



ДАЙДЖЕСТ НОВОСТЕЙ

В ОБЛАСТИ МЕЖДУНАРОДНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ № 70¹

август 2021 г.

1. Новости международного налогообложения 4

ОЭСР обновила информационные профили государств по трансфертному ценообразованию, добавив сведения о финансовых сделках и постоянных представительствах..... 4

Государство Того присоединилось к Плану BEPS, став его 140-м участником. Оно будет участвовать в имплементации плана по реформированию международного налогообложения вследствие цифровизации экономики (Pillar One и Pillar Two)..... 4

Верховный административный суд Франции отказал в применении освобождения от налогообложения дивидендов в случае временной передачи акций материнской компанией 4

Апелляционный суд Амстердама принял решение, касающееся курсовой разницы при выплате дивидендов по модели back-to-back 5

Налоговые органы Люксембурга разъяснили правила вычета процентных расходов 5

Министерство финансов Тайваня опубликовало поправки к Руководству по применению соглашений об избежании двойного налогообложения 6

Налоговые органы Турции разъяснили, кто обязан раскрыть информацию о конечных бенефициарах 6

Бахрейн требует представления отчетности об экономическом присутствии через системы международного обмена налоговой информацией..... 7

Верховная Рада Украины рассматривает проект закона, изменяющего правила раскрытия конечных бенефициаров..... 7

Государственная налоговая служба Украины выпустила письмо о налогообложении роялти, выплаченных небенефициарному собственнику 7

Государственная налоговая служба Украины разъяснила порядок налогообложения сделок с нерезидентом, который в течение налогового периода приобрел и утратил статус взаимозависимого лица 7

Служба внутренних доходов США опубликовала руководство по налоговым последствиям передачи имущества партнерства, в которых состоит взаимозависимый иностранный партнер..... 7

Служба внутренних доходов США опубликовала меморандум о применении налогоплательщиком налогового освобождения в отношении уплаченного иностранного налога 8

2. Письма Минфина и ФНС России 8

Контролируемые иностранные компании 8

¹ В дайджест включены наиболее интересные письма Минфина и ФНС России, судебные акты, а также новости международного налогообложения за период с 1 по 31 августа 2021 г.

Для целей применения освобождения КИК от налогообложения в соответствии с пп. 4 п. 1 ст. 25.13-1 НК РФ ее доходами от активной деятельности признаются доходы, не поименованные в п. 4 ст. 309.1 НК РФ в качестве пассивных.	8
<u>Фактическое право на доход.....</u>	<u>8</u>
Если иностранная организация – резидент Швеции, являющаяся фактическим получателем дохода в виде дивидендов, косвенно участвует в российской организации, выплачивающей указанный доход, через другую иностранную организацию, не являющуюся фактическим получателем дохода, пониженная ставка в размере 5%, установленная пп. «а» п. 2 ст. 10 СоИДН между РФ и Швецией, не применяется	8
<u>Подтверждение налогового резидентства.....</u>	<u>9</u>
В целях подтверждения местонахождения иностранного банка, расположенного в Приднестровской Молдавской Республике, в соответствии с пп. 4 п. 2 ст. 310 НК РФ может использоваться информация, публикуемая в справочнике The banker's Almanac и международном каталоге International bank identifier code.....	9
<u>Международное налогообложение дивидендов</u>	<u>9</u>
При зачислении дивидендов на российский счет обособленного подразделения иностранной организации в РФ, самостоятельно признавшей себя налоговым резидентом, условие о зачислении денежных средств на счет в российском банке для целей применения нулевой ставки считается выполненным.	9
При получении МХК дивидендов от дочерней компании в связи с ее ликвидацией может применяться нулевая ставка в соответствии с пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ при условии владения на момент выплаты не менее чем 50% доли в капитале ликвидируемой организации в течение 365 дней и более.....	10
Для целей применения пониженной налоговой ставки в соответствии с пп. «а» п. 1 ст. 10 СоИДН между РФ и ФРГ условие о минимальной сумме вложения будет выполняться с даты государственной регистрации в налоговых органах увеличения уставного капитала.	10
<u>Зачет иностранных налогов.....</u>	<u>10</u>
Зачет суммы налога, уплаченного физическим лицом – налоговым резидентом РФ в иностранном государстве с полученных им доходов, производится по окончании налогового периода в порядке, установленном ст. 232 НК РФ.	10
<u>Международное налогообложение процентов и роялти.....</u>	<u>10</u>
Доходы физического лица – резидента Турции в виде процентов по вкладам в банках на территории РФ облагаются в РФ по ставке 10% в соответствии с п. 1 ст. 11 СоИДН между РФ и Турцией.	10
<u>Налогообложение международных перевозок.....</u>	<u>11</u>
Доходы от перевозок, которые осуществляются исключительно между пунктами, находящимися за пределами Российской Федерации, не относятся к доходам от источников в РФ и не подлежат налогообложению в РФ.	11
<u>Иные вопросы международного налогообложения</u>	<u>11</u>
Налоговый агент освобождается от выполнения обязанности по исчислению и удержанию сумм налога при выплате процентных доходов по государственным ценным бумагам РФ, государственным ценным бумагам субъектов РФ и муниципальным ценным бумагам, если такие доходы выплачиваются иностранным организациям.	11
Доходы иностранной организации от погашения инвестиционных паев, не относящихся к категории закрытых паевых инвестиционных рентных фондов или фондов недвижимости, а также комбинированных и иных фондов с долей недвижимого имущества на территории РФ свыше 50%, являются иным доходом от источника в РФ в соответствии с пп. 10 п. 1 ст. 309 НК РФ.	11
Выплата физическому лицу – резиденту США дохода от доверительного управления имуществом, составляющим ПИФ, облагается НДФЛ в РФ на общих основаниях по ставке 30%.....	11

