

ДАЙДЖЕСТ НОВОСТЕЙ В ОБЛАСТИ МЕЖДУНАРОДНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ № 61¹

ноябрь 2020 г.

1. Новости международного налогообложения 5

В России принят закон о многочисленных изменениях в НК РФ, в том числе по вопросам международного налогообложения5

Принят закон о фиксированном налоге на прибыль КИК, а также об увеличении размера ответственности за правонарушения в сфере налогообложения КИК5

Россия и Люксембург подписали протокол об изменении СоИДН6

Мальта ратифицировала протокол к СоИДН с Россией7

ООН добавит статью об автоматических цифровых услугах в свою модельную налоговую конвенцию7

ОЭСР опубликовала статистические данные по взаимосогласительным процедурам за 2019 г.7

Суд ЕС: противоречит правилам ЕС законодательство Бельгии, в соответствии с которым условный доход от не сдаваемой в аренду второй (или последующей) жилой недвижимости по-разному влияет на определение налоговой ставки в рамках прогрессивной системы в зависимости от места нахождения недвижимости (в Бельгии или в ином государстве) 8

Налоговый суд США: если правовым основанием пребывания американского пилота в Таиланде были постоянно предоставляемые 30-дневные транзитные визы, то налогоплательщик не приобрел существенной связи с Таиландом и не мог претендовать на исключение зарубежных доходов из своей налоговой базы в США 8

В список юрисдикций, не сотрудничающих с ЕС в налоговых целях, добавлены Ангилья и Барбадос. Удалены из списка Каймановы острова и Оман.....9

По данным ОЭСР, еще 18 стран начали соблюдать мировые стандарты по борьбе с вредоносными налоговыми практиками10

2. Письма Минфина России и ФНС России..... 10

Контролируемые иностранные компании10

Минфин России разъяснил, какие документы могут подтвердить уплату КИК налогов для целей уменьшения НДС с прибыли КИК.....10

Налоговое резидентство юридических лиц10

Вопрос о правомерности применения СоИДН между Россией и Казахстаном иностранной компанией, которая самостоятельно признала себя налоговым резидентом России,

¹ В дайджест включены наиболее интересные письма Минфина и ФНС России, судебные акты, а также новости международного налогообложения за период с 01 по 30 ноября 2020 г.

необходимо решать с учетом положений Комментариев к МК ОСЭР о недопустимости главной (основной) цели сделки в виде применения преимуществ по СоИДН, а также с учетом ст. 54.1 НК РФ	10
Налоговое резидентство физических лиц.....	11
<i>Возможность применения СоИДН между РФ и США к физическим лицам зависит от наличия у них статуса налогового резидента.....</i>	<i>11</i>
<i>Критерии признания физического лица в качестве резидента, установленные в СоИДН между РФ и США, применяются только для целей самого соглашения в случаях, если физическое лицо исходя из налогового законодательства этих государств будет одновременно являться резидентом как РФ, так и США.....</i>	<i>11</i>
<i>Налоговое резидентство физических лиц окончательно определяется на конец каждого календарного года</i>	<i>11</i>
Фактическое право на доход.....	11
<i>Иностранная организация, не обладающая фактическим правом доход, не может признаваться налогоплательщиком для целей налогового законодательства РФ.....</i>	<i>11</i>
<i>Иностранная организация, не обладающая фактическим правом доход, не имеет права на возврат излишне удержанного налога у источника в России</i>	<i>11</i>
Постоянное представительство иностранной организации.....	11
<i>Если прибыль российской организации, имеющей постоянное представительство на территории Казахстана, не может быть отнесена к такому постоянному представительству, то такая прибыль подлежит налогообложению только в России.....</i>	<i>11</i>
Налогообложение доходов физических лиц от международной трудовой деятельности	12
<i>СоИДН между Россией и Белоруссией не распространяется на налог, уплачиваемый самозанятыми (налог на профессиональный доход)</i>	<i>12</i>
<i>Выплаты по договору на выполнение работ, производимые в пользу гражданина Кипра, осуществляющего деятельность на территории иностранного государства без въезда в РФ, не являются доходом от источников в России для целей НДФЛ, а также не подлежат обложению страховыми взносами</i>	<i>12</i>
Международное налогообложение дивидендов	12
<i>При определении доли акций, находящихся в свободном обращении, для целей применения ставки 5% на доходы в виде процентов и дивидендов по СоИДН между РФ и Кипром в новой редакции не учитываются депозитарные расписки.....</i>	<i>12</i>
<i>Имущество, распределяемое австрийскому участнику при ликвидации российской организации, в размере, превышающем фактически оплаченную им стоимость доли, следует квалифицировать как доход в виде дивидендов.....</i>	<i>13</i>
Международное налогообложение процентов и роялти	13
<i>Для целей СоИДН между Россией и Кипром в новой редакции под ценными бумагами, которые котируются на зарегистрированной фондовой бирже, понимаются ценные бумаги, прошедшие процедуру листинга и (или) допущенные к организованным торгам на зарегистрированной фондовой бирже</i>	<i>13</i>
<i>Ставка 5% на доходы в виде процентов по СоИДН между РФ и Кипром в новой редакции применяется только тогда, когда лицо, имеющее фактическое право на проценты, является компанией, акции которой котируются на зарегистрированной фондовой бирже, и не менее 15% ее голосующих акций находятся в свободном обращении, и которая прямо владеет не менее 15% капитала компании, выплачивающей проценты, в течение 365 дней, включая день их выплаты</i>	<i>13</i>

