие в КИК реализовано исключительно через контролирующих лиц – налоговых резидентов России и поэтому сумма ее прибыли, подлежащая учету у налогоплательщика, равна нулю, то налогоплательщик не обязан документально подтверждать размер этой прибыли

В данном случае такая обязанность будет лежать на российских контролирующих лицах, через которых налогоплательщик косвенно участвует в КИК.

Письмо Минфина России от 31.03.2021 № 03-12-12/2/23493

Налоговым кодексом РФ не установлен определенный перечень документов, подтверждающих соблюдение условий для освобождения от налогообложения прибыли КИК, поэтому комплект соответствующих документов является индивидуальным в отношении каждого условия

Письмо ФНС России от 23.03.2021 № СД-4-3/3739@

Доход от разработки программного обеспечения под заказ признается активным доходом КИК, если по своей сути не является аналогичным по отношению к пассивным доходам, перечисленным в подп. 1–11 п. 4 ст. 309.1 НК РФ

Письмо Минфина России от 22.03.2021 № 03-12-11/2/20395

Обязанность по уведомлению об участии в иностранных организациях распространяется на управляющую компанию, осуществляющую доверительное управление ПИФ, если она внесла в данный фонд акции (доли) иностранной организации. При этом уведомление о КИК такие компании подавать не обязаны, только если самостоятельно не признали себя контролирующим лицом КИК

В данной ситуации обязанность по представлению уведомления о КИК может быть возложена как на владельца инвестиционного пая, так и на управляющую компанию – в зависимости от фактических обстоятельств.

Письмо Минфина России от 12.03.2021 № 03-12-12/2/17558

Документального подтверждения для освобождения от налога прибыли КИК, расположенной в государстве, являющемся членом ЕАЭС, не требуется

Контролируемая задолженность

Письмо Минфина России от 16.03.2021 № 03-03-06/1/18424

Курсовая разница, возникающая в результате переоценки обязательства по выплате процентов (в том числе сверхнормативных) по контролируемой задолженности, учитывается во внереализационных доходах или расходах

Международное налогообложение доходов от недвижимости (в том числе скрытой)

Письмо Минфина России от 19.03.2021 № 03-08-05/19836

Доход иностранной компании – пайщика ЗПИФ от доверительного управления фондом, более 50% активов которого представлено российской недвижимостью, облагается налогом у источника выплаты в России в качестве дивидендов (по общей ставке 15%), тогда как доход от реализации (погашения) соответствующих паев облагается налогом у источника выплаты в РФ по общей ставке 20%

В соответствии с абз. 2 подп. 1 п. 1 ст. 309 НК РФ к доходам в виде дивидендов относится доход от доверительного управления составляющим паевой инвестиционный фонд имуществом, выплачиваемый иностранной организации – пайщику по принадлежащим

ей инвестиционным паям пропорционально доле в праве общей собственности на имущество, составляющее этот фонд. В отношении такого дохода Налоговым кодексом РФ установлена ставка 15%.

Согласно п. 4 ст. 10 СоИДН между Россией и Кипром термин «дивиденды» означает любые выплаты по паям паевых инвестиционных фондов или аналогичных коллективных форм инвестирования, за исключением упомянутых в п. 5 ст. 6 СоИДН доходов от недвижимого имущества.

Подпунктом 9.1 п. 1 ст. 309 НК РФ установлено, что доходы от реализации (в том числе погашения) инвестиционных паев ЗПИФ, относящихся к категориям рентных фондов или фондов недвижимости, а также комбинированных и иных фондов, более 50% активов которых прямо или косвенно состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории России, относятся к доходам иностранной организации от источников в России. В отношении такого дохода Налоговым кодексом РФ установлена ставка 20%.

При этом в п. 4 ст. 13 СоИДН указано, что доходы резидента договаривающегося государства от отчуждения акций и аналогичных прав, более 50% стоимости которых представлено недвижимым имуществом, расположенным в другом договаривающемся государстве, могут облагаться налогом в этом «другом» государстве.

Письмо Минфина России от 29.03.2021 № 03-08-05/22506

Промежуточный доход иностранной организации – владельца пая ЗПИФ облагается налогом у источника выплаты в России в качестве дивидендов

Международное налогообложение дивидендов

Письмо Минфина России от 25.03.2021 № 03-08-05/21565

Термин «вложение в капитал», употребляемый в целях применения ставки 5% по дивидендам в соответствии со ст. 10 СоИДН между Россией и Швейцарией, следует понимать как вложение в уставный капитал

Поскольку подход стран к определению понятия инвестирования может различаться, в рамках взаимосогласительной процедуры, предусмотренной ст. 25 СоИДН, необходимо проведение консультаций с компетентным органом Швейцарии.

