

УДК 34

Налогообложение выплат иностранным лицам по договорам франчайзинга

Сергеев Сергей Витальевич

Аспирант,

Московский государственный юридический университет им. О.Е. Кутафина,
125993, Российская Федерация, Москва, ул. Садовая-Кудринская, 9;
e-mail: sergserg0210@gmail.com

Аннотация

В данной статье автор рассматривает особенности налогообложения выплат по договорам франчайзинга в адрес иностранных лиц с учетом текущего законодательства и правоприменительной практики. В начале статьи исследуются понятие договора франчайзинга и механизм налогообложения выплат по этому договору, после чего формулируются проблемы налогообложения, возникающие на практике при осуществлении лицензионных выплат иностранным лицам. На основании проведенного анализа текущей правоприменительной практики были обнаружены следующие проблемные вопросы: отсутствие четких критериев признания сублицензиара лицом, имеющим фактическое право на лицензионный доход; сложности обоснования коммерческой ценности передаваемого объекта интеллектуальной деятельности влияние регистрации договора на вычет расходов в целях исчисления налога на прибыль. С целью решения данных проблем было предложено разработать критерии (а) признания сублицензиара лицом, имеющим фактическое право на лицензионный доход и (б) критерии обоснованности лицензионных выплат на уровне официальных разъяснений. Кроме того, представляется возможным закрепление на уровне НК положения, что отсутствие регистрации лицензионного договора не должно повлечь отказ в учете расходов в целях исчисления налога на прибыль. Данные предложения, на наш взгляд, позволят обеспечить соблюдение основополагающего принципа определенности при планировании деятельности налогоплательщиков и защитит их от необоснованных претензий со стороны налоговых органов.

Для цитирования в научных исследованиях

Сергеев С.В. Налогообложение выплат иностранным лицам по договорам франчайзинга // Вопросы российского и международного права. 2018. Том 8. № 9А. С. 152-160.

Ключевые слова

Международное налогообложение, налог у источника, роялти, лицензионные платежи, право.

Введение

Франчайзинг является популярным и эффективным инструментом ведения предпринимательской деятельности на российском рынке, так как позволяет предпринимателям оптимизировать затраты и увеличить прибыль, заимствуя необходимый опыт у ведущих компаний конкретной отрасли [Еремин, 2017].

Под франчайзингом обычно понимается форма продолжительного сотрудничества между правообладателем и пользователем, при которой правообладатель предоставляет пользователю временное право на реализацию товаров и услуг под торговой маркой правообладателя на определенной территории [Филина, 2008].

В связи с тем, что все большее распространение в РФ получает практика заключения российскими организациями с иностранными правообладателями договоров франчайзинга (коммерческой концессии)¹, актуальными представляются вопросы налогообложения выплат, получаемыми иностранными правообладателями по таким договорам [Неопуло, Кобылянский, Кобылянская, 2017].

В настоящей статье рассматривается правовое регулирование и проблемы налогообложения выплат по договорам франчайзинга с учетом правоприменительной практики для целей формулирования предложений по совершенствованию российского законодательства.

Договор франчайзинга в российском праве

Договор франчайзинга получил отдельную нормативную регламентацию в ГК РФ. Так, согласно п. 1 ст. 1027 ГК РФ, по договору коммерческой концессии правообладатель обязуется предоставить пользователю за вознаграждение на срок или без указания срока право использовать в предпринимательской деятельности пользователя комплекс принадлежащих правообладателю исключительных прав, включающий право на товарный знак, знак обслуживания, а также права на другие предусмотренные договором объекты исключительных прав, в частности на коммерческое обозначение, секрет производства (ноу-хау)².

Как отмечается в научной литературе, договор франчайзинга представляет яркий пример координации экономической деятельности, осуществляемый в законодательных рамках [Кондратьева, 2015].

В юридической литературе сложились различные точки зрения о самостоятельной правовой природе договора франчайзинга. Например, существует мнение, что договор признаки франчайзинга соответствуют лицензионному договору [Тер-Овакимян, 2014]. В то же время, согласно преобладающей точке зрения, договор коммерческой концессии носит самостоятельный характер, так как [Брагинский, Витрянский, 2008]:

- сторонами договора являются субъектами предпринимательской деятельности;
- пользователю предоставляется в пользование комплекс прав;
- целью договора является продвижение товаров и услуг и расширение их сбыта;
- права и обязанности сторон имеют свою специфику;

¹ Для целей настоящей статьи понятия коммерческой концессии и франчайзинга являются взаимозаменяемыми.

² Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26.01.1996 N 14-ФЗ/"Собрание законодательства РФ", 29.01.1996, N 5, ст. 410.

– возможны различные ограничения деятельности пользователя.

Несмотря на то, что согласно п. 1 ст. 1027 ГК РФ с формальной стороны договор коммерческой концессии (франчайзинга) является отдельным видом договора и предполагает передачу комплекса исключительных прав, (в частности, товарного знака, ноу-хау, коммерческого обозначения), НК РФ³ и применимые нормы соглашений об избежании двойного налогообложения («СИДН») не содержат отдельного регулирования выплат по договорам франчайзинга, соответственно, к таким договорам применимы общие положения, регулирующие налогообложение лицензионных платежей. Это означает, что платежи (как периодические, так и разовые), выплачиваемые в рамках договора франчайзинга, для налоговых целей рассматриваются как лицензионные платежи.

Механизм налогообложения выплат по договорам франчайзинга

Выплаты по договорам франчайзинга в адрес иностранных лиц, не состоящих на налоговом учете в РФ, подлежат обложению как налогом на прибыль, так и НДС.

При выплатах в адрес таких лиц используется механизм удержания налога на прибыль и НДС у источника налоговым агентом, закрепленный в п. 1 и 2 ст. 161 НК РФ, п. 1 ст. 309, п. 1 ст. 310 НК РФ. Данный механизм предполагает, что российская организация, выступающая в качестве налогового агента, произведет расчет суммы налога на прибыль и НДС на основании применимых ставок и уплатит их в бюджет, а оставшаяся часть выплаты будет перечислена иностранному получателю.

У налоговых органов в данной ситуации отсутствует необходимость налогового администрирования лиц, не состоящих на налоговом учете в РФ. Так, в силу отсутствия у иностранного лица постановки на налоговый учет в РФ, согласно судебной практике налогового агента помимо налоговой недоимки иностранной организации могут быть взысканы также пени и штрафы⁴. Таким образом, налоговый агент имеет непосредственный интерес в осуществлении налогового администрирования в соответствии в связи с тем, что при неисполнении им своих обязанностей именно он несет негативные налоговые последствия.

Налог на прибыль

Выплаты, полученные иностранными правообладателями по договорам франчайзинга от российских компаний, рассматриваются как доходы от источника в РФ. Так, согласно пп. 4 п. 1 ст. 309 НК РФ к налогооблагаемым доходам иностранной организации, не зарегистрированной в РФ, относятся доходы от использования в РФ прав на объекты интеллектуальной собственности.

В отличие от выплат российским правообладателям, подлежащим налогообложению по ставке 20%, выплаты иностранным организациям могут полностью быть освобождены от налога у источника на основании применимого СИДН. Так, на основании Модельной конвенции по налогам на доход и капитал Организации экономического сотрудничества и развития [Model

³ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ/"Собрание законодательства РФ", 07.08.2000, N 32, ст. 3340.

⁴ Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации".

convention, www], послужившей основой для заключения РФ ряда договоров об избежании двойного налогообложения, лицензионные платежи не подлежат обложению в стране плательщика дохода, за исключением случаев, когда получатель дохода ведет в с этой стране предпринимательскую деятельность через расположенное там постоянное представительство.

Подобное правило получило закрепление в отдельных СИДН. Например, в силу п. 1 ст. 12 СИДН между Правительством РФ и Правительством Французской Республики от 26.11.1996, роялти, выплачиваемые французскому резиденту российской организацией, не подлежат налогообложению в РФ, если французский резидент является фактическим получателем дохода⁵.

Для целей применения вышеупомянутых льгот иностранный правообладатель до фактической выплаты дохода обязан предоставить российскому пользователю сертификат налогового резидентства и подтверждения фактического права на доход (подтверждение, возможности самостоятельно пользоваться и распоряжаться полученным доходом согласно ст. 7 и ст. 312 НК РФ). При отсутствии данных документов российским налоговым агентом может быть применена ставка в размере 20%.

Согласно пп. 37 п. 1 ст. 264 НК РФ, выплаты по договору франчайзинга рассматриваются как расходы российского пользователя в целях исчисления налога на прибыль при условии, что они подтверждены в соответствии с требованиями российского законодательства, а также экономически обоснованы (п. 2 ст. 252 НК РФ) [Белецкая, 2017].

Это означает, что при выплатах по договору франчайзинга в адрес лиц, которые имеют регистрацию в странах, заключивших с РФ СИДН, российская организация- налоговый агент может не только избежать удержание налога у источника, но и уменьшить прибыль на сумму платежей в адрес иностранной организации.