Российский банк осуществляет функции налогового агента по исчислению и удержанию налога с дохода иностранной организации при поступлении дохода по операциям с ценными бумагами на специальный брокерский счет..... 12

Доходы иностранной организации от реализации акций российской компании подлежат отражению в налоговом расчете. 12

3. Судебная практика.....13

Контролируемые иностранные компании13

Налогоплательщик, подавший уведомление об участии в иностранных организациях вместе со специальной декларацией, в которой не указаны сведения о редомициляции иностранных организаций, не освобождается от ответственности за просрочку представления данного уведомления. 13

Международное налогообложение дивидендов14

Под «участием в компании более чем на 100 тыс. долларов США» для применения ставки 5% по дивидендам согласно СоИДН между Россией и Австрией следует понимать только участие в уставном капитале российской компании. Безвозмездная финансовая помощь иностранного участника в виде возврата собственных векселей общества не учитывается при расчете данной суммы 14

Сертификат резидентства должен быть представлен до даты выплаты дивидендов, в противном случае резидентство не считается подтвержденным надлежащим образом . 14

Доход в виде действительной стоимости доли в уставном капитале ООО, получаемый иностранным участником при выходе из ООО, облагается налогом у источника выплаты в России в качестве дивидендов в части, превышающей вклад в уставный капитал..... 14

Международное налогообложение процентов и роялти.....15

Передача нидерландской компанией информационного пакета, составляющего объект интеллектуальной собственности, подлежит налогообложению у источника в России, если нидерландская компания не подтвердила должным образом свое налоговое резидентство 15

Применение гражданско-правовых инструментов защиты интересов налогового агента.....16

Налоговый агент, исполнивший за счет собственных средств обязанность по уплате налога с доходов иностранной организации от источников в РФ, может взыскать с нее сумму налога в связи с неосновательным обогащением 16

Не подлежит налогообложению у источника в РФ компенсация за нарушение исключительных прав, выплачиваемая иностранной организации в рамках гражданско-правовых споров. 16

Неуведомление белорусской компанией об уплате налога у источника, которое привело к повторному удержанию данного налога в Республике Беларусь, а также к уплате ее российским контрагентом в полной сумме налога в РФ, исключает возможность взыскания ею соответствующих убытков с российского контрагента. 16

Иные способы борьбы с неуплатой налогов в международном налогообложении..... 17

Если организация, имеющая задолженность перед третьим лицом, перечислила авансы по договору с взаимозависимыми иностранными компаниями, не исполнившими своих обязательств, с последующим переводом долга на панамские компании, то такая выплата подлежит налогообложению у источника в РФ.....17

Если иностранный косвенный участник общества передает ему в виде ноу-хау документацию, которой общество ранее пользовалось безвозмездно и размер роялти по которой зависит от прибыли общества, а само оно не обладает признаками экономической самостоятельности, то роялти должны быть исключены из расходов и квалифицированы в качестве дивидендов с удержанием налога у источника выплаты..... 19

1. Новости международного налогообложения

ОЭСР [обновила](#) информационные профили государств по трансфертному ценообразованию, добавив сведения о финансовых сделках и постоянных представительствах

ОЭСР опубликовала обновленные информационные профили по трансфертному ценообразованию для 20 государств, в том числе для Российской Федерации. Профиль отражает состояние законодательства и правоприменительной практики по трансфертному ценообразованию, а также информацию о ТЦО-регулировании в части финансовых сделок и атрибуции доходов постоянным представительствам.

ОЭСР продолжит обновлять профили стран в течение второго полугодия 2021 года и первого полугодия 2022 года, доведя общее количество стран, по которым составлены профили, до 60.

Государство Того [присоединилось](#) к Плану BEPS, став его 140-м участником. Оно будет участвовать в имплементации плана по реформированию международного налогообложения вследствие цифровизации экономики (Pillar One и Pillar Two).

Верховный административный суд Франции [отказал](#) в применении освобождения от налогообложения дивидендов в случае временной передачи акций материнской компанией

Материнская компания группы, являющаяся налоговым резидентом Бельгии, передала акции дочерней французской компании, которыми владела менее двух лет, нидерландскому административному офису в обмен на сертификаты, чтобы предотвратить попытку враждебного поглощения со стороны конкурирующей группы. Административный офис, таким образом, становился полноправным акционером французской компании, а бельгийская материнская компания сохраняла право на получение дивидендов.

Налоговые органы отказали в применении освобождения дивидендов от налогообложения, поскольку передача акций прервала двухлетний срок владения, необходимый для соблюдения условий освобождения в соответствии с Директивой ЕС о материнских и дочерних компаниях.

Верховный административный суд Франции поддержал позицию налогового органа, указав, что передача акций административному офису, даже временная и для целей противодействия корпоративному поглощению, не позволяет образовать необходимый двухлетний период для применения освобождения в соответствии с Директивой ЕС о материнских и дочерних компаниях.