<i>Процентный (купонный) доход иностранной компании по ценным бумагам облагается налогом у источника и определяется исходя из срока владения ценной бумагой</i>	14
<i>НК РФ не предусмотрено признание в качестве ИП физических лиц, зарегистрированных как ИП по законодательству иного государства</i>	14
<i>Если ИП, зарегистрированный по законодательству Белоруссии, является налоговым резидентом этого государства, то роялти, выплачиваемые из России, облагаются налогом у источника в России по ставке 10% при соблюдении СоИДН</i>	14
<i>СоИДН между РФ и Японией содержит норму, направленную на противодействие выплатам дивидендов под видом процентов с целью применения освобождения от налога у источника (п. 2 ст. 11), а также нормы о об ограничении льгот (ст. 21)</i>	14
Зачет иностранных налогов	14
<i>В целях зачета иностранного налога его сумма, уплаченная российской организацией в иностранной валюте, подлежит пересчету в рубли по курсу Банка России на дату уплаты (удержания) налога (авансового платежа)</i>	15
<i>В целях зачета в России иностранных налогов российская организация представляет декларацию о доходах, полученных от источников за пределами России, по форме, утвержденной приказом МНС России от 23.12.2003 № БГ-3-23/709@</i>	15
Налоговый контроль в сфере международного налогообложения	15
<i>Налоговый агент обязан представить расчет о суммах, выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов даже в случае выплаты иностранным организациям доходов, освобождаемых от налогообложения по п. 2 ст. 309 НК РФ. При этом доходы иностранных организаций по внешнеторговым операциям, связанные с экспортом в Россию товаров, не являются доходами от источников в России и могут не отражаться в расчете</i>	15
<i>Если иностранная организация не осуществляет деятельность в РФ и поставлена на налоговый учет только в связи с открытием счета в российском банке, то такая организация не обязана представлять декларацию по налогу на прибыль и годовой отчет по страховым взносам</i>	15
Иные вопросы международного налогообложения	15
<i>Доход резидента Польши от отчуждения польской компании в пользу российской организации подлежит налогообложению только в Польше</i>	15
<i>К доходам, полученным от реализации депозитарных расписок иностранных эмитентов, нулевая ставка по налогу на прибыль по п. 1 ст. 284.2 НК РФ не применяется</i>	15
3. Судебная практика	16
Контролируемые иностранные компании	16
<i>Сведения, полученные налоговым органом от компании Bureau Van Dijk, являются достаточным доказательством факта участия физического лица в КИК, поскольку они отражают сведения баз данных иностранных государств</i>	16
Контролируемая задолженность	16
<i>Размер контролируемой задолженности в целях расчета коэффициента капитализации необходимо исчислять в совокупности по всем (в т. ч. беспроцентным) займам с организациями, имеющими общую иностранную материнскую компанию</i>	16
Фактическое право на доход	16
<i>КС РФ не усмотрел нарушения Конституции РФ в том, что правила о фактическом праве на доход, введенные в НК РФ в 2014 г., были применены к Обществу в рамках проверки 2012 г., поскольку соответствующее требование по состоянию на 2012 г. уже было установлено</i>	

<i>СоИДН между Россией и Кипром с учетом толкования, отраженного в Модельной конвенции ОЭСР</i>	16
<i>Общество неправоммерно применило ставку 5% по СоИДН при выплате дивидендов нидерландской компании, поскольку фактическим получателем дохода являлась головная компания группы – резидент Канады</i>	17
Международное налогообложение доходов от недвижимости (в т. ч. скрытых)	17
<i>Если внеоборотный актив соответствует понятию недвижимого имущества, то его стоимость учитывается при расчете доли российской недвижимости в активах компании для целей налога у источника с доходов от реализации доли в такой компании</i>	18
Международное налогообложение процентов и роялти	18
<i>Лицензионные платежи в адрес японской компании за использование программного обеспечения и промышленного оборудования подлежит налогообложению у источника выплаты в России по ставке 10%</i>	19
<i>Передача нидерландской компанией информационного пакета, составляющего объект интеллектуальной собственности, подлежит обложению налогом у источника в России, если нидерландская компания должным образом не подтвердила свое налоговое резидентство</i>	19
<i>Новация процентов по заемному обязательству перед иностранной компанией путем выдачи векселей образует доход, облагаемый у источника выплаты в России</i>	20

1. Новости международного налогообложения

В России принят [закон](#) о многочисленных изменениях в НК РФ, в том числе по вопросам международного налогообложения

Опубликован Федеральный закон от 23.11.2020 № 374-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ и отдельные законодательные акты РФ», предусматривающий многочисленные изменения в НК РФ, в том числе по вопросам международного налогообложения.

Законом вносится общий запрет на применение нулевой ставки по дивидендам, предусмотренной пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ, иностранными организациями – резидентами России.

Также Закон исключает из п. 1.1. ст. 312 НК РФ возможность применения нулевой ставки по дивидендам при применении «сквозного подхода».

Переходные положения все же оставляют возможность применения нулевой ставки в 2021-2023 гг. для иностранных организаций, самостоятельно признавших себя резидентами России, а также «сквозного подхода» при соблюдении следующих условий:

- Для иностранных организаций, самостоятельно признавших себя резидентами России, сохраняется возможность применения нулевой ставки, но с дополнительным условием о зачислении дивидендов, полученных от российской организации, на счет иностранной организации в российских банках. При этом установлен прямой запрет применения нулевой ставки, если компания-получатель, равно как и выплачивающая компания, зарегистрированы в офшоре, даже если они признали себя налоговыми резидентами России;
- Нулевая ставка при «сквозном подходе» может применяться имеющими фактическое право на дивиденды российскими организациями и иностранными организациями, самостоятельно признавшими себя налоговыми резидентами, но с новым условием о зачислении дохода на счета резидента-получателя дивидендов в течение 180 дней с даты выплаты.

В связи с отменой «сквозного подхода» Закон вводит новый порядок декларирования дивидендов, фактическое право на которые имеют физические лица – налоговые резиденты России (п. 1.1 ст. 208 НК РФ).