Зачет иностранных налогов

Письмо Минфина России от 24.03.2021 № 03-04-09/20969

Зачет в государстве резидентства получателя дивидендов налога, уплаченного у источника, не может превышать сумму налога, исчисленного по ставкам, установленным СоИДН

Письмо Минфина России от 22.09.2020 № 03-08-13/84957

Если российская компания получает от индийской компании сумму в долларах США, с которой в Индии удержан налог в ее национальной валюте, рассчитанный на основе курса доллара США по отношению к национальной валюте Индии, то налоговая база российской компании в России определяется как сумма дохода с использованием курса доллара США, а сумма принимаемого к зачету налога – как сумма налога в национальной валюте Индии с использованием курса национальной валюты Индии

Иные вопросы международного налогообложения

Письмо Минфина России от 23.03.2021 № 03-08-05/20734

Вклад российской организации в имущество испанской компании является «другим» доходом испанской компании, не облагаемым налогом у источника выплаты в России на основании п. 1 ст. 21 СоИДН между Россией и Испанией, при условии, что такой вклад не влечет за собой возникновения у испанской компании какого-либо встречного обязательства перед российской организацией

3. Судебная практика

Контролируемые иностранные компании

Решение Зеленоградского районного суда г. Москвы от 16.03.2021 по делу

№ [2а-79/2021](#) Леонова А.Н.

Ограничения, наложенные в связи с распространением коронавируса, не являются обстоятельством, исключающим ответственность физического лица за несвоевременное представление уведомления об участии в иностранных организациях

Суд отметил, что нормативными актами о продлении сроков представления налоговой отчетности, принятыми в связи с распространением коронавируса, не был продлен срок представления уведомлений об участии в иностранных организациях.

При этом довод налогоплательщика о невозможности своевременно представить уведомление в связи с ограничениями, наложенными по причине распространения коронавируса, суд признал несостоятельным, поскольку лицо имело возможность направить уведомление посредством услуг почтовой связи или воспользоваться информационным ресурсом «Личный кабинет налогоплательщика».

Контролируемая задолженность

Решение Арбитражного суда Свердловской области от 02.04.2021 по делу № [А60-29234/2019](#) ООО «Мега-Инвест»

Заем между российскими сестринскими компаниями при общей иностранной материнской компании не признается контролируемой задолженностью, если иностранная компания никаким образом не участвовала в его выдаче, имеет номинальный статус и российских бенефициаров

В соответствии с применимой редакцией п. 2 ст. 269 НК РФ контролируемой задолженностью является задолженность перед иностранным участником (прямым или косвенным) с долей более 20% или перед аффилированным лицом такого иностранного участника.

Инспекцией установлено, что налогоплательщик получил заем от российской компании. Стороны договора имеют общую материнскую российскую компанию с долей участия в каждой более 95%. Участником этой российской компании является кипрская компания с долей более 99%, таким образом, именно она выступает общим косвенным участником сторон договора с долей более 95%. На этом основании Инспекция сочла удовлетворенными критерии отнесения задолженности к контролируемой и признала правомерным ограничение размера процентов по займу в составе расходов налогоплательщика.

Причем Инспекция не приняла во внимание довод налогоплательщика о номинальности кипрской компании, ее принадлежности российским налоговым резидентам и неучастии в отношениях по выдаче займа.

Как указала СКЭС ВС РФ, передавая данное дело на новое рассмотрение, пункт 2 ст. 269 НК РФ как нормы, направленной на противодействие злоупотреблению правом, предполагает необходимость достоверного (содержательного) установления фактов, которые образуют основания для отнесения задолженности к контролируемой.

В ходе нового рассмотрения дела суд первой инстанции принял во внимание доводы налогоплательщика по поводу того, что кипрская компания не осуществляла прямых инвестиций в российские организации, не предоставляла им займов, не являлась получателем займов (процентов), а финансирование предоставлено налогоплательщику из свободных средств российского заимодавца, использование которых позволило сократить расходы группы компаний на привлечение кредитных средств для налогоплательщика.

Также налогоплательщик привел доказательства того, что вопрос о предоставлении ему спорных займов контролировался физическими лицами – налоговыми резидентами РФ.

Сама кипрская компания имела номинальный статус, не располагала существенными материальными активами и оборотными средствами в размере, необходимом для предоставления заемного финансирования; не несла расходов, обычных для активной предпринимательской деятельности; затраты компании ограничивались вознаграждением директора, платой за аренду офиса и коммунальными платежами.

Суд также учел, что в обоснование наличия деловой цели в получении финансирования по договорам займа налогоплательщиком были представлены документы, подтверждающие

использование заемных средств на приобретение недвижимого имущества в различных регионах России.

Кроме того, суд указал на факт учета займодавцем процентов по займу в составе доходов по налогу на прибыль, что свидетельствует об отсутствии потерь бюджета.