Апелляционный суд Амстердама [принял](#) решение, касающееся курсовой разницы при выплате дивидендов по модели back-to-back

В рамках плана по погашению внутригрупповых займов компании транснациональной группы приняли решение о выплате дивидендов в размере 104 млн швейцарских франков сначала в пользу субхолдинговой (промежуточной) компании, затем в пользу материнской компании группы. Во избежание изменения курса валют (евро и швейцарский франк) обе операции по перечислению денежных средств совершались в один день (4 августа), по состоянию на который налогоплательщиком и промежуточной компанией был применен курс валют в обеих операциях.

Налоговый орган не согласился с позицией налогоплательщика, полагая, что при выплате в пользу субхолдинга следовало применить курс, действовавший на дату объявления дивидендов (1 июля), что привело к возникновению налогооблагаемого дохода в размере 10 млн евро из-за разницы курсов валют.

Суд первой инстанции и апелляционный суд согласились с позицией налогового органа. Апелляционный суд указал, что подлежит применению курс, имевший место в тот день, когда у участника возникло право на получение дивидендов (то есть на дату их объявления). Как отметил суд, из этого правила есть единственное исключение – случаи, когда имеются сомнения в том, что дивиденды будут фактически выплачены. В рассмотренном деле таких обстоятельств не установлено.

Налоговые органы Люксембурга [разъяснили](#) правила вычета процентных расходов

Налоговые органы Люксембурга опубликовали дополнения к циркуляру, содержащему разъяснения о применении правила ограничения вычета процентных расходов, имплементированного в законодательство Люксембурга в соответствии с Директивой ЕС о противодействии уклонению от налогообложения (ATAD). Данное правило ограничивает сумму процентов, которая может быть использована для уменьшения налоговой базы, в размере 30% от EBITDA либо в размере 3 млн евро («безопасная гавань»). Обновленная версия циркуляра содержит более подробные разъяснения для консолидированных групп и фискально интегрированных групп компаний.

Например, участники консолидированных групп могут не подпадать под действие правила об ограничении вычета процентов, если соотношение собственного капитала и активов налогоплательщика равно аналогичному значению для группы или превышает его. Фискально интегрированным группам разъяснены правила представления отчетности и заявлений на освобождение от ограничения вычета процентов при соблюдении условия о соотношении капитала и активов.

Министерство финансов Тайваня [опубликовало](#) поправки к Руководству по применению соглашений об избежании двойного налогообложения

Изменения вступают в силу с момента опубликования, за исключением специального правила о максимальной налоговой ставке, которое применяется обратной силой с 1 января 2019 года. Среди ключевых изменений Руководства можно выделить следующие:

- разъяснено применение теста основной цели как общего правила, противодействующего налоговым злоупотреблениям;
- разъяснено, что организации и институты, учрежденные для образовательных, культурных, социальных или благотворительных целей, государственные агентства или лица, контролируемые правительством, признаются налоговыми резидентами Тайваня;
- указано, что в ситуации двойного резидентства физических лиц постоянное место жительства существует, если физическое лицо поддерживает доступное место для жизни в течение 183 дней. Для случаев двойного резидентства юридических лиц добавлена ссылка на Комментарий к Модельной конвенции ОЭСР в части определения места эффективного управления.

Кроме того, даны разъяснения по применению положений соглашений о признании деятельности подготовительной или вспомогательной, правил налогообложения дивидендов и роялти и пр.

Налоговые органы Турции [разъяснили](#), кто обязан раскрыть информацию о конечных бенефициарах

Подать уведомление с раскрытием информации о конечном бенефициаре должны:

- налогоплательщики-корпорации;
- лица, уполномоченные представлять компании или партнеров в совместных предприятиях;
- один из партнеров в негласных партнерствах с ограниченной ответственностью;
- лица с наибольшей степенью участия в простых товариществах;
- директор или управляющий трастом либо иной похожей иностранной организацией, головной офис которой расположен в Турции или менеджер которой является резидентом Турции.

Бахрейн [требует](#) представления отчетности об экономическом присутствии через системы международного обмена налоговой информацией

Верховная Рада Украины рассматривает [проект](#) закона, изменяющего правила раскрытия конечных бенефициаров

В проекте закона предлагается изменить положения, требующие включать информацию о конечных бенефициарах в государственный реестр юридических лиц. Если конечными бенефициарами компании являются исключительно физические лица, требование о включении информации в государственный реестр юридических лиц применяться не будет. Кроме того, проект закона предлагает продлить на один год срок для раскрытия информации о бенефициарах уже существующих юридических лиц.

Государственная налоговая служба Украины [выпустила](#) письмо о налогообложении роялти, выплаченных небенефициарному собственнику

Налоговая служба разъяснила, что в случаях, когда получатель роялти не является бенефициарным собственником дохода от источника в Украине, такой доход может облагаться налогом в соответствии с соглашением об избежании двойного налогообложения, заключенного со страной налогового резидентства бенефициарного собственника. При этом получающее доход лицо должно представить уведомление об отсутствии у него статуса бенефициарного собственника и указать, какое лицо, являющееся бенефициарным собственником, в свою очередь, обязано представить подтверждение своего статуса и сертификат резидентства.

