Состав расходов иностранного представительства в России

Джубран Р. А., Абызова Е. В.

Аннотация. В статье рассмотрены особенности формирования расходов у иностранного представительства в России, внимание уделено особенностям включения в уменьшение налогооблагаемой базы расходов на командировки и представительских расходов, исследовано влияние особенностей законодательства о соглашениях об избежании двойного налогообложения и с некоторыми другими странами на величину расходов.

Annotates. In the article the peculiarities of formation of expenses of foreign representative offices in Russia, attention is paid to the peculiarities of the inclusion in the tax base reduction of costs of travel and entertainment expenses, investigated the impact of the legislation on agreements on avoidance of double taxation and several other countries expenses.

Ключевые слова: расходы, иностранное представительство, двойное налогообложение

Актуальность статьи заключается в том, что расходы, возникающие у иностранных представительств в России отличаются от состава их странах и требуют особого внимания при их определении для включения в уменьшение базы по налогу на прибыль.

Цель статьи – рассмотреть особенности расходов иностранного представительства в России.

Новизна заключается в теоретическом обосновании расходов, включаемых в состав затрат у представительства иностранной организации в России.

Итак, состав расходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль иностранными организациями, занимающимися деятельностью через постоянное представительство в Российской Федерации, определяется в том же порядке, что и для организаций, являющихся юридическими лицами по российскому законодательству, и регламентирован соответствующими статьями 25 главы НК РФ[1].

Расходы постоянного представительства, приведенные в 25 гл НК РФ, приведены на рисунке 1.

