

Е. В. Пивень¹, Е. Д. Рубинштейн²

К ВОПРОСУ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДИВИДЕНДОВ

Налогообложение иностранных организаций является важной проблемой. Иностранные организации платят фактически все налоги, входящие в налоговую систему Российской Федерации, в том числе налоги с дивидендов, получаемых постоянным представительством иностранной организации в России, когда они получены этой организацией от другой иностранной организации. В такой ситуации по действующему российскому налоговому законодательству нет определенных оснований, которые дают возможность определить однозначно порядок налогообложения. Именно исследованию данного вопроса посвящена статья.

Ключевые слова: налогообложение, иностранная организация, постоянное представительство, налоговый резидент, источник налога.

На территории России иностранные организации заявили о себе как о полноценных хозяйствующих субъектах уже достаточно давно. Соответственно, развитие самого законодательства направлено на то, чтобы урегулировать вопросы налогообложения не только российских предприятий, но и иностранных организаций. Законодательство РФ полностью распространяется на иностранные организации, причем, на территории Российской Федерации действуют международные договоры об устранении двойного налогообложения на доходы и имущество иностранных организаций.

Иностранные организации платят фактически все налоги, входящие в налоговую систему РФ, в зависимости от характера деятельности организации и существования объекта налогообложения. Поэтому вопросы налогообложения доходов иностранных компаний достаточно актуальны, а именно в данной статье мы рассмотрим вопросы налогообложения дивидендов, получаемых постоянным представительством иностранной

¹ © Елена Владимировна Пивень, старший преподаватель кафедры финансов и налогов Института международного бизнеса и экономики Владивостокского государственного университета экономики и сервиса, ул. Гоголя, 41, г. Владивосток, Приморский край, 690014, Россия, E-mail: evlisa1@rambler.ru.

² © Евгения Даниэльевна Рубинштейн, доцент кафедры финансов и налогов Института международного бизнеса и экономики Владивостокского государственного университета экономики и сервиса, ул. Гоголя, 41, г. Владивосток, Приморский край, 690014, Россия, E-mail: fineasusual@mail.ru

организации в России. Причем мы рассматриваем дивиденды, полученные от другой иностранной организации, которая является дочерней компанией. Поясним, почему именно дивиденды, распределяемые между иностранными организациями, имеют отношение к постоянному представительству одной из этих организаций в другой стране.

Рассмотрим следующую ситуацию: пусть иностранная организация имеет представительство в Российской Федерации. Через данное представительство осуществляется вся деятельность этой организации. Причем, сотрудники данного постоянного представительства осуществляют управление другой иностранной организацией (дочерней иностранной организацией). Такая деятельность по управлению нигде не ведется, кроме Российской Федерации, и кроме того, иностранная организация получает дивиденды от дочерней компании.

В соответствии с существующей международной практикой налогообложение иностранной организации зависит от того, налоговым резидентом какой страны является организация. В том случае, если иностранная организация не является налоговым резидентом, государство обычно облагает налогом ту часть доходов, источник которых находится в данном государстве. Очень часто налоговые обязательства зависят не только от вида доходов, но также и от длительности предпринимательской деятельности в стране.

Такие доходы иностранной компании как дивиденды, доходы от продажи ценных бумаг, проценты, то есть связанные с инвестиционной, а не с предпринимательской деятельностью, чаще всего облагаются налогом у источника.

Если же говорить об активной или предпринимательской деятельности, то необходимо определить, ведет ли организация деятельность на территории РФ, ведущую к созданию постоянного представительства, или нет.

Наиболее понятным путем ведения активной коммерческой деятельности в РФ является создание российской коммерческой организации с иностранными инвестициями. Льготы закона «Об иностранных инвестициях...» (п. 5 ст. 4) распространяются только на организации, в которых не менее 10% капитала принадлежит иностранным инвесторам. Однако, эти льготы не настолько существенны, так что можно вложить меньше десяти процентов.