Государственная налоговая служба Украины [разъяснила](#) порядок налогообложения сделок с нерезидентом, который в течение налогового периода приобрел и утратил статус взаимозависимого лица

Налоговая служба указала, что для определения, превышены ли финансовые пороги, вследствие чего сделка признается контролируемой для целей трансфертного ценообразования, учитывается лишь период времени, в течение которого нерезидент являлся взаимозависимым лицом. В то же время, если сделка признается контролируемой по иным основаниям, например совершена через комиссионера, не являющегося резидентом, или заключена с компанией, находящейся в офшорной юрисдикции, указанный подход не применяется.

Служба внутренних доходов США [опубликовала](#) руководство по налоговым последствиям передачи имущества партнерствам, в которых состоит взаимозависимый иностранный партнер

Руководством разъясняется, что находящийся в США партнер, передающий партнерству амортизированное имущество, должен признавать прибыль от передачи такого имущества либо нематериального актива определенным

товариществам (внутренним или иностранным), в число партнеров которых входят взаимозависимые с ним иностранные лица. В противном случае возникает ситуация, когда на иностранного партнера не относится часть амортизационных расходов, что позволяет частично перенести прибыль партнера из США на иностранного партнера.

Служба внутренних доходов США [опубликовала](#) меморандум о применении налогоплательщиком налогового освобождения в отношении уплаченного иностранного налога

Налогоплательщик подал уточненные налоговые декларации, заявив в них зачет уплаченного в иностранных юрисдикциях налога вместо учета иностранного налога в составе затрат. Однако налоговый орган не принял часть уточненных деклараций. Служба внутренних доходов указала, что учет ранее зачтенного иностранного налога в составе затрат невозможен без представления уточненных налоговых деклараций за периоды, в которых налогоплательщиком заявлен зачет иностранного налога.

2. Письма Минфина и ФНС России

Контролируемые иностранные компании

Письмо Минфина России от 06.08.2021 N 03-12-12/2/63257

Для целей применения освобождения КИК от налогообложения в соответствии с пп. 4 п. 1 ст. 25.13-1 НК РФ ее доходами от активной деятельности признаются доходы, не поименованные в п. 4 ст. 309.1 НК РФ в качестве пассивных.

Фактическое право на доход

Письмо Минфина России от 17.02.2020 № 03-08-13/11147

Если иностранная организация – резидент Швеции, являющаяся фактическим получателем дохода в виде дивидендов, косвенно участвует в российской организации, выплачивающей указанный доход, через другую иностранную организацию, не являющуюся фактическим получателем дохода, пониженная ставка в размере 5%, установленная пп. «а» п. 2 ст. 10 СоИДН между РФ и Швецией, не применяется

В соответствии с п. 2 ст. 10 СоИДН дивиденды могут облагаться налогом в том государстве, где находится компания, выплачивающая доход. При этом, если получатель имеет фактическое право на эти дивиденды, взимаемый налог не должен превышать:

а) 5% от общей суммы дивидендов, если фактический получатель является компанией, которая владеет непосредственно 100% капитала компании, выплачивающей дивиденды, или в случае совместного предприятия – не менее чем 30% капитала такого совместного предприятия, и в любом из этих случаев

вложенный иностранный капитал составляет не менее 100 тыс. долларов США либо эквивалентную сумму в национальной валюте Договаривающихся Государств на момент фактического распределения дивидендов.

b) 15% от общей суммы дивидендов – во всех остальных случаях.

При применении положений п. 1.1 с. 312 НК РФ иностранная организация может признать отсутствие фактического права на доход. В таком случае положения СоИДН могут быть применены к лицу, признаваемому фактическим получателем дохода и косвенно участвующему в российской организации. Однако такой фактический получатель дохода, косвенно участвующий в выплачивающей российской организации, не вправе применять 5-процентную ставку по СоИДН: данная льгота применима только при непосредственном участии лица в установленной доле в капитале выплачивающей компании и при непосредственном вложении инвестиций определенного размера.

Подтверждение налогового резидентства

Письмо Минфина России от 17.03.2020 № 03-08-05/20280

В целях подтверждения местонахождения иностранного банка, расположенного в Приднестровской Молдавской Республике, в соответствии с пп. 4 п. 2 ст. 310 НК РФ может использоваться информация, публикуемая в справочнике The banker's Almanac и международном каталоге International bank identifier code.

Международное налогообложение дивидендов

Письмо ФНС России от 20.08.2021 № СД-4-3/11747@

При зачислении дивидендов на российский счет обособленного подразделения иностранной организации в РФ, самостоятельно признавшей себя налоговым резидентом, условие о зачислении денежных средств на счет в российском банке для целей применения нулевой ставки считается выполненным.

В соответствии с пп. 3 п. 1 ст. 8 Федерального закона от 23.11.2020 № 374-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» применение нулевой ставки в отношении дивидендов, полученных иностранной компанией, признаваемой налоговым резидентом, в период 01.01.2021–31.12.2023 осуществляется в числе прочего при условии зачисления дохода на счета иностранной организации в российских банках.

Данное условие считается выполненным при получении дивидендов на российский счет обособленного подразделения такой компании.

Письмо Минфина России от 06.08.2021 № 03-12-11/5/63246

При получении МХК дивидендов от дочерней компании в связи с ее ликвидацией может применяться нулевая ставка в соответствии с пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ при условии владения на момент выплаты не менее чем 50% доли в капитале ликвидируемой организации в течение 365 дней и более.