Также Закон распространяет ставку 0% по налогу на прибыль по доходам от продажи долей (акций), принадлежащих налогоплательщику более 5 лет, на доли (акции) иностранных компаний, за исключением компаний, зарегистрированных в офшорах (ст. 284.2 НК РФ).

Законом также вводятся изменения в ст. 309 НК РФ в части уточнения порядка налогообложения у источника в России доходов от инвестиционных фондов.

Помимо этого, Законом предусмотрены специальные положения для правил тонкой капитализации (п. 2 ст. 269 НК РФ), направленные на устранение последствий изменения курсов иностранных валют по сравнению с курсами, установленными на 28.02.2020.

Принят [закон](#) о фиксированном налоге на прибыль КИК, а также об увеличении размера ответственности за правонарушения в сфере налогообложения КИК

Опубликован Федеральный закон от 09.11.2020 № 368-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ», который вводит фиксированный НДС с прибыли КИК.

Физические лица могут перейти на уплату фиксированного налога путем подачи в налоговый орган уведомления в срок до 31 декабря года, с которого осуществляется этот переход. В отношении 2020 г. уведомление представляется до 01.02.2021.

Фиксированная сумма прибыли устанавливается для налогового периода 2020 г. размере 38,46 млн руб., а с 2021 г. - 34 млн. руб. В результате сумма налога составит 5 млн руб.

Фиксированная прибыль КИК не зависит от количества КИК.

Налогоплательщики не могут отказаться от фиксированного налога в течение 5 лет, за исключением случаев, когда переход был осуществлен в 2020 или 2021 г. (в этом случае обязательный период составляет 3 года). Если сумма налога будет увеличена на законодательном уровне, то данное ограничение применяться не будет.

Фиксированный налог не может быть уменьшен на налоги, уплаченные в иностранном государстве.

При этом учет убытков, полученных как до перехода, так и в период уплаты фиксированного налога возможен только после окончания его применения.

Также увеличен срок подачи уведомления о КИК для физических лиц – теперь он истекает 30 апреля, а не 20 марта. Штраф за неподачу данного уведомления увеличен в 5 раз – 500 тыс. руб. вместо прежних 100 тыс. руб. (п. 1 ст. 129.6 НК РФ).

Также со 100 тыс. руб. до 500 тыс. руб. увеличен штраф за непредставление документов, предусмотренных п. 5 ст. 25.15 НК РФ (финансовая отчетность КИК и аудиторское заключение по ней) (п. 1.1. ст. 126 НК РФ). Эти документы контролирующее лицо обязано подавать вместе с налоговой декларацией.

Если контролирующим лицом финансовая отчетность и аудиторское заключение не представлены, то налоговый орган может истребовать их, равно как и документы, необходимые для подтверждения соблюдения условий для освобождения прибыли КИК от налогообложения (ст. 25.14-1 НК РФ). За непредставление налоговому органу этих документов предусмотрен штраф в размере 1 млн. руб. (п. 1.1-1 ст. 126 НК РФ).

Эти документы не могут быть истребованы у налогоплательщиков, которые перешли на фиксированный налог.

Положения Закона, касающиеся правонарушений, вступают в силу по истечении одного месяца со дня его официального опубликования (с 09.12.2020).

Россия и Люксембург [подписали](#) протокол об изменении СоИДН

Увеличена ставка налога у источника до 15% в отношении доходов в виде дивидендов и процентов.

Протоколом определен перечень исключений, в соответствии с которыми в отношении доходов в виде дивидендов и процентов будет применяться льготная ставка 5%. Список исключений аналогичен включенному ранее в соглашения с Кипром и Мальтой.

Ратификация протокола должна состояться до конца текущего года, чтобы его положения начали применяться с 01.01.2021.

Мальта [ратифицировала](#) протокол к СоИДН с Россией

ООН [добавит](#) статью об автоматических цифровых услугах в свою модельную налоговую конвенцию

Комитет экспертов ООН по международному сотрудничеству в налоговых вопросах принял решение добавить новую, опциональную статью 12В в модельное налоговое соглашение ООН, которая предоставит дополнительные налоговые права странам, в которых находятся клиенты поставщика автоматизированных цифровых услуг. Типовое налоговое соглашение ООН рекомендовано к применению в отношениях между развитыми и развивающимися странами.

Текст еще предстоит уточнить, но суть статьи будет состоять в том, что доход от автоматизированных цифровых услуг может облагаться налогом в стране, где находится клиент, даже если компания, предоставляющая услугу, не имеет там постоянного места деятельности. Доход от автоматизированных цифровых услуг будет определяться в широком смысле, включая доход от услуг онлайн-рекламы, поисковых систем в интернете, платформ социальных сетей, онлайн-игр и услуг облачных вычислений.

ОЭСР [опубликовала](#) статистические [данные](#) по взаимосогласительным процедурам за 2019 г.

В рамках минимального стандарта по Шагу 14 BEPS и программы налоговой определенности G20/ОЭСР в целях повышения эффективности и своевременности механизмов разрешения споров, связанных с налогообложением, ОЭСР выпустила статистические данные по взаимосогласительным процедурам, охватывающие 105 юрисдикций и почти все дела, связанные с данной процедурой, по всему миру.