Решение Арбитражного суда Кировской области от 14.04.2021 по делу

№ [A28-7517/2020](#) АО «Нововятский лесоперерабатывающий комбинат»

Курсовая разница по сверхнормативным процентам подлежит учету в доходах (расходах), несмотря на отсутствие права на учет самих сверхнормативных процентов в составе расходов

Суд согласился с инспекцией в том, что общество неправомерно не учло доходы в виде положительной курсовой разницы от переоценки обязательств по выплате процентов немецкой компании, отклонив доводы о том, что данные проценты являются сверхнормативными.

Суд признал ошибочной позицию налогоплательщика, согласно которой в связи с отсутствием у общества права на учет сверхнормативных процентов в составе расходов обязанность учитывать курсовую разницу с них в доходах (расходах) также отсутствует.

Как следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 29.05.2012 по делу № А81-5904/2010, курсовая разница, полученная в результате дооценки выраженного в иностранной валюте обязательства по выплате дивидендов (к которым для целей налогообложения приравнены сверхнормативные проценты), возникает объективно помимо воли налогоплательщика вследствие макроэкономических процессов и изменения курса рубля по отношению к иностранной валюте и представляет собой изменение имущественной сферы налогоплательщика в результате изменения размера его обязательства в рублевом исчислении.

Определение ВС РФ от 15.04.2021 по делу № [A40-186632/2018](#) ПАО «Северсталь» об отказе в передаче кассационной жалобы в СКЭС ВС РФ

Судья ВС РФ согласился с тем, что размер задолженности в целях расчета коэффициента капитализации необходимо исчислять в совокупности по всем займам с организациями, имеющими общую материнскую компанию, учитывая в том числе беспроцентные займы

Подтверждение налогового резидентства

Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 21.04.2021 по делу № [A32-23798/2020](#) ООО «Ейск-Приазовье-Порт»

Кассационный суд согласился с тем, что документ, подтверждающий налоговое резидентство Великобритании, должен быть выдан Службой государственных доходов Ее Величества (HM Revenue & Customs)

Международное налогообложение дивидендов

Постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 28.04.2021 по делу № [А65-27690/2020](#) ООО «Фирма «Лариса-Сити»

Доход в виде действительной стоимости доли в уставном капитале ООО, получаемый иностранным участником при выходе из общества, облагается налогом у источника выплаты в России в качестве дивидендов в части, превышающей вклад в уставный капитал

Общество при выходе кипрской компании из состава его участников не удержало налог у источника выплаты в России с дохода в виде действительной стоимости доли. Со ссылкой на корпоративное законодательство было отмечено, что при выходе участника из ООО происходит отчуждение его доли обществу. При этом доходы иностранных организаций от продажи долей в ООО по общему правилу не облагаются налогом у источника выплаты в России на основании п. 2 ст. 309 НК РФ, а также п. 7 ст. 13 СоИДН между Россией и Кипром.

Суды не согласились с обществом и указали, что в соответствии с подп. 4 п. 1 ст. 251 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде имущества, имущественных прав, которые получены в пределах вклада участником хозяйственного ООО при выходе (выбытии) из него. Данные положения применяются и к правоотношениям с участием иностранных организаций.

Таким образом, если действительная стоимость доли участника ООО при выходе из состава его участников превышает первоначальную стоимость доли, выплата в части, превышающей взнос этого иностранного участника в уставный капитал, признается для целей налогообложения доходом налогоплательщика – участника общества.

В то же время согласно п. 28 Комментариев к ст. 10 «Дивиденды» Модельной конвенции ОЭСР выплаты, рассматриваемые в качестве дивидендов, могут включать не только распределение прибыли на основе решения, принимаемого на ежегодных собраниях акционеров компании, но также иные выплаты в денежной форме или имеющие денежный эквивалент, такие как премиальные акции, премии, ликвидационные выплаты и скрытое распределение прибыли.

Таким образом, анализируемый доход должен квалифицироваться в качестве дивидендов в части, превышающей вклад в уставный капитал. Аналогичная правовая позиция получила отражение в письмах Минфина и судебной практике.

Применение гражданско-правовых инструментов защиты интересов налогового агента

Определение Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 13.04.2021 по делу № [А40-198919/2019](#) АО «Фармамед»

Если стороны договора о передаче товарных знаков определили, что их стоимость перечисляется продавцу свободной от любых налогов и если по предложению покупателя продажа состоялась через кондуктную кипрскую компанию, то в случае последующего доначисления налогов российской компании (как фактическому продавцу)

с выводом о притворности сделки в части ее субъектного состава установленное в договоре условие о компенсации налогов продавцу продолжает применяться к подлинным участникам сделки. При этом, если продажа товарных знаков осуществлялась посредством заключения цепочки сделок, то такое условие договора должно толковаться с учетом иных сделок из цепочки

Российская компания при покупке бизнеса, в который помимо прочего входили права на регистрацию товарных знаков, заключила договор с несколькими компаниями-продавцами, в том числе с российской компанией и резидентом БВО. В соответствии с условиями договора компании продавцы бизнеса должны были получить от такой продажи определенную денежную сумму, свободную от налогов.