Такая организация является полноценным российским юридическим лицом, со всеми вытекающими отсюда положительными и отрицательными сторонами. Положительная сторона — это отсутствие валютного контроля при операциях с резидентами, основная отрицательная сторона — это уплата налога у источника при распределении дивидендов материнской (иностранной) компании. Ставка налога на дивиденд у источника равна 9%,

III. ПРОБЛЕМЫ ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ ОТДЕЛЬНЫХ НАЛОГОВ

если не существует международного налогового соглашения. Такое соглашение может снизить эту ставку (до 5% или 10%). Например, существующее налоговое соглашение между Россией и Кипром позволяет снизить ставку налога у источника на дивиденды до 5%, если вклад в капитал российской организации составляет не менее 100 тыс. долларов. Такая ситуация вместе с благоприятным налогообложением на Кипре привела к тому, что кипрские компании широко используются в качестве холдинговых компаний для российских организаций. Для получения льгот по существующему налоговому соглашению достаточно представление российским плательщиком справки о резидентности материнской компании.

Упомянутая выше иностранная организация, осуществляющая управление дочерней организацией, таким образом, имеет постоянное представительство, а иногда и признается государством, в котором ведется управление его налоговым резидентом. Об этом говорят статьи 4 и 5 Модельной конвенции Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР). По статье 5 этой конвенции «Постоянное представительство» если место управления находится в иностранном государстве, то в этом государстве возникает постоянное представительство организации. В такой ситуации налогообложение дивидендов, полученных иностранной компанией из источников другого государства, осуществляется по правилам налогообложения прибыли по коммерческой деятельности (согласно статье 10 «Дивиденды» Модельной конвенции ОЭСР). Таким образом, существует проблема определения отнесения доходов к постоянному представительству; обычно относятся к постоянному представительству доходы, которые организация могла бы получить, если бы постоянное представительство было независимым предприятием. При налогообложении доходов иностранных компаний в Российской Федерации Российский Налоговый кодекс в общем соответствует положениям Модельной конвенции.

Иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство или получающие доходы от источников в Российской Федерации, или и то и другое, являются плательщиками налога на прибыль в соответствии со статьей 246 Налогового кодекса Российской Федерации.

В статье 306 НК РФ приведены определение понятия «постоянное представительство иностранной организации» и критерии, являющиеся основаниями для того, чтобы считать деятельность иностранной организации приводящей к образованию постоянного представительства.

Пункт 2 статьи 306 Налогового кодекса РФ устанавливает следующие признаки постоянного представительства:

- наличие обособленного подразделения или любого иного места деятельности иностранной организации на территории Российской Федерации;
- осуществление этой организацией предпринимательской деятельности на территории Российской Федерации;
- осуществление такой деятельности на регулярной основе.

При одновременном наличии указанных признаков деятельность иностранной организации в Российской Федерации определяется как приводящая к образованию постоянного представительства.

Необходимо отметить, что термин «постоянное представительство», который применяется в целях налогообложения, имеет значение, квалифицирующее деятельность иностранной организации как приводящую к тому, что у иностранной организации возникает обязанность уплачивать налог на прибыль в Российской Федерации. Поэтому наличие или отсутствие разрешения на открытие, а также продление срока деятельности в РФ представительств иностранных юридических лиц для налогообложения не имеют значения.

То, что иностранная организация осуществляет деятельность подготовительного и вспомогательного характера, если нет признаков постоянного представительства, не дает возможность рассматривать ее как имеющую постоянное представительство.

Доход, который получает иностранная организация через ее постоянное представительство в результате ее деятельности на территории РФ, уменьшенный на величину произведенных этим представительством расходов является объектом налогообложения в соответствии с пунктом 1 статьи 307 Налогового кодекса РФ.

Исходя из изложенного выше, с большой долей вероятности деятельность иностранной организации, которая управляет другой иностранной организацией (дочерней компанией) может быть признана приводящей к образованию постоянного представительства на территории РФ. Это следует из того, что в этом случае существует достаточно много причин признать дивиденды, полученные первой организацией результатом ее деятельности, осуществляемой руководящими сотрудниками только на территории РФ, и соответственно эти дивиденды есть доход постоянного представительства иностранной организации и подлежит налогообложению в РФ.

Таким образом, по действующему российскому налоговому законодательству нет определенных оснований, которые дают возможность определить однозначно порядок налогообложения доходов в виде дивидендов в той ситуации, когда они получены иностранной организацией от другой, дочерней организации и относятся к постоянному представительству первой иностранной организации.

III. ПРОБЛЕМЫ ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ ОТДЕЛЬНЫХ НАЛОГОВ

Мы видим в этом случае два возможных варианта подхода.