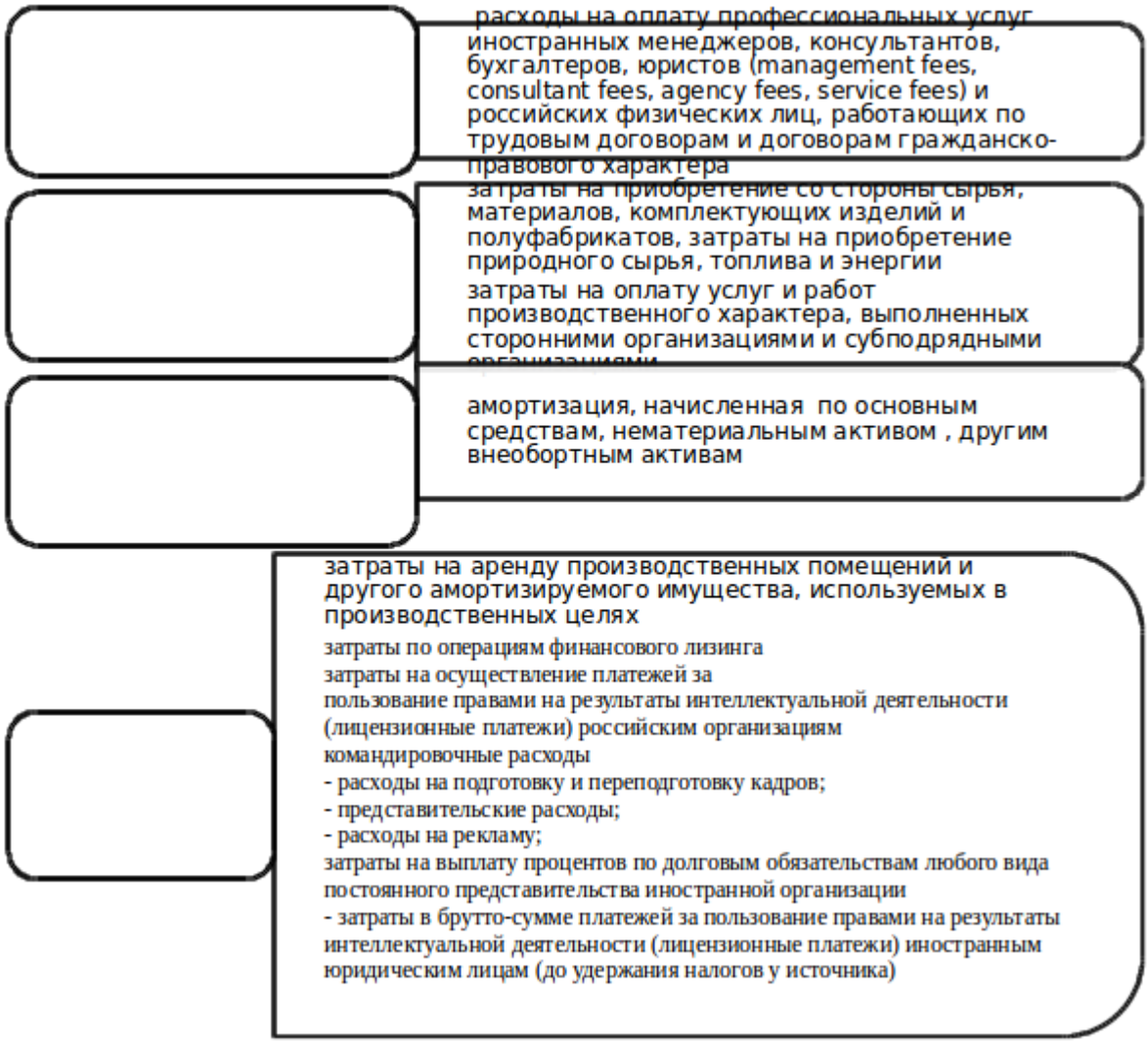

Рисунок 1 - Расходы постоянного представительства, приведенные в 25 гл НК РФ

Следует отметить, что ряд расходов, признаваемых в целях налогообложения, имеет особенности при отнесении их на расходы как российских организаций, так и постоянного представительства иностранной организации.

Так, например, представительские расходы, которые связанны с официальным приемом и обслуживанием представителей разных организаций, участвующих в переговорах, с целью установления и развития сотрудничества, включаются в расходы в размере, не выше 4% расходов представительства, пошедших на заработную плату сотрудников в отчетном периоде.

Имеют место расходы на рекламу, кроме перечисленных в НК РФ, для целей налогообложения, которые признаются в размере, не выше 1% выручки от продажи товаров, имущества и имущественных прав.

Нормирован и размер суточных, выплачиваемые сотрудникам представительства, при этом нормы утверждены Правительством РФ[1].

Командировочные расходы работников головного офиса иностранной организации, а также сотрудников иных иностранных организаций в связи с командировками в представительство организации на территории РФ не включаются в состав расходов представительства в целях налогообложения.

Наибольшую сложность в определении налоговой базы представляются расходы в виде процентов, которые начислены по долговым обязательствам, поскольку они признаются в целях

налогообложения при условии того, если размер процентов, начисленных налогоплательщиком существенно не отклоняется от среднего уровня процентов, которые взимаются по долговым обязательствам, будучи выданными в том же периоде на условиях, сопоставимых друг другу. При этом, важно отметить, что существенным отклонением размера процентов, начисленных по долговому обязательству считается отклонение не менее чем на 20% в сторону повышения или понижения от уровня процентов, начисленных по долговому обязательству в среднем размере, выданному в аналогичном квартале на условиях сопоставимых исходным. Проценты по привлеченным займам относятся к расходам с учетом особенностей, установленных ст. 269 НК РФ.

Так, расходы на выплату процентов включаются в состав расходов вне зависимости от характера или вида кредита или займа (текущего или инвестиционного). Например, расходы в виде процентов по долгосрочным инвестиционным кредитам, которые были использованы для приобретения сооружения объекта основных средств, не включаются в первоначальную стоимость данного объекта (т.е. не увеличивают ее), на основании чего могут учитываться в составе расходов.

Интересным представляется возможность, предоставленная Международным договором Российской Федерации с иностранным государством, в соответствии с которой представительство имеет возможность включать в состав расходов управленческие и общеадминистративные расходы, которые иностранная организация осуществляла на ведение деятельности представительства в России и других государствах. При этом расходы, понесенные иностранной организацией в отношении всех своих подразделений, расположенных в разных странах, передаваемых российскому представительству, должны быть обоснованы организацией в соответствии с порядком распределения подразделениями доходов иностранной организации.

Следует различать расходы, которые переданы основным офисом, распределяемые пропорционально между подразделениями организации, и расходы, относящиеся напрямую к деятельности представительства, но оплаченные головным офисом, находящимся зарубежом.

