№ 03-08-05/27557 от 14.05.2015

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики в связи с письмом о порядке применения статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) сообщает следующее.

В соответствии с положениями пункта 2 статьи 269 Кодекса особый порядок налогового учета применяется при выплате процентных доходов российскими организациями, имеющими непогашенную задолженность:

- по долговому обязательству перед иностранной организацией, прямо или косвенно владеющей более 20% уставного (складочного) капитала (фонда) этой российской организации;

- по долговому обязательству перед российской организацией, признаваемой в соответствии с законодательством Российской Федерации аффилированным лицом указанной выше иностранной организации;

- по долговому обязательству, в отношении которого такое указанное выше аффилированное лицо и (или) непосредственно эта указанная выше иностранная организация выступают поручителем, гарантом или иным образом обязуются обеспечить исполнение долгового обязательства российской организации.

Любой из вариантов указанной задолженности признается в целях статьи 269 Кодекса контролируемой задолженностью перед иностранной организацией.

Порядок расчета предельной величины признаваемых расходом процентов по контролируемой задолженности предусмотрен положениями пункта 2 статьи 269 Кодекса.

Пунктом 3 статьи 269 Кодекса установлено, что в состав расходов включаются проценты по контролируемой задолженности, рассчитанные в соответствии с пунктом 2 данной статьи, но не более фактически начисленных процентов.

Согласно пункту 4 статьи 269 Кодекса положительная разница между начисленными процентами и предельными процентами, исчисленными в соответствии с порядком, установленным пунктом 2 статьи 269 Кодекса, приравнивается в целях налогообложения к дивидендам, уплаченным иностранной организации, в отношении которой существует контролируемая задолженность, и облагается налогом в соответствии с пунктом 3 статьи 284 Кодекса.

Таким образом, если поручителем российской организации – заемщика по кредитному договору является иностранная организация, владеющая 100 процентами уставного капитала этой российской организации, при этом российская организация - заимодавец не является аффилированным лицом как по отношению к указанной иностранной организации – поручителю, так и по отношению к российской организации – заемщику, то указанная задолженность признается контролируемой, а процентный доход, выплачиваемый по такому договору, учитывается российской организацией - заимодавцем в составе доходов.

Организация - заемщик определяет предельную величину контролируемой задолженности и вправе признать в качестве расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль организаций, сумму начисленных по договору займа (кредитному договору) процентов в порядке, предусмотренном статьей 269 Кодекса. При этом положительная разница между суммой начисленных процентов и суммой предельных процентов, исчисленной на основании пункта 2 статьи 269 Кодекса, приравнивается в целях налогообложения к дивидендам, выплачиваемым российской организации (банку), и не учитывается российской организацией – заемщиком в составе расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль организаций.

В случае если на конец отчетного (налогового) периода величина собственного капитала организации отрицательна, то, по мнению Департамента, проценты по займу не учитываются в составе расходов при формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций (предельные проценты равны нулю).

В таком случае начисленные проценты в полном объеме приравниваются к дивидендам, и не учитываются российской организацией – заемщиком в составе расходов.

Для организации-заимодавца (кредитора) сумма процентов по договору займа (кредитному договору) признается доходами в виде процентов по долговому обязательству в полном объеме, поскольку правила, установленные статьей 269 Кодекса, устанавливают особенности отнесения процентов по долговым обязательствам к расходам, а не к доходам. Налогообложение у источника при выплате доходов в виде процентов, выплачиваемых российскими организациями, по долговым обязательствам, оформленным договором займа (кредитным договором) с российскими организациями, Кодексом не предусмотрено.

В соответствии с пунктом 7 статьи 3 Кодекса все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов). В этой связи, по нашему мнению, при выплате российской организации положительной разницы между суммой начисленных процентов и суммой предельных процентов, исчисленной на основании пункта 2 статьи 269 Кодекса, удержание налога с дивидендов организацией-заемщиком не производится.

Одновременно сообщается, что настоящее письмо Департамента не содержит правовых норм, не конкретизирует нормативные предписания и не является нормативным правовым актом. Письменные разъяснения Минфина России по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах имеют информационно-разъяснительный характер и не препятствуют налогоплательщикам руководствоваться нормами законодательства Российской Федерации о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

Заместитель директора Департамента

А.С.Кизимов