В отношении МХК подпунктом 1.1 п. 3 ст. 284 НК РФ также предусмотрена нулевая ставка по дивидендам при условии, что на день принятия решения об их выплате международная холдинговая компания в течение 365 календарных дней и более непрерывно владеет на праве собственности не менее чем 15-процентным вкладом (15-процентной долей) в уставном капитале организации, выплачивающей дивиденды. Однако данная норма не предусматривает возможность применения нулевой ставки в случае распределения имущества дочерней организации в порядке ликвидации. Таким образом, подлежат применению условия пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ.

При дальнейшей реализации полученного в порядке ликвидации имущества (имущественных прав) налогоплательщик вправе уменьшить доходы от таких операций на стоимость реализованного имущества (имущественных прав), определяемую в порядке, установленном п. 1 ст. 268 НК РФ.

Письмо Минфина России от 20.05.2020 № 03-08-05/41728

Для целей применения пониженной налоговой ставки в соответствии с пп. «а» п. 1 ст. 10 СоИДН между РФ и ФРГ условие о минимальной сумме вложения будет выполняться с даты государственной регистрации в налоговых органах увеличения уставного капитала.

Зачет иностранных налогов

Письмо Минфина России от 16.07.2021 № 03-04-05/56967

Зачет суммы налога, уплаченного физическим лицом – налоговым резидентом РФ в иностранном государстве с полученных им доходов, производится по окончании налогового периода в порядке, установленном ст. 232 НК РФ.

Зачет производится на основании налоговой декларации, в которой указывается подлежащая зачету сумма налога, уплаченного в иностранном государстве. Зачет налога может быть заявлен в течение трех лет после окончания налогового периода, в котором были получены такие доходы.

Международное налогообложение процентов и роялти

Письмо Минфина России от 30.07.2021 № 03-04-06/61599

Доходы физического лица – резидента Турции в виде процентов по вкладам в банках на территории РФ облагаются в РФ по ставке 10% в соответствии с п. 1 ст. 11 СоИДН между РФ и Турцией.

Налогообложение международных перевозок

Письма Минфина России от 30.07.2021 N 03-08-05/61278 и от 30.07.2021 N 03-08-05/61267

Доходы от перевозок, которые осуществляются исключительно между пунктами, находящимися за пределами Российской Федерации, не относятся к доходам от источников в РФ и не подлежат налогообложению в РФ.

Иные вопросы международного налогообложения

Письмо Минфина России от 05.08.2021 N 03-08-05/62784

Налоговый агент освобождается от выполнения обязанности по исчислению и удержанию сумм налога при выплате процентных доходов по государственным ценным бумагам РФ, государственным ценным бумагам субъектов РФ и муниципальным ценным бумагам, если такие доходы выплачиваются иностранным организациям.

Письма Минфина России от 02.08.2021 N 03-08-05/61617 и от 30.07.2021 N 03-12-11/2/61243

Доходы иностранной организации от погашения инвестиционных паев, не относящихся к категории закрытых паевых инвестиционных рентных фондов или фондов недвижимости, а также комбинированных и иных фондов с долей недвижимого имущества на территории РФ свыше 50%, являются иным доходом от источника в РФ в соответствии с пп. 10 п. 1 ст. 309 НК РФ.

При этом налогообложение доходов от реализации паев ЗПИФ, не указанных в пп. 9.1 п. 1 ст. 309 НК РФ, осуществляется в порядке, установленном п. 2 ст. 309 НК РФ.

Письмо Минфина России от 02.08.2021 N 03-08-05/61608

Выплата физическому лицу – резиденту США дохода от доверительного управления имуществом, составляющим ПИФ, облагается НДФЛ в РФ на общих основаниях по ставке 30%.

При этом налогообложение дохода будет также регулироваться СоИДН между РФ и США. Согласно п. 3 ст. 10 СоИДН термин «дивиденды» подразумевает и доход от соглашений, включая долговые обязательства, предусматривающие участие в прибыли, если она определяется таким образом по законодательству Договаривающегося Государства, в котором возникает доход.

Подходы государств к вопросу квалификации дохода в качестве дивидендов могут различаться. Для целей единообразного применения норм СоИДН необходимо проводить консультации с компетентным органом США.

Письмо Минфина России от 02.08.2021 N 03-08-05/61605

Российский банк осуществляет функции налогового агента по исчислению и удержанию налога с дохода иностранной организации при поступлении дохода по операциям с ценными бумагами на специальный брокерский счет.

Согласно п. 1 ст. 309 НК РФ к доходам иностранной организации от источников в РФ среди прочего относится процентный доход от долговых обязательств любого вида, включая облигации с правом на участие в прибыли и конвертируемые облигации, включая государственные и муниципальные эмиссионные ценные бумаги, условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение доходов в виде процентов, и подлежит обложению налогом, удерживаемым у источника выплаты доходов.

Вместе с тем, исходя из положений пп. 3 п. 1 ст. 309 НК РФ, доходом от источников в РФ при реализации (ином выбытии) облигаций иностранными организациями, не осуществляющими деятельность через постоянное представительство в РФ, является часть доходов от такой реализации (иного выбытия) облигаций, относящаяся к накопленному процентному (купонному) доходу, при условии, что такая реализация (иное выбытие) облигаций осуществляется в пользу российской организации или физического лица, являющегося налоговым резидентом РФ, а также в пользу иностранной организации, осуществляющей свою деятельность в РФ через постоянное представительство.