Таким образом, в состав расходов постоянного представительства в России непосредственно возможно включать расходы, которые оно понесло за рубежом на осуществление деятельности данного представительства в России, к которым в частности относятся: расходы на заработную плату сотрудников, работающих в постоянном представительстве; расходы на командировки; расходы на подготовку сотрудников отделения в России, оплаченные головным офисом организации, находящимся зарубежом.

В частности, это расходы, произведенные зарубежным юридическим лицом в отношении сотрудников своего постоянного представительства и лиц, работающих по контрактам на территории РФ. С целью решения вопроса по включению конкретных видов расходов, которые возможно отнести к постоянному представительству в России необходимо исходить из данных первичного учета затрат, представленных головным офисом и непосредственно связанных с конкретным проектом либо деятельностью представительства в России.

Налоговое законодательство РФ не содержит положений, позволяющих однозначно определить, следует ли учитывать в целях налогообложения имущество, права и обязательства, передаваемые в пределах одного юридического лица.

Однако, в соответствии со статьей Соглашения между Министерством финансов Российской Федерации и Федеральным министерством финансов Федеративной Республики Германия как компетентными органами для целей Соглашения было подтверждено, что положения п. 3 Протокола к Соглашению, о неограниченных вычетах сумм процентов при исчислении налогооблагаемой прибыли организаций не содержат ограничений относительно доли участия в капитале организации, дающей право на такие вычеты[2].

Однако приводимые положения не могут применяться в случаях, когда отсутствует экономическая целесообразность приведенного участия в капитале и к тому же участие в капитале осуществляется исключительно для получения преимуществ, предусмотренных в п. 3 Протокола. В каждом таком случае решение будет применяться по согласованию компетентных органов в рамках ст. 25 Соглашения.

Пунктом 1 Протокола к Договору между РФ и США об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 17 июня 1992 г. [3]предусмотрено, что при расчете налога на прибыль представительству разрешается произвести вычет расходов на уплату процентов, выплаченных банк, независимо от срока кредита. Этот вычет не должен быть выше ограничения, которое установлено законодательством РФ, но не ниже, чем процентная ставка, установленная лондонской межбанковской (ЛИБОР), увеличенную на умеренную надбавку за риск, предусмотренной в кредитном соглашении.

Положения, в части вычетов, производимых при исчислении прибыли расходов на рекламу, заработной платы и других расходов, приводятся в соглашениях об избежании двойного налогообложения и с некоторыми другими странами. Применяя их, следует исходить из того, что международные договоры имеют приоритет в отношении национального законодательства, если они содержат правила, отличные от национального законодательства. Существенность в различиях и возможностях его оценки, как правило вытекают из положений международного договора, как, например, из приведенных положений соглашений с Германией и США.

Таким образом, формирование состава расходов, уменьшаемых налогооблагаемую по налогу на прибыль постоянных представительств в России является достаточно спорным и влечет возникновение неоднозначных моментов. При этом всегда следует в первую очередь оперировать национальным законодательством страны, представляющей иностранную компанию. Тем не менее, Российским законодательством установлены и и регламентированы ряд приведённых норм, которые должны обязательно учитываться при формировании расходов, а также расчет налога на прибыль представительств, действующего на территории нашей страны.

ЛИТЕРАТУРА

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 26.04.2016)

2. Рабинович А. Налоговый учет в филиале иностранной организации. Распределение расходов между видами деятельности // Финансовая газета. 2015. N 36. С. 8 – 9

3. Семенихин В.В. Подразделения юридических лиц. М.: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2014. 298 с.

4. Хаванова И.А. Налоговые соглашения России // Экономико-правовой бюллетень. 2016. N 9. 160 с.

1 Семенихин В.В. Подразделения юридических лиц. М.: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2014. 298 с.

2 Хаванова И.А. Налоговые соглашения России // Экономико-правовой бюллетень. 2016. N 9. 160 с.

3 Рабинович А. Налоговый учет в филиале иностранной организации. Распределение расходов между видами деятельности // Финансовая газета. 2015. N 36. С. 8 - 9.

1 "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 26.04.2016)