Проанализировав налоговые последствия совершения сделки (с учетом того, что продавец основного и самого дорогостоящего актива был зарегистрирован на БВО, входящих в перечень офшорных зон, ввиду чего покупатель должен был бы удержать налог на прибыль иностранной организации и НДС в качестве налогового агента), покупатель предложил продать права на регистрацию товарных знаков через специально зарегистрированную на Кипре кондуитную компанию, поскольку между Россией и Кипром заключено СоИДН.

Наличие СоИДН, по мнению покупателя, позволяло ему не удерживать налоги в качестве налогового агента и, соответственно, не увеличивать чистую стоимость продаваемых прав.

Позже налоговый орган доначислил налог на прибыль российской организации-продавцу, указав, что она является фактическим продавцом товарных знаков.

Российская компания-продавец уплатила доначисленные налоги и обратилась в суд за взысканием с покупателя 20% от суммы договора (ставки налога на прибыль, по которой был доначислен налог). При этом она отметила, что ее требования заключаются во взыскании задолженности по договору и не являются попыткой переложить свои налоговые обязанности, поскольку компания-продавец уже самостоятельно исполнила свои налоговые обязанности по уплате недоимки в бюджет.

Суды первой и апелляционной инстанций указали, что покупателем не была исполнена обязанность по оплате согласованной сторонами стоимости прав на регистрацию товарных знаков, свободной от любых налогов. На этом основании суды удовлетворили требования истца.

Кассационный суд занял обратную позицию, указав, в частности, что условия договоров о компенсации были установлены в отношении налогов иностранных компаний, являвшихся правообладателями товарных знаков, но не в отношении налогов российских компаний.

Судебная коллегия ВС РФ отменила судебные акты по делу и отметила, что притворность субъектного состава сделки по общему правилу не отменяет действительности ее условий, не противоречащих существу подлинных отношений сторон и требованиям закона. Это означает, что обязательства по сделке, имеющей притворный субъектный состав, по общему правилу, продолжают подлежать исполнению на тех условиях, которые закреплены в договоре.

Поскольку судами по делу установлено, что продажа товарных знаков осуществлялась посредством заключения цепочки сделок, условие договора о компенсации налогов продавцу должно толковаться с учетом иных сделок из цепочки, чего судами первой и

апелляционной инстанций сделано не было. Таким образом, постановление кассационного суда и судебные акты судов первой и апелляционной инстанций подлежат отмене. Дело направлено на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

Иные вопросы международного налогообложения

Решение Басманного районного суда г. Москвы от 03.03.2021 по делу № [2а-13/21](#) Анненкова А.В.

Информация из базы данных Orbis Bureau van Dijk об участии физического лица в иностранной компании не является достаточной для привлечения его к ответственности за непредставление уведомления о КИК

Суд отметил, что сведения из базы данных Orbis Bureau van Dijk не являются информацией, полученной от компетентного органа страны, на территории которой зарегистрирована иностранная компания. Такая база данных не находится в ведении компетентного органа государства, на территории которого зарегистрировано иностранное юридическое лицо.

При этом налоговый орган не был лишен возможности направить соответствующий запрос в уполномоченный орган иностранного государства.

Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 29.04.2021 по делу № [А40-198497/20](#) ООО «Минскоблпродукт»

Штраф за несоблюдение условий договора, выплаченный резиденту Белоруссии, облагается налогом у источника выплаты в России

В соответствии с подп. 9 п. 1 ст. 309 НК РФ штрафы и пени за нарушение российскими лицами договорных обязательств относятся к доходам иностранной организации от источников в РФ (если такие доходы не связаны с ее предпринимательской деятельностью в России) и подлежат налогообложению у источника выплаты доходов.

Штрафы за несоблюдение условий договора поставки, заключенного с покупателями – резидентами Белоруссии, не поименованы в специальных статьях СоИДН между Россией и Белоруссией, определяющих порядок налогообложения того или иного дохода.

В соответствии со ст. 18 «Другие доходы» СоИДН виды доходов, возникающие у источников в договариваемом государстве, о которых не говорится в предыдущих статьях соглашения, могут облагаться в этом государстве налогом.

Подпишитесь на бесплатную рассылку дайджеста новостей в области международного налогообложения и других аналитических материалов, отправив заявку на info@schekinlaw.ru

Архив дайджестов находится на сайте www.schekinlaw.ru