Статистика за 2019 г. показывает следующие тенденции:

- Количество дел продолжает расти. В 2019 г. ежедневно инициировалось около 7 дел по взаимосогласительной процедуре (3 случая трансфертного ценообразования и 4 других случая). Это составляет почти 2700 новых случаев только в 2019 г., что больше, чем в 2018 г. (+ 20% для случаев трансфертного ценообразования и + 10% для других случаев), а с 2016 г. это число почти удвоилось. Такая тенденция, вероятно, сохранится несмотря на кризис, вызванный коронавирусом. Это обусловлено рядом факторов, в том числе усилением глобализации, а также растущим доверием и знаниями о процессе взаимосогласительных процедур;
- Количество закрытых дел также увеличивается, но более медленными темпами;
- Результаты в целом положительные. Около 85% взаимосогласительных процедур по делам о трансфертном ценообразовании в 2019 г. полностью решили проблему по сравнению с 80% в 2018 г. По остальным случаям более 70% кейсов были полностью разрешены (по сравнению с 75% в 2018 г.). Как и в 2018 г., только 2% дел были закрыты без достижения взаимного согласия;
- Рассмотрение дел по-прежнему занимает много времени. В среднем закрытые в 2019 г. дела по взаимосогласительной процедуре длились 25 месяцев (31 месяц для дел о

трансфертном ценообразовании, 22 месяца для других дел). Кроме того, хотя невозможно оценить время, которое потребуется для закрытия еще не рассмотренных дел, данные показывают, что более 1/5 дел на конец 2019 г. ожидает рассмотрения более 4 лет.

Суд ЕС: [противоречит](#) правилам ЕС законодательство Бельгии, в соответствии с которым условный доход от не сдаваемой в аренду второй (или последующей) жилой недвижимости по-разному влияет на определение налоговой ставки в рамках прогрессивной системы в зависимости от места нахождения недвижимости (в Бельгии или в ином государстве)

В соответствии с внутренним законодательством Бельгии для второго и последующих объектов жилой недвижимости, принадлежащих физическим лицам (будь то второе место жительства или жилье, планируемое под сдачу в аренду), находящихся на территории Бельгии и фактически не сдающихся в аренду, налоговая база определяется как условный «кадастровый доход», рассчитываемый от кадастровой стоимости.

При этом фактически в Бельгии с 1990-х гг. не производится периодическая кадастровая переоценка объектов недвижимости, а к ранее определенной кадастровой стоимости (начиная с 1975 г.) применяется индекс роста потребительских цен.

Для целей определения «кадастрового дохода» к такой кадастровой стоимости применяются дополнительные коэффициенты.

По зарубежным объектам недвижимости также существует подобное правило, однако условный доход определяется на основании рыночного размера арендной платы. Если с государством нахождения объекта есть СоИДН, то такой доход обычно освобождается от налогообложения в Бельгии.

При этом в Бельгии действует прогрессивная система подоходного налогообложения, и при расчете дохода в него включается условный доход от такой жилой недвижимости. При этом ранее указанное освобождение по СоИДН применяется с прогрессией, то есть условный доход от зарубежной недвижимости все равно влияет на размер налоговой ставки.

Суд ЕС увидел в данных правилах недопустимое различие, основанное на месте нахождения жилой недвижимости (дело C-842/19, European Commission v Kingdom of Belgium). Если объект находится в Бельгии и не сдается, то условный доход определяется не на основе рыночной арендной платы, а на основе кадастровой стоимости, которая не пересматривается на периодической основе. Если же объект находится в другой стране, то условный доход определяется на основе рыночной арендной платы, которая обычно выше «кадастрового дохода».

Такое регулирование может приводить к ситуации, когда объекты с одинаковой рыночной стоимостью или одинаковой рыночной арендной платой будут по-разному влиять на налоговую ставку в рамках прогрессивной системы только на основе их места нахождения.

Налоговый суд США: если правовым основанием пребывания американского пилота в Таиланде были постоянно предоставляемые 30-дневные транзитные визы, то

налогоплательщик не приобрел существенной связи с Таиландом и не мог претендовать на исключение зарубежных доходов из своей налоговой базы в США

В течение спорных периодов налогоплательщик работал пилотом в авиакомпании, в основном перевоза военный персонал и грузы для нужд Министерства обороны США и в основном на международных маршрутах.

В его трудовом договоре требовалось указать аэропорт базирования, и он выбрал международный аэропорт Сан-Хосе, недалеко от того места, где жили его родители и брат. Он использовал адрес своего отца в качестве рабочего адреса.

Налогоплательщик преимущественно жил в Таиланде со своей женой родом из Таиланда и падчерицей. Он провел в Таиланде 153 дня в 2012 г., 171 день в 2013 г. и 114 дней в 2014 г.

Пилот запросил возврат налога в США на основании правила о налоговом адресе, которое позволяет исключить зарубежный доход из налоговой базы, если налоговый адрес находится за границей.

Налогоплательщик указывал на то, что правовые основания его нахождения в Таиланде не ограничивали его ни в продолжительности пребывания в Таиланде, ни в возможности трудоустройства.

Налоговый суд США признал законным отказ налогового органа в предоставлении освобождения, поскольку не установил достаточной связи налогоплательщика с Таиландом.

Суд установил, что налогоплательщик для нахождения в Таиланде использовал исключительно 30-дневные транзитные визы, и большинство его пребываний в Таиланде длилось менее 30 дней. Правительство Таиланда, по всей видимости, выдавало такие визы налогоплательщику автоматически.

То есть несмотря на то, что пилот в определенной мере поселился в Таиланде, он никогда не стремился установить более существенную связь с Таиландом, чем 30-дневные транзитные визы.

Суд также сослался на прецедент, согласно которому налоговым адресом для летного экипажа является станция базирования.

Затем суд указал, что даже если бы его налоговым адресом был Таиланд, он все равно не удовлетворял бы дополнительному требованию о том, что (1) необходимо провести более 330 дней в Таиланде в течение любого 12-месячного периода, или (2) быть добросовестным резидентом Таиланда. Суд указал, что пилот не был добросовестным резидентом, т.к. он решил просто полагаться на повторные 30-дневные транзитные визы, а не добиваться более надежного права на проживание в этой стране.

В список юрисдикций, не сотрудничающих с ЕС в налоговых целях, [добавлены Ангилья и Барбадос](#). Удалены из списка [Каймановы острова](#) и [Оман](#)

Ангилья и Барбадос были включены в список ЕС после экспертных отчетов, опубликованных Глобальным форумом по прозрачности и обмену информацией в налоговых целях, в которых рейтинги Ангильи и Барбадоса были понижены до «не соответствует» и «частично соответствует» международному стандарту прозрачности и обмена информацией по запросу (EOIR).