Поскольку банк осуществляет учет средств клиентов и расчетов с клиентами и третьими лицами по брокерским операциям, на него возложены функции налогового агента.

Письмо Минфина России от 28.02.2020 № 03-08-05/14778

Доходы иностранной организации от реализации акций российской компании подлежат отражению в налоговом расчете.

Несмотря на то что реализация акций компании, активы которой менее чем на 50% состоят из недвижимого имущества, находящегося на территории РФ, не подлежит налогообложению в соответствии с п. 2 ст. 309 НК РФ, данный доход признается доходом от источников в РФ. Следовательно, налоговый агент обязан отражать его в налоговом расчете о суммах, выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов.

3. Судебная практика

Контролируемые иностранные компании

Решение Басманного районного суда города Москвы от 08.07.2021 по делу № [2а-312/2021](#) Харченко В.Н.

Налогоплательщик, подавший уведомление об участии в иностранных организациях вместе со специальной декларацией, в которой не указаны сведения о редомициляции иностранных организаций, не освобождается от ответственности за просрочку представления данного уведомления.

Налогоплательщик представил в налоговый орган с нарушением срока уведомление об участии в иностранных организациях, согласно которому он является участником иностранной компании с долей 50%, и специальную декларацию. При этом декларация не содержала сведений о редомициляции. Налоговый орган привлек налогоплательщика к ответственности за несвоевременное представление уведомления. Вышестоящий налоговый орган поддержал данное решение.

Налогоплательщик обжаловал решение налогового органа в суде, указав, что в связи со своевременным представлением специальной декларации он должен быть освобожден от налоговой ответственности. Суд указал следующее. Согласно ст. 3 Федерального закона от 08.06.2015 № 140-ФЗ «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» в рамках третьего этапа декларирования физическое лицо также обязано отразить в декларации, содержащей сведения о долях участия в уставном (складочном) капитале иностранных организаций и о КИК, в отношении которых оно на дату представления декларации является контролирующим лицом (в отсутствие прямого участия), сведения о государственной регистрации международных компаний в порядке редомициляции в соответствии с Федеральным законом от 03.08.2018 № 290-ФЗ «О международных компаниях» применительно ко всем иностранным организациям (КИК), сведения о которых содержатся в декларации.

Если налогоплательщиком не отражены сведения о редомициляции иностранных организаций (КИК), данные о которых содержатся в специальной декларации, последняя считается представленной с нарушением порядка и условий, установленных Законом № 140-ФЗ. Следовательно, применение предусмотренного п. 3.1 ст. 25.14 НК РФ освобождения к уведомлениям, представленным вместе со специальной декларацией, неправомерно.

Международное налогообложение дивидендов

Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 16.08.2021 по делу № [А40-33865/2021](#) ООО «Ключевой партнер»

Под «участием в компании более чем на 100 тыс. долларов США» для применения ставки 5% по дивидендам согласно СоИДН между Россией и Австрией следует понимать только участие в уставном капитале российской компании. Безвозмездная финансовая помощь иностранного участника в виде возврата собственных векселей общества не учитывается при расчете данной суммы

Суд первой инстанции поддержал решение налогового органа и указал, что согласно п. 15 Комментария к ст. 10 Модельной конвенции ОЭСР термин «капитал» должен пониматься так же, как в корпоративном законодательстве, то есть в соответствии с российским корпоративным законодательством – как вклад в уставный капитал. Данный вывод согласуется с позицией Минфина России в качестве компетентного органа по толкованию СоИДН.

Осуществленная австрийской компанией в адрес общества безвозмездная финансовая помощь в виде передачи (возврата) его собственных векселей не может учитываться в качестве такого вложения.

Также суд отклонил ссылки общества на пп. «д» п. 15 Комментария к ст. 10 МК ОЭСР и соответствующую судебную практику, позволяющие квалифицировать в качестве вклада иные формы вложения, не признаваемые капиталом с точки зрения корпоративного законодательства, если доходы от таких вложений квалифицируются для целей налогообложения в качестве дивидендов.

Суд отметил, что австрийская компания не получала никакого дохода от предоставленной безвозмездной помощи и налоговым органом не осуществлялась переквалификация отношений между обществом и австрийской компанией.

Суд апелляционной инстанции поддержал данные доводы.

Сертификат резидентства должен быть представлен до даты выплаты дивидендов, в противном случае резидентство не считается подтвержденным надлежащим образом

Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 24.08.2021 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 ООО, 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. Ссылаясь на корпоративное законодательство, оно отметило, 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 пп. 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 общества при выходе (выбытии) из него. Данные положения применяются и к правоотношениям с участием иностранных организаций.

Если действительная стоимость доли участника ООО при выходе из его состава 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.