Первый вариант. Статьи 306–309 Налогового кодекса РФ регулируют налогообложение доходов иностранной организации, ведущей деятельность в Российской Федерации и получающие от источников в РФ доходы.

Среди доходов, которые облагаются налогом для иностранной организации, работающей в Российской Федерации через постоянно представительство, есть как доход, полученный этой организацией на территории РФ, уменьшенный на величину расходов, произведенных этим представительством, так и другие доходы от источников в Российской Федерации, которые указаны в пункте 1 статьи 309 НК РФ, относящиеся к постоянному представительству.

Иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, должны уплачивать в соответствии с пунктом 6 статьи 307 налог на прибыль в размере 20% (пункт 1 статьи 284 НК РФ). Некоторые доходы, такие как дивиденды, выплачиваемые иностранной организации, которая является акционером российских организаций или доходы, которые получают в результате распределения в пользу иностранной организации прибыли или имущества организаций, в том числе при их ликвидации, могут облагаться налогом отдельно от других доходов по ставке подпункта 2 пункта 3 статьи 284 Налогового кодекса РФ, то есть 9%, в случае, если эти доходы, не относящиеся к постоянному представительству, подлежат обложению налогом, удерживаемым у источника выплаты доходов, где источник выплаты доходов есть лицо, от которого налогоплательщик получает доход. Тем не менее, поскольку источником выплаты доходов — дивидендов иностранной организации является другая иностранная организация, то обложение этих доходов у источника невозможно и ставка в 9% не применима в данной ситуации. Здесь работает пункт 6 статьи 307 НК РФ, и налог взимается по общей ставке в 20% (с вычетом расходов).

Второй вариант. Иностранная организация, действующая в РФ через постоянное представительство, является налогоплательщиком. И в соответствии со специальными нормами НК РФ, если иностранная организация является источником дохода налогоплательщика (статья 275 НК РФ), то налогоплательщик определяет сумму налога самостоятельно, исчисляя его как 9% (подпункт 2 пункта 3 статьи 284 НК РФ) от суммы дивидендов. Следовательно, налоговые органы могут применить данную ставку к полученным дивидендам в описанной выше ситуации потому, что первая иностранная организация является налогоплательщиком, а другая (дочерняя) иностранная организация является источником дивидендов.

Данная ставка налога на прибыль (подпункт 1 и 2 пункта 3 статьи 284 НК РФ) в размере 9% установлена для случаев, когда доходы в виде дивидендов получены от российских и иностранных организаций российскими

организациями. Исследуемый же случай заключается в получении иностранной организацией дивидендов от иностранной же организации, и следовательно, ставка в 20% представляется более правильной.

Таким образом, исследуемая ситуация заключается в том, что мы рассматривали доходы, полученные иностранной организацией, имеющей постоянное представительство в Российской Федерации, в виде дивидендов от другой (дочерней) иностранной организации. Действующее российское налоговое законодательство не дает возможности однозначно определить порядок налогообложения доходов в виде дивидендов, которые получены постоянным представительством иностранной организации в Российской Федерации. Мы рассмотрели два различных подхода к налогообложению дивидендов. Исходя из этого, первый подход заключается в том, что дивиденды за минусом возможных расходов могут облагаться по ставке в 20%, как доход от деятельности в РФ иностранной организации, имеющей постоянное представительство. В соответствии со вторым подходом доходы от дивидендов такой иностранной организации облагаются налогом по ставке 9% без вычета расходов постоянного представительства.

1. «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 31.07.1998 №146-ФЗ (принят ГД ФС РФ 16.07.1998) (ред. от 28.09.2010) / СПС «Консультант Плюс»

2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 5.08.2000. №117-ФЗ (принят ГД ФС РФ 19.07.2000) (ред. от 30.07.2010г.) / СПС «Консультант Плюс»

3. Нарезный В.А. Постоянное представительство иностранной организации в российском налоговом законодательстве // Финансовая газета, № 4, № 6–7, 2008 .

4. Карасева М.В. Арбитражная практика разрешения налоговых споров в России с участием иностранных юридических лиц // Международно–правовые чтения. Вып. 1. Воронеж: ВГУ, 2003. С. 237–252.

5. Рыманов А. Ю. Налоги и налогообложение. ИНФРА–М, 2010 . С. 510.