Каймановы острова и Оман были исключены из списка после проведения необходимых реформ по совершенствованию их налоговой политики.

По [данным](#) ОЭСР, еще 18 стран начали соблюдать мировые стандарты по борьбе с вредоносными налоговыми практиками

Этими новыми странами, по данным ОЭСР, стали Аруба, Белиз, Гонконг (Китай), Грузия, Доминика, Доминиканская Республика, Катар, Кюрасао, Маврикий, Мальдивы, Марокко, Острова Кука, Сан-Марино, Северная Македония, Сент-Китс и Невис, Тунис, Швейцария и Ямайка.

В отчете отмечается, что три страны, признанные соответствующими - Катар, Северная Македония и Ямайка - имеют семь вредных налоговых режимов, которые «находятся в процессе внесения поправок».

2. Письма Минфина России и ФНС России

Контролируемые иностранные компании

Письмо Минфина России от 09.11.2020 № 03-12-12/2/97421

Минфин России разъяснил, какие документы могут подтверждать уплату КИК налогов для целей уменьшения НДФЛ с прибыли КИК

Подтверждением сумм налогов, подлежащих уплате КИК и ее обособленными подразделениями, могут являться сведения о сумме налогов, отраженных в налоговой декларации, заверенной налоговым органом соответствующего иностранного государства или направленной по каналам связи, обычно используемым для этого, уведомление от налогового органа о величине исчисленного налога, платежные документы, а для налогов, удержанных в соответствии с законодательством иностранных государств налоговыми агентами, - письменное подтверждение налогового (платежного) агента, сведения и информация, полученные от иностранных номинальных держателей, депозитариев, брокеров, управляющих компаний, агентов, или платежный документ, или иные аналогичные сведения и документы, подтверждающие исчисление и (или) уплату налогов, в том числе иными лицами в отношении прибыли контролируемой иностранной компании.

Налоговое резидентство юридических лиц

Письмо Минфина России от 23.10.2020 № 03-08-05/92697

Вопрос о правомерности применения СоИДН между Россией и Казахстаном иностранной компанией, которая самостоятельно признала себя налоговым резидентом России, необходимо решать с учетом положений Комментариев к МК ОСЭР

о недопустимости главной (основной) цели сделки в виде применения преимуществ по СоИДН, а также с учетом ст. 54.1 НК РФ

Налоговое резидентство физических лиц

Письмо Минфина России от 13.11.2020 № 03-08-05/99147

Возможность применения СоИДН между РФ и США к физическим лицам зависит от наличия у них статуса налогового резидента

Письмо Минфина России от 10.11.2020 № 03-08-05/97855

Критерии признания физического лица в качестве резидента, установленные в СоИДН между РФ и США, применяются только для целей самого соглашения в случаях, если физическое лицо исходя из налогового законодательства этих государств будет одновременно являться резидентом как РФ, так и США

Письма Минфина России от 11.11.2020 № 03-04-05/98197; от 11.11.2020 N 03-04-06/98266

Налоговое резидентство физических лиц окончательно определяется на конец каждого календарного года

Фактическое право на доход

Письмо Минфина России от 23.10.2020 № 03-08-05/92767

Иностранная организация, не обладающая фактическим правом доход, не может признаваться налогоплательщиком для целей налогового законодательства РФ

Иностранная организация, не обладающая фактическим правом доход, не имеет права на возврат излишне удержанного налога у источника в России

Постоянное представительство иностранной организации

Письмо Минфина России от 03.11.2020 № 03-08-05/95874

Если прибыль российской организации, имеющей постоянное представительство на территории Казахстана, не может быть отнесена к такому постоянному представительству, то такая прибыль подлежит налогообложению только в России

Российская организация осуществляет научно-исследовательские работы для казахстанской организации на территории России. При этом российская организация имеет филиал на территории Казахстана, который не имеет необходимого оборудования и специалистов для проведения аналогичных работ.

Согласно п. 12 и 13 Комментария к ст. 7 Модельной конвенции ОЭСР право Государства, в котором расположено постоянное представительство, облагать налогом его прибыль не распространяется на ту прибыль, которую предприятие получает в этом Государстве, но которая при этом не может быть отнесена к постоянному представительству.

Налогообложение доходов физических лиц от международной трудовой деятельности

Письмо Минфина России от 20.10.2020 № 03-08-06/91252

СоИДН между Россией и Белоруссией не распространяется на налог, уплачиваемый самозанятыми (налог на профессиональный доход)

Письмо Минфина России от 11.11.2020 № 03-04-06/98267

Выплаты по договору на выполнение работ, производимые в пользу гражданина Кипра, осуществляющего деятельность на территории иностранного государства без въезда в РФ, не являются доходом от источников в России для целей НДФЛ, а также не подлежат обложению страховыми взносами

Международное налогообложение дивидендов

Письмо Минфина России от 18.11.2020 № 03-08-05/102406

При определении доли акций, находящихся в свободном обращении, для целей применения ставки 5% на доходы в виде процентов и дивидендов по СоИДН между РФ и Кипром в новой редакции не учитываются депозитарные расписки

В соответствии с п. 4 ст. 11 СоИДН между Россией и Кипром в новой редакции ставка 5% на доходы в виде процентов применяется в случае, если лицо, имеющее фактическое право на проценты, является компанией, акции которой котируются на зарегистрированной фондовой бирже, и не менее 15% ее голосующих акций находятся в свободном обращении, и которая прямо владеет не менее 15% капитала компании, выплачивающей проценты, в течение 365 дней, включая день их выплаты.

Аналогичное требование закрепляется и в пп. ii п. 3 ст. 10 СоИДН между Россией и Кипром в новой редакции в отношении ставки 5% на дивиденды.

