

Международные сделки: как не заплатить налог

ДВАЖДЫ



**Николай
Рудоманов,**

юрист налоговой практики
компании VEGAS LEX

- В каких случаях возникает международное юридическое двойное налогообложение
- Какие методы устранения международного двойного налогообложения существуют в России
- Как зачесть в России налог, уплаченный за рубежом

Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) определяет международное двойное налогообложение как «взимание сопоставимых налогов в двух (или более) государствах с одного налогоплательщика в отношении одного объекта и за одинаковые периоды»*. В современном мире международное двойное налогообложение – серьезная проблема бизнеса.

Существует разница между международными:

- экономическим двойным налогообложением, когда два различных субъекта облагаются налогом в отношении одного и того же дохода;
- юридическим двойным налогообложением, когда один и тот же доход одного и того же субъекта облагается более чем одним государством.

* Говоря далее о двойном налогообложении, будем подразумевать именно международное двойное налогообложение.

Юридическое двойное налогообложение

Международное юридическое двойное налогообложение может возникать в следующих случаях:

1) между странами отсутствует соглашение об избежании двойного налогообложения;

2) каждое из двух государств – сторон соглашения об избежании двойного налогообложения облагает одно и то же лицо с его общемирового дохода или имущества;

3) лицо является резидентом одного договаривающегося государства – стороны соглашения об избежании двойного налогообложения и извлекает прибыль в другой стране, которая также является участником международного налогового соглашения;

4) каждая из договаривающихся стран соглашения об избежании двойного налогообложения облагает налогом одно и то же лицо, которое не является резидентом договаривающихся стран и извлекает прибыль или имеет имущество на территории договаривающегося государства.

Существуют и более редкие ситуации, рассмотренные в официальных комментариях ОЭСР к Модельному соглашению об избежании двойного налогообложения. В качестве решения конфликтов квалификации ОЭСР рекомендует прибегать к взаимосогласительной процедуре. Причем не только для устранения двойного налогообложения, но и для исключения

К сведению

Инструменты устранения двойного налогообложения

1. Установление понятийного аппарата.
2. Определение случаев, при которых каждое государство взимает налог только с конкретного вида доходов.
3. Механизм устранения двойного налогообложения в случаях, когда налогообложение конкретных видов доходов сохраняется за обоими государствами.
4. Устранение налоговой дискриминации иностранных налогоплательщиков.
5. Обмен информацией между компетентными органами.

случаев, когда доход не облагается налогом ни в одном из государств.

Реализуя методы устранения двойного налогообложения, государства стали принимать односторонние меры в рамках своей фискальной юрисдикции (например, полное или частичное освобождение, а также налоговый кредит). Кроме того, сложился механизм международных соглашений об избежании двойного налогообложения.

Государства комбинируют особенности местного законодательства наряду с заключением двусторонних соглашений об избежании двойного налогообложения. Поэтому в налоговых системах комбинируют принципы:

1) «резидентства», при котором налогообложению подлежат лица, имеющие в этих странах постоянное местонахождение, по всем доходам, включая полученные за рубежом;

2) «территориальности», при котором происходит взимание налога с дохода, полученного на своей территории независимо от постоянного местопребывания лиц, получающих доход, то есть налогоплательщики могут находиться в других странах.

Российский опыт

Согласно нашему налоговому законодательству российские компании обязаны уплачивать налог на прибыль организаций с общемирового дохода. Проблема двойного налогообложения решается путем зачета налога, уплаченного за рубежом. Данная возможность установлена ст. 311 НК РФ. При этом размер зачитываемого налога, уплаченного за пределами РФ, не может превышать сумму налога, подлежащего уплате в РФ.

Важно отметить, что ни методики, ни правил расчета ограничения зачета иностранного налога НК РФ не предусмотрено. Это создает налоговые риски.

Когда зачет возможен, а когда нет

Зачет сумм налогов, уплаченных за рубежом, возникает при обязательном включении доходов от источников в ино-

странных государствах (с учетом расходов) в базу по налогу на прибыль организаций в РФ и фактической уплате (удержании) налога с этих доходов в иностранном государстве (письма Минфина России от 12.03.2013 № 03-08-05/7342, от 04.06.2012 № 03-03-10/59, УФНС России по г. Москве от 16.02.2010 № 16-12/015966@).

В соответствии с действующей зачетной системой доходы российских компаний, полученные из источников за пределами РФ, подлежат налогообложению один раз по наиболее высокой ставке – или по российской, или по ставке страны – источника дохода.

Если российская ставка налога больше ставки налога страны – источника дохода, РФ облагает разницу в пределах российской ставки. С другой стороны, если ставка страны – источника дохода выше российской ставки, дополнительной уплаты налога в нашей стране не требуется. Однако при этом нужно учитывать, что эффективная ставка налогообложения доходов российской компанией увеличивается.

Пример

Россия исчисляет налог с общемирового дохода по ставке 20%. Напомним, что в нашей стране можно уменьшить предполагаемый к уплате в России налог на удержанный иностранный налог. Общемировая прибыль российской компании составит 100 000 USD. Доход в иностранном государстве получен через постоянное представительство в размере 70 000 USD.