Международное налогообложение процентов и роялти

Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 26.08.2021 по делу № [А05-7568/2020](#) АО «Севмаш-Шельф»

Передача нидерландской компанией информационного пакета, составляющего объект интеллектуальной собственности, подлежит налогообложению у источника в России, если нидерландская компания не подтвердила должным образом свое налоговое резидентство

Общество выплатило голландской компании аванс за предоставление услуг по информационному пакету, который предусматривал информацию, чертежи и технические характеристики. Налоговый орган привлек его к ответственности, поскольку данный пакет относился к объектам интеллектуальной собственности, однако обществом не был удержан и перечислен налог у источника в РФ.

Аргументируя свои действия, общество отмечало, что оспариваемая сумма является платой за продажу материальных носителей, а значит, подлежат применению положения п. 2 ст. 309 НК РФ об освобождении от налогообложения.

Суды первых двух инстанций поддержали налоговый орган, отметив, что информационный пакет, включающий чертежи, относится к объектам интеллектуальной собственности и то обстоятельство, что чертежи выражены на материальном носителе, не имеет правового значения и не свидетельствует о том, что они являются товаром, продаваемым в рамках указанных соглашений.

Суды указали, что освобождение от налога у источника выплаты в соответствии с СоИДН между Россией и Нидерландами неприменимо, поскольку общество не предъявило сертификат резидентства, а представленная им выписка из торгового

реестра не является надлежащим подтверждением статуса резидента. В Нидерландах компетентным органом является министр финансов или его уполномоченный представитель.

Представленный в апелляционный суд сертификат резидентства нидерландской компании не был принят в качестве надлежащего доказательства из-за отсутствия апостиля. Кроме того, апелляционный суд отметил, что суд первой инстанции ранее откладывал судебное заседание для обеспечения представления указанного документа, но тогда он не был представлен.

Суд кассационной инстанции поддержал данные доводы.

Применение гражданско-правовых инструментов защиты интересов налогового агента

Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 01.09.2021 по делу № [А03-10399/2020](#) ОАО «Кучуксульфат»

Налоговый агент, исполнивший за счет собственных средств обязанность по уплате налога с доходов иностранной организации от источников в РФ, может взыскать с нее сумму налога в связи с неосновательным обогащением

Решение Арбитражного суда Новосибирской области от 05.08.2021 по делу № [А45-14580/2021](#) Harman International Industries, Incorporated

Не подлежит налогообложению у источника в РФ компенсация за нарушение исключительных прав, выплачиваемая иностранной организации в рамках гражданско-правовых споров.

Решение Арбитражного суда Смоленской области от 04.08.2021 по делу № [А62-574/2021](#) ООО «Гомсельмаш»

Неуведомление белорусской компанией об уплате налога у источника, которое привело к повторному удержанию данного налога в Республике Беларусь, а также к уплате ее российским контрагентом в полной сумме налога в РФ, исключает возможность взыскания ею соответствующих убытков с российского контрагента.

Белорусским экономическим судом вынесены решения о взыскании с белорусской компании в пользу российской организации пеней за нарушение условий договоров. Данные суммы взысканы с белорусской компании в полном объеме и перечислены российской организации.

В соответствии с Налоговым кодексом Республики Беларусь доход, причитающийся иностранной организации в виде неустоек (штрафов, пеней) и других видов санкций за нарушение условий договоров облагается налогом на доходы иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство. Данные выплаты облагаются налогом по ставке в размере 15%. Сумма исчисленного налога удерживается у

иностранной организации, и доходы выплачиваются за вычетом удержанной суммы налога.

В ходе исполнительного производства судебный исполнитель перечислил в пользу российской организации всю сумму без удержания налога. Позже налог был удержан с белорусской компании местным налоговым органом. Белорусская компания обратилась в российский суд с иском о взыскании с российской организации убытков, возникших в связи с уплатой налога за иностранную организацию.

Как установил суд, белорусская компания уплатила налог до фактического исполнения судебным исполнителем требований судебных приказов. Суд указал, что она должна была представить последнему сведения в отношении совершенной уплаты. Аналогичным образом следовало проинформировать российскую организацию о том, чего не было сделано и что привело к дублированию уплаты налога на территории РФ по ставке 20%. В случае добросовестного поведения истца и своевременного информирования ответчика в отношении совершенной уплаты последний имел возможность заплатить налог в виде разницы в 5% исходя из применяемой на территории РФ ставки 20%.

Суд указал, что в рассматриваемом случае двойная уплата налога на территории Республики Беларусь и в РФ обусловлена пассивным поведением истца и отсутствием с его стороны действий по предоставлению судебному исполнителю информации о совершенной уплате, при этом вина ответчика отсутствует, что исключает возложение на него ответственности в виде возмещения убытков.

Иные способы борьбы с неуплатой налогов в международном налогообложении

Решение Арбитражного суда г. Москвы от 06.08.2021 по делу № [А40-52890/2021](#) ОАО «Останкинский молочный комбинат»

Если организация, имеющая задолженность перед третьим лицом, перечислила авансы по договору с взаимозависимыми иностранными компаниями, не исполнившими своих обязательств, с последующим переводом долга на панамские компании, то такая выплата подлежит налогообложению у источника в РФ.

Налоговый орган доначислил обществу налог у источника на следующем основании. Общество заключило договоры на поставку молочной продукции с украинскими и панамскими компаниями, в рамках которых перечисляло им денежные средства авансом. Поскольку указанные иностранные контрагенты не исполнили своих обязательств, у общества образовалась дебиторская задолженность, которая в дальнейшем была переведена на панамские организации. Обществом не было предпринято попыток взыскания по данной задолженности.