Минфин России указал, что депозитарные расписки не являются акциями. Они являются производными финансовыми инструментами, созданными с целью размещения в том числе российских ценных бумаг, депонированных на счетах иностранного депозитария, среди инвесторов и удостоверяют право собственности инвесторов на определенное количество ценных бумаг российской организации - эмитента.

В п. 4 ст. 10 СоИДН между Россией и Кипром действительно указано, что термин «акции» при использовании в данной статье включает депозитарные расписки по этим акциям. Однако такая норма введена исключительно для квалификации в качестве дивидендов выплат по депонированным в соответствии с депозитарными соглашениями акциям,

перечисляемым банку-агенту и впоследствии распределяемым банком держателям депозитарных расписок.

По мнению Минфина России, она не распространяется на условие о котировке на зарегистрированной фондовой бирже и условие о свободном обращении акций компании, имеющей фактическое право на соответствующие доходы.

Письмо Минфина России от 23.10.2020 № 03-08-05/92702

Имущество, распределяемое австрийскому участнику при ликвидации российской организации, в размере, превышающем фактически оплаченную им стоимость доли, следует квалифицировать как доход в виде дивидендов

Международное налогообложение процентов и роялти

Письмо Минфина России от 12.11.2020 № 03-08-05/98428

Для целей СоИДН между Россией и Кипром в новой редакции под ценными бумагами, которые котируются на зарегистрированной фондовой бирже, понимаются ценные бумаги, прошедшие процедуру листинга и (или) допущенные к организованным торгам на зарегистрированной фондовой бирже

Согласно пп. “В” п. 3 ст. 11 СоИДН между Россией и Кипром в редакции Протокола от 08.09.2020 проценты не облагаются налогом у источника, в частности, если они выплачиваются в отношении следующих ценных бумаг, которые котируются на зарегистрированной фондовой бирже:

- государственные облигации;
- корпоративные облигации;
- внешние облигационные займы (еврооблигации).

Согласно ст. IV Протокола в случае расхождения при толковании текстов на русском и греческом языках будет применяться текст на английском языке. В этом тексте используется формулировка “securities listed on a registered stock exchange”.

Таким образом, под ценными бумагами, которые котируются на зарегистрированной фондовой бирже, понимаются ценные бумаги, прошедшие процедуру листинга и (или) допущенные к организованным торгам на зарегистрированной фондовой бирже.

Письмо Минфина России от 10.11.2020 № 03-08-05/97688

Ставка 5% на доходы в виде процентов по СоИДН между РФ и Кипром в новой редакции применяется только тогда, когда лицо, имеющее фактическое право на проценты, является компанией, акции которой котируются на зарегистрированной фондовой бирже, и не менее 15% ее голосующих акций находятся в свободном обращении, и которая прямо владеет не менее 15% капитала компании, выплачивающей проценты, в течение 365 дней, включая день их выплаты

Письмо Минфина России от 10.11.2020 № 03-08-05/97684

Процентный (купонный) доход иностранной компании по ценным бумагам облагается налогом у источника и определяется исходя из срока владения ценной бумагой

Согласно пп. 3 п. 1 ст. 309 НК РФ процентный доход от долговых обязательств любого вида подлежит обложению налогом у источника выплаты.

Под накопленным процентным (купонным) доходом согласно п. 27 ст. 280 НК РФ признается часть процентного (купонного) дохода, выплата которого предусмотрена условиями выпуска ценной бумаги, рассчитываемая пропорционально количеству календарных дней, прошедших от даты выпуска ценной бумаги или даты выплаты предшествующего купонного дохода до даты передачи ценной бумаги.

Таким образом, для определения налоговой базы налоговый агент должен рассчитывать сумму такого дохода, исчисленную исходя из срока владения данной ценной бумагой иностранной организацией.

Письмо Минфина России от 13.11.2020 № 03-01-10/99082

НК РФ не предусмотрено признание в качестве ИП физических лиц, зарегистрированных как ИП по законодательству иного государства

Если ИП, зарегистрированный по законодательству Белоруссии, является налоговым резидентом этого государства, то роялти, выплачиваемые из России, облагаются налогом у источника в России по ставке 10% при соблюдении СоИДН

В соответствии с п. 1 ст. 4 СоИДН между Россией и Белоруссией термин «лицо с постоянным местопребыванием в одном Договаривающемся Государстве» означает любое лицо, которое по законодательству этого государства подлежит в нем налогообложению на основе своего местожительства, постоянного места пребывания, места регистрации в качестве юридического лица или любого иного аналогичного критерия.

Поэтому если ИП, зарегистрированный по законодательству Белоруссии, является налоговым резидентом Белоруссии, размер налога у источника в России ограничивается п. 2 ст. 11 СоИДН и составляет 10% от валовой суммы дохода, если получатель фактически имеет право на этот доход.

Письмо Минфина России от 23.10.2020 № 03-08-05/92704

СоИДН между РФ и Японией содержит норму, направленную на противодействие выплатам дивидендов под видом процентов с целью применения освобождения от налога у источника (п. 2 ст. 11), а также нормы об ограничении льгот (ст. 21)

Зачет иностранных налогов

Письмо Минфина России от 30.10.2020 № 03-03-06/1/94953

В целях зачета иностранного налога его сумма, уплаченная российской организацией в иностранной валюте, подлежит пересчету в рубли по курсу Банка России на дату уплаты (удержания) налога (авансового платежа)

В целях зачета в России иностранных налогов российская организация представляет декларацию о доходах, полученных от источников за пределами России, по форме, утвержденной приказом МНС России от 23.12.2003 № БГ-3-23/709@