Вариант 1

Ставка налога на прибыль в иностранном государстве составляет 15%, во втором – 35%. При этом нельзя зачесть налог больший, чем подлежит фактически к уплате в России с общемирового дохода, т. е. 20 000 USD.

Поскольку иностранная ставка налога на прибыль – 15%, то сумма налога, уплаченного за рубежом, составит 10 500 USD. Верхний предел суммы зачета составляет 20 000 USD (20% от общемирового дохода). Сумма налога к уплате в России составит 9500 USD. В данной ситуации двойного налогообложения не возникает.

Вариант 2

Ставка налога на прибыль за рубежом составляет 35%.

Сумма налога, уплаченного за рубежом, – 24 500 USD.

Верхний предел суммы зачета налога в России составляет 20 000 USD (20% от общемирового дохода). Таким образом, 4500 не зачитываются для целей исчисления по налогу на прибыль организаций в России. При этом компенсация уплаченной за рубежом суммы налога сверх российской налоговой ставки не производится.

Иностранные налоги увеличивают общие налоговые затраты российских компаний только в случае, если они не принимаются к зачету для целей российского налогообложения.

Что касается системы соглашений об избежании двойного налогообложения, то Россия заключила и применяет соглашения с 68 государствами, они подготовлены в соответствии с типовыми моделями конвенций ОЭСР и ООН.

Для применения норм международных соглашений, в соответствии с которыми для российской компании предусмотрено освобождение от уплаты налога в конкретном иностранном государстве или иное преимущество, российская компания должна подтвердить иностранному налоговому органу или (в зависимости от особенностей иностранного законодательства) контрагенту статус налогового резидента России. Если этого не сделать, то в целях зачета учитывается сумма налога, исчисленная в соответствии с соответствующим соглашением.

Финансовое ведомство признает, что российские компании, получающие дивиденды от иностранной фирмы, в т. ч. через ее постоянное представительство в РФ, могут получить зачет на сумму налога, уплаченного в иностранном государстве. Но лишь при условии, что это предусмотрено международным договором (письмо Минфина России от 05.08.2011 № 03-03-06/1/451).

Поскольку процедура зачета излишне уплаченного иностранного налога и перечень документов, необходимых для зачета, в НК РФ не прописаны, налоговые риски неизбежны.

Следовательно, стратегические вложения выгоднее принимать в капитал компаний, являющихся налоговыми резид-

К сведению

Дополнительные документы для зачета иностранного налога в РФ

1. Копии договоров.
2. Акты сдачи-приемки выполненных работ.
3. Копии платежных документов, подтверждающих уплату налога вне территории РФ.
4. Письменное подтверждение от налоговых органов соответствующего иностранного государства о фактической уплате налога.
5. Если российская компания получила доходы от осуществления деятельности через постоянное представительство в иностранном государстве, то запрашивается копия свидетельства о регистрации в налоговом органе иностранного государства, а также копия декларации по налогу на прибыль, представленной в налоговый орган иностранного государства, с отметкой о принятии.
6. Пояснительная записка к налоговой декларации.

дентами государств, с которыми у РФ имеется соглашение об избежании двойного налогообложения с применимой ставкой налога у источника по выплачиваемым дивидендам, стремящейся к нулю.

Как получить зачет

Для получения зачета налога, уплаченного за рубежом, российская компания заполняет и предоставляет в налоговый орган по месту постановки на учет налоговую декларацию о доходах, полученных российской компанией от источников за пределами РФ, по форме, утв. приказом МНС России от 23.12.2003 № БГ-3-23/709.

Декларация может быть представлена в налоговые органы в любом отчетном (налоговом) периоде после фактической уплаты налога в иностранном государстве одновременно с подачей налоговой декларации по налогу на прибыль организаций в РФ за отчетный (налоговый) период.

Российским налоговым законодательством предусмотрен такой порядок. Зачет налогов, самостоятельно уплаченных компанией в иностранном государстве, производится при условии предоставления компанией документа, подтверждающего уплату налога за пределами РФ. Этот документ должен быть заверен налоговым органом иностранного государства (абз. 2 п. 3 ст. 311 НК РФ).

Условие зачета налогов, удержанных налоговым агентом, – подтверждение факта удержания налога при выплате дохода российской компании. Налоговым кодексом РФ не установлено обязательной формы документов, подтверждающих уплату налогов в иностранном государстве. Такими документами могут быть справки по форме, установленной внутренним законодательством, а также справки в произвольной форме.

При рассмотрении вопроса о возможности проведения процедуры зачета иностранного налога в России, помимо документов, указанных в ст. 311 НК РФ, налоговые органы запрашивают ряд документов, перечисленных в письме УМНС России по г. Москве от 22.09.2004 № 26-12/61660. **НС**



**Налоговый портал
n-kodeks.ru**



Электронная
система

Законодательство

Комментарии
Минфина

Судебная
панорама

Письма министерства
и ведомств

Статьи

Подписки
мнений

**Консультации по вашим рабочим
ситуациям в рубрике «ПРОФСовет».**

**Присылайте свою проблему –
с нас решение!**

Пишите нам:



nspor@m CFR.ru