НДС

Согласно п. 1 ст. 148 НК РФ, предоставление комплекса прав в рамках договора франчайзинга иностранным правообладателем рассматривается как реализация на территории РФ, в связи с чем российский пользователь в соответствии с п. 1 ст. 161 НК РФ удержать НДС по ставке 18%, чтобы перечислить его в бюджет РФ.

Данное правило применимо, если иностранный получатель лицензионных платежей не ведет деятельность в РФ, приводящую к образованию постоянного представительства.

В то же время, российское налоговое законодательство содержит освобождения от НДС в отношении следующих результатов интеллектуальной деятельности, передаваемых на основании лицензионного договора: изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для электронных вычислительных машин, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау) (пп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ).

Если предметом договора франчайзинга между иностранным правообладателем и российским лицом являются как облагаемые, так и необлагаемые результаты интеллектуальной деятельности, стороны договора могут рассмотреть возможность разделения цены договора с целью избежания обложения НДС всех выплат по договору.

⁵ Конвенция между Правительством РФ и Правительством Французской Республики от 26.11.1996 "Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогов и нарушения налогового законодательства в отношении налогов на доходы и имущество"// "Собрание законодательства РФ", 24.05.1999, N 21, ст. 2527.

Проблемные вопросы налогообложения, возникающие при выплатах по договорам франчайзинга в адрес иностранных организаций

На основании проведенного исследования правоприменительной практики мы выделили следующие актуальные, на наш взгляд, проблемы, возникающие при выплатах по договорам франчайзинга в адрес иностранных правообладателей, и предложили варианты их решения:

Применение концепции фактического права на доход при выплате по договорам коммерческой субконцессии

Согласно п. 2 ст. 7 НК РФ и п. 1 ст. 312 НК РФ, освобождение лицензионных платежей по соглашению об избежании двойного налогообложения может быть применено при выплате доходов иностранному правообладателю только в случае, если иностранный правообладатель является фактическим получателем дохода, то есть лицом, которое имеет право самостоятельно распоряжаться полученным доходом.

Если же иностранный получатель дохода перечисляет все полученные лицензионные платежи иному лицу, не имеющему права на налоговую льготу, и не использует полученный доход в своей коммерческой деятельности, освобождение от налога не применяется. Данная позиция подтверждается судебной практикой, в которой рассматривается выплаты по сублицензионному договору⁶.

Проблемной представляется ситуация, когда самостоятельный иностранный правообладатель получает комплекс исключительных прав по договору коммерческой концессии и передает их российскому пользователю по договору коммерческой субконцессии. В данной ситуации налоговые органы могут прийти к выводу, что иностранный правообладатель не является фактическим получателем дохода, так как перечисляет значительную часть дохода иному иностранному лицу даже в случае, когда данный иностранный правообладатель использует часть полученного дохода в своей коммерческой деятельности, а также осуществляет определенные функции и несет коммерческие риски.

В связи с этим, представляется необходимым разработать на уровне официальных разъяснений критерии для рассмотрения сублицензиара в качестве лица, имеющего фактическое право на доход. В качестве данных критериев возможны, например, отсутствие взаимозависимости лиц, несовпадение выплат по договорам концессии и субконцессии, наличие у иностранного правообладателя иных доходов от коммерческой деятельности и т.п.).

Экономическое обоснование выплат по договору франчайзинга

В соответствии с п. 2 ст. 252 НК РФ, расходы на уплату лицензионных платежей должны быть экономически обоснованными и подтверждены в соответствии с требованиями российского законодательства.

Согласно существующей практике, налоговые органы могут оспаривать лицензионные платежи ссылаясь на отсутствие коммерческой ценности передаваемых прав⁷. Принимая во внимание, что одним из условий признания расходов является их экономическая обоснованность, лицензионные платежи не могут быть учтены при исчислении налоговой базы

⁶ Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 04.08.2015 года №А40-12815/15// Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

⁷ Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 25.02.2015 N 09АП-56340/2014 по делу N А40-28065/13// Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

по налогу на прибыль в случае если передаваемые объекты интеллектуальной деятельности являются общедоступной информацией, не имеющей коммерческой ценности⁸.

В то же время, отсутствие на уровне законодательства и официальных разъяснений определения понятия коммерческая ценность результатов интеллектуальной деятельности позволяет налоговым органам субъективно рассматривать полученные налогоплательщиком результаты интеллектуальной деятельности и фактически оценивать расходы с точки зрения их допустимости, что не предусмотрено налоговым законодательством⁹.