Налоговый контроль в сфере международного налогообложения

Письмо ФНС России от 12.11.2020 № СД-4-3/18617@

Налоговый агент обязан представить расчет о суммах, выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов даже в случае выплаты иностранным организациям доходов, освобождаемых от налогообложения по п. 2 ст. 309 НК РФ. При этом доходы иностранных организаций по внешнеторговым операциям, связанные с экспортом в Россию товаров, не являются доходами от источников в России и могут не отражаться в расчете

Письмо ФНС России от 03.11.2020 № СД-4-3/17982@

Если иностранная организация не осуществляет деятельность в РФ и поставлена на налоговый учет только в связи с открытием счета в российском банке, то такая организация не обязана представлять декларацию по налогу на прибыль и годовой отчет по страховым взносам

Иные вопросы международного налогообложения

Письмо Минфина России от 23.10.2020 № 03-08-05/92657

Доход резидента Польши от отчуждения польской компании в пользу российской организации подлежит налогообложению только в Польше

В соответствии с п. 4 ст. 10 СоИДН между Россией и Польшей доходы, получаемые от продажи любого имущества, не перечисленного выше в указанной статье, могут облагаться налогом только в том Договаривающемся Государстве, в котором лицо, продающее имущество, имеет постоянное местопребывание.

Письмо Минфина России от 03.11.2020 № 03-03-06/1/95903

К доходам, полученным от реализации депозитарных расписок иностранных эмитентов, нулевая ставка по налогу на прибыль по п. 1 ст. 284.2 НК РФ не применяется

3. Судебная практика

Контролируемые иностранные компании

Апелляционное определение Московского городского суда от 12.11.2020 по делу № [33а-5410/2020](#) Хорошева А.Ф.

Сведения, полученные налоговым органом от компании Bureau Van Dijk, являются достаточным доказательством факта участия физического лица в КИК, поскольку они отражают сведения баз данных иностранных государств

Контролируемая задолженность

Постановление АС Уральского округа от 10.11.2020 по делу № [А50-31934/2019](#) ООО «Целлюлозно-бумажный комбинат «Кама»

Размер контролируемой задолженности в целях расчета коэффициента капитализации необходимо исчислять в совокупности по всем (в т. ч. беспроцентным) займам с организациями, имеющими общую иностранную материнскую компанию

Фактическое право на доход

Определение КС РФ от 29.10.2020 № [2383-О](#) по ООО «Группа Полимертепло»

КС РФ не усмотрел нарушения Конституции РФ в том, что правила о фактическом праве на доход, введенные в НК РФ в 2014 г., были применены к Обществу в рамках проверки 2012 г., поскольку соответствующее требование по состоянию на 2012 г. уже было установлено СоИДН между Россией и Кипром с учетом толкования, отраженного в Модельной конвенции ОЭСР

Арбитражный суд согласился с правоммерностью доначисления налога у источника выплаты в России заявителю как налоговому агенту, указав на отсутствие у иностранного получателя дохода фактического права на него.

В ответ на довод заявителя о том, что проверка охватывала 2012 г., а правила о фактическом праве на доход были введены в НК РФ только в 2014 г. с их применением начиная с 2015 г., суд указал, что соответствующее требование по состоянию на 2012 г. уже было установлено СоИДН между РФ и Кипром с учетом толкования, отраженного в Модельной конвенции ОЭСР.

КС РФ не нашел нарушения Конституции РФ по данному делу и отказал в принятии жалобы.

Постановление АС Московского округа от 17.11.2020 по делу № [А40-282232/2019](#) АО «Чукотская горно-геологическая компания»

Общество неправоммерно применило ставку 5% по СоИДН при выплате дивидендов нидерландской компании, поскольку фактическим получателем дохода являлась головная компания группы – резидент Канады

Общество выплатило дивиденды своему акционеру – резиденту Нидерландов, применив ставку 5% по СоИДН между РФ и Нидерландами. Налоговый орган доначислил Обществу налог у источника, посчитав, что голландская компания не являлась фактическим получателем дохода, тогда как им являлась головная компания группы в Канаде. Налоговый орган применил СоИДН с Канадой, которое предусматривает ставку 10%.

Суды трех инстанций поддержали налоговый орган, который указал следующее:

- вся деятельность голландской компании ограничивается взаимодействием с другими компаниями группы. Ряд сделок, на которые указывало Общество, не являлись инвестиционными, представляя собой формальный перенос актива внутри холдинга. При этом голландская компания не обладала собственными денежными средствами для совершения данных сделок, они совершались при получении сопоставимого денежного потока от других компаний группы;
- предпринимательская и инвестиционная деятельность голландской компании не является самостоятельной и осуществляется в интересах головной компании группы. Представители канадской компании входили в состав совета директоров голландской компании, что свидетельствует о возможности принятия управленческих решений от имени и в интересах фактического бенефициара;
- сотрудники голландской компании занимают, либо занимали аналогичные должности в других компаниях группы;
- основная часть доходов голландской компании представляет собой дивиденды от Общества;
- позиционирование канадской головной компании в средствах массовой информации, в т. ч. на собственном официальном сайте, как собственника Общества без упоминания о наличии иных собственников;
- перечисление голландской компанией денежных средств в адрес канадской компании осуществлялось в рамках «реструктуризации займов», в результате чего были искусственно созданы обязательства голландской компании по возврату заемных средств головной компании в Канаде через цепочку иных компаний с зеркальными задолженностями.

Кроме того, суды отметили факт активного противодействия Общества в рамках проверки: голландские компании группы отказались взаимодействовать с налоговыми органами Нидерландов с целью недопущения раскрытия информации, необходимой для установления истины по делу, в т. ч. с целью сокрытия лица, имеющего фактическое право на доход.