В ходе проверки налоговый орган установил, что общество и данные компании являлись взаимозависимыми и подконтрольными нидерландской компании.

Общество оспорило доначисление в суде.

Суд поддержал решение налогового орган, указав следующее. Общество продолжало осуществлять платежи на условиях предоплаты даже в отсутствие поставок, а одному из контрагентов – вопреки условиям договора, при наличии значительной дебиторской задолженности. Позже задолженность была переведена на панамские компании. Указанные обстоятельства свидетельствуют об отсутствии разумной деловой цели при перечислении предоплаты по договорам поставки. Участие в схеме организаций – резидентов Панамы, которая включена в перечень офшоров, также свидетельствует о направленности сделок на скрытую выплату доходов аффилированным иностранным компаниям. Кроме того, в договорах о передаче долга неоднократно пролонгировался срок его погашения новым должником перед кредитором, отсутствовали условия о выплате процентов, и все договоры, за исключением одного, датированы одной и той же датой.

Генеральный директор общества пояснил, что действовал под руководством собственников общества, которые контролировали все финансовые вопросы; документы по переуступке долгов были подписаны без его ведома; меры по взысканию задолженности с взаимозависимых компаний не принимались; целесообразности заключения договоров о переводе долга не имелось. Кроме того, группа компаний, в которую входит общество, не выполнила некоторые условия кредитного соглашения с синдикатом международных банков. При этом общество выступало гарантом по данному кредитному соглашению. Позже общество и головная компания группы получили от синдиката банков уведомление о требовании по данному кредитному соглашению.

Суд указал, что общество, являясь частью группы компаний, не могло не знать о проблемах с обслуживанием долга перед синдикатом банков. Следовательно, авансируя аффилированных поставщиков, оно сокращало свои активы, на которые кредитор (синдикат банков) мог обратить взыскание, и тем самым увеличивало для себя риск банкротства.

Из данных *Vigean van dijk* не усматривается, что панамским компаниям при их создании были переданы значительные активы. При этом указанные компании, входя в группу, также не могли не знать о проблемах с обслуживанием долга перед синдикатом банков, поэтому кредитный рейтинг группы не предполагал возможности привлечения стороннего финансирования. Следовательно, данные компании не обладали каким-либо имуществом и другими активами, которые могли бы позволить им исполнить свои обязательства перед обществом. При этом погашение панамскими компаниями задолженности перед обществом постоянно пролонгировалось, что также указывает на невозможность своевременного исполнения ими своих обязательств.

Таким образом, общество заключило мнимые сделки по переводу задолженности от украинских компаний в адрес панамских компаний и нецелесообразному авансированию последних, направленные на вывод средств в офшор с целью избежать обращения взыскания по долговым обязательствам со стороны синдиката банков. При этом собственники компаний сохранили за собой контроль над выведенными денежными средствами.

Постановление Третьего арбитражного апелляционного суда от 10.08.2021 по делу № [А33-5437/2020](#) ООО «Джонсон Матти Катализаторы»

Если иностранный косвенный участник общества передает ему в виде ноу-хау документацию, которой общество ранее пользовалось безвозмездно и размер роялти по которой зависит от прибыли общества, а само оно не обладает признаками экономической самостоятельности, то роялти должны быть исключены из расходов и квалифицированы в качестве дивидендов с удержанием налога у источника выплаты

Общество выплачивало своему британскому косвенному участнику роялти за ноу-хау, не удерживая налог на основании ст. 12 СоИДН между Россией и Великобританией и включая их в состав расходов по налогу на прибыль.

Суды согласились с налоговым органом в том, что общество неправомерно квалифицировало в качестве роялти спорные платежи, которые по своей природе являются дивидендами в силу:

- отсутствия объекта ноу-хау, свойством которого является его неизвестность третьим лицам. Общество пользовалось соответствующей документацией до заключения лицензионного договора на безвозмездной основе. Его довод по поводу распространения заключенного договора на отношения, имевшие место в прошлом, был отклонен судом как противоречащий существу отношений: интерес к ноу-хау обуславливается его неизвестностью на момент заключения сделки;
- сделанного экспертом вывода о том, что техническая информация, переданная по договору, в целом не обладает признаками ноу-хау;
- ценообразования, не являющегося характерным для роялти, поскольку расчет их размера основывается на операционной прибыли и позволяет лицензиату отказываться от них, если лицензиаром не достигнуты определенные экономические показатели. Кроме того, имело место изменение условий оплаты в подтверждающих документах;
- отсутствия у общества экономической самостоятельности. Поиск и согласование покупателей и поставщиков сырья, контроль технологии производства осуществлялись сотрудниками британской компании и главой ее представительства в России, который в течение нескольких лет являлся директором общества. Выпускаемая продукция всей группы маркировалась единым товарным знаком, компании группы использовали единый сайт, единую корпоративную почту и единый комплекс программных продуктов.

Таким образом, налоговый орган правомерно квалифицировал спорные платежи в качестве дивидендов, исключив их из состава расходов общества и доначислив налог у источника выплаты в России.

Подпишитесь на бесплатную рассылку дайджеста новостей в области международного налогообложения и других аналитических материалов, отправив заявку по адресу: info@schekinlaw.ru
Архив дайджестов находится на сайте www.schekinlaw.ru