Международное налогообложение доходов от недвижимости (в т. ч. скрытых)

Постановление АС Поволжского округа от 19.11.2020 по делу № [А57-23676/2019](#)

ООО «Юкола-нефть»

Если внеоборотный актив соответствует понятию недвижимого имущества, то его стоимость учитывается при расчете доли российской недвижимости в активах компании для целей налога у источника с доходов от реализации доли в такой компании

Общество в 2010 г. продало 75% долю в российской организации номинальной стоимостью 7 500 руб. другой российской организации, которая в конце 2012 г. продала ее кипрской компании. Через 2 месяца после приобретения доли (начало 2013 г.) участники российской организации (кипрская компания и ее материнская компания - резидент БВО) приняли решение об увеличении ее уставного капитала до 600 млн. руб., в результате исполнения которого доля кипрской компании увеличилась до 99%. В 2014 г. Общество приобрело у кипрской компании 70% долю в российской организации более чем за 1,6 млрд. руб. При выплате данного дохода Общество не удержало налог у источника в соответствии с пп. 5 п. 1 ст. 309 НК РФ, поскольку балансовая стоимость объектов российской недвижимости, отраженных на счете 01 «Основные средства», составила 26% от совокупной балансовой стоимости всех активов Общества. Налоговый орган по результатам проверки пришел к выводу, что Общество неправомерно не удержало налог у источника, поскольку:

- все участники сделок, имевших место в 2010-2014 гг., являются взаимозависимыми лицами, подчиненными компании, зарегистрированной на БВО. Сделки были совершены внутри группы компаний и не изменили принадлежность доли в российской организации, однако в результате их совершения из РФ были выплачены денежные средства без удержания налога;
- при расчете доли российской недвижимости в активах российской организации Общество неправомерно не учло стоимость внеоборотных активов, соответствующих понятию недвижимого имущества. Расчет налогового органа, учитывающий данные активы, показал, что доля российского недвижимого имущества составляет 50,6%.

Суды трех инстанций согласились с правомерностью доначислений и указали, что кипрская компания не обладает фактическим правом на доход от продажи доли, поскольку полученные ей денежные средства были переведены резиденту БВО. Следовательно, к доходам кипрской компании не может применяться п. 4 ст. 13 СоИДН между РФ и Кипром о недопустимости налогообложения доходов от продажи акций (долей) у источника выплаты (в редакции, действовавшей в проверяемом периоде).

Поскольку внеоборотный актив (например, объект незавершенного строительства) соответствует понятию недвижимого имущества, установленному ст. 130 ГК РФ, то его стоимость должна учитываться при расчете доли российской недвижимости в активах компании для целей применения данной нормы. Таким образом, понятию недвижимости соответствуют 50,31% активов российской организации (по балансовой стоимости).

Международное налогообложение процентов и роялти

Решение АС г. Москвы от 17.11.2020 по делу № [А40-307656/19](#) АО «Почта России»

Лицензионные платежи в адрес японской компании за использование программного обеспечения и промышленного оборудования подлежит налогообложению у источника выплаты в России по ставке 10%

Общество приобрело у японской компании оборудование и право на пользование программного обеспечения и программно-аппаратных средств, которые обеспечивают функционирование приобретенного оборудования. Общество выплачивало лицензионные платежи без удержания налога у источника.

Налоговый орган привлек Общество к ответственности, посчитав, что платежи осуществлены за пользование промышленным оборудованием, что в соответствии с пп. б п. 2 ст. 9 СоИДН между РФ и Японией облагается в РФ по ставке 10%.

Не согласившись, Общество обжаловало решение налогового органа, указав, что оплата осуществлялась за предоставление прав использования программ для ЭВМ, а не промышленного оборудования, а значит обложение должно осуществляться в соответствии с пп. а п. 2 ст. 9 СоИДН, то есть без удержания налога в РФ.

Суд поддержал решение налогового органа, указав, что программное обеспечение и программные аппаратные средства неотделимы от передаваемого промышленного оборудования, а значит Обществу было предоставлено право использования промышленного оборудования, доход от которого облагается в соответствии с пп. б п. 2 ст. 9 СоИДН.

Ссылка Общества на пп. а п. 2 ст. 9 отклонена судом, поскольку данный подпункт регулирует налоговый режим дохода от авторских прав, а не компьютерных программ. Соглашение прямо разграничивает налогообложение доходов от разных видов интеллектуальной деятельности в разные подпункты, и основания для применения одинакового режима налогообложения для произведений литературы и компьютерных программ отсутствуют.

Решение АС Архангельской обл. от 05.11.2020 по делу № [А05-7568/20](#) АО «Севмаш-шельф»

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

Общество выплатило голландской компании аванс за предоставление услуг по информационному пакету, который предусматривал информацию, чертежи, технические характеристики.

Налоговый орган привлек Общество к ответственности, поскольку данный пакет относился к объектам интеллектуальной собственности, однако Обществом не был удержан и перечислен налог у источника в РФ.

Оспаривая решение налогового органа, Общество отмечало, что оспариваемая сумма является оплатой за продажу материальных носителей, а значит подлежат применению положения п. 2 ст. 309 НК РФ об освобождении от налогообложения.

Суд поддержал налоговый орган, указав, что информационный пакет, включающий чертежи, относится к объектам интеллектуальной собственности, поэтому то

обстоятельство, что чертежи выражены на материальном носителе, не имеет правового значения и не свидетельствует о том, что чертежи являются продаваемыми в рамках указанных соглашений товарами.

Суд указал, что освобождение от налога у источника выплаты в соответствии с СоИДН между Россией и Нидерландами не подлежат применению, поскольку Обществом не был представлен сертификат резидентства. Представленная выписка из торгового реестра не является надлежащим подтверждением статуса резидента. В Нидерландах компетентным органом является Министр финансов или его уполномоченный представитель.

Решение АС Кировской обл. от 07.11.2020 по делу № [A28-9254/2020](#) ООО «Сириус»

Новация процентов по заемному обязательству перед иностранной компанией путем выдачи векселей образует доход, облагаемый у источника выплаты в России

**Подписаться на бесплатную рассылку дайджеста можно,
отправив заявку на info@schekinlaw.ru**