Возможным решением в данном случае представляется закрепление на уровне законодательства/официальных рекомендаций примерного перечня оснований, по которым выплаты по договору франчайзинга не признаются обоснованными, например, их общая известность, копирование информации из публичных источников и т.д.

Отсутствие регистрации как основание отказа в налоговом вычете

Согласно официальным разъяснениям Минфина России, российский пользователь не может признать расходы на выплаты лицензионных платежей, если передача прав не зарегистрирована в установленном порядке¹⁰.

В то же время, согласно российскому налоговому законодательству, отсутствие регистрации передачи прав не является самостоятельным основанием для отказа в вычете расходов в целях исчисления налога на прибыль. В случае удовлетворения требований об обоснованности и документов расходы должны быть учтены в налоговых целях.

Эта позиция подтверждается существующей судебной практикой, согласно которой нарушение порядка заключения сделок отношения влияет на гражданско-правовые, но не налоговые правоотношения в силу ст. 2 ГК РФ¹¹. Это означает, что отсутствие регистрации не влияет на возможность налогового учета расходов по договору франчайзинга.

В целях избежания дальнейших противоречий между налогоплательщиками и налоговыми органами представляется возможным добавить в НК РФ положения, согласно которым расходы признаются вне зависимости от регистрации договора при условии реальности исполнения сделки.

Заключение

Договор франчайзинга является самостоятельным видом договора, предполагающим передачу иностранным правообладателем российскому пользователю комплекса иностранным правообладателем исключительных прав для использования в определенной отрасли деятельности.

Платежи по договору франчайзинга в адрес иностранных правообладателей подлежат обложению как налогом на прибыль, так и НДС, которые удерживаются источником выплаты - российской компанией, которая единолично несет негативные последствия неуплаты или неполной уплаты налогов.

⁸ Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 25 февраля 2015 года по делу № А40-28065/13// Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

⁹ Данная проблема затрагивает платежи за ноу-хау, базы данных и программы.

¹⁰ Письмо Минфина России от 14.11.2016 N 03-03-06/1/66442//Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

¹¹ Постановление ФАС Волго-Вятского округа в Постановлении от 07.10.2010 N А43-40137/2009.

На основании проведенного анализа текущей правоприменительной практики были обнаружены следующие проблемные вопросы:

- отсутствие четких критериев признания сублицензиара лицом, имеющим фактическое право на лицензионный доход;
- сложности обоснования коммерческой ценности передаваемого объекта интеллектуальной деятельности
- влияние регистрации договора на вычет расходов в целях исчисления налога на прибыль.

С целью решения данных проблем было предложено разработать критерии (а) признания сублицензиара лицом, имеющим фактическое право на лицензионный доход и (б) критерии обоснованности лицензионных выплат на уровне официальных разъяснений. Кроме того, представляется возможным закрепление на уровне НК положения, что отсутствие регистрации лицензионного договора не должно повлечь отказ в учете расходов в целях исчисления налога на прибыль. Данные предложения, на наш взгляд, позволят обеспечить соблюдение основополагающего принципа определенности при планировании деятельности налогоплательщиков и защитит их от необоснованных претензий со стороны налоговых органов.

Библиография

1. Беленец П.С. Основные тенденции и проблемы развития франчайзинга в России // Территория новых возможностей. 2014. №3 (26). С. 9-19.
2. Белецкая Ю.А. Коммерческая концессия: налоговый учет у сторон договора // Налог на прибыль: учет доходов и расходов. 2017. № 11. URL: <http://base.garant.ru/77651199/>
3. Брагинский М.И., Витрянский В.В. Договорное право. М.: Статут, 2008. Кн. 3: Договоры о выполнении работ и оказании услуг. С. 984-985.
4. Еремин А.А. Франчайзинг и договор коммерческой концессии: теория и практика применения. М.: Юстицинформ, 2017. 208 с.
5. Кондратьева Е.А. Коммерческая концессия как правовая форма координации экономической деятельности: ключевые аспекты // Право и экономика. 2015. № 3. С. 57.
6. Лаптев Г.А. Практика применения договора коммерческой концессии в современной российской правовой действительности // Юрист. 2014. № 11. С. 32.
7. Неопуло К.Л., Кобылянский В.И., Кобылянская А.В. Анализ особенностей трансакционных издержек оппортунизма во франчайзинге // Международный бухгалтерский учет. 2017. № 18. С. 1088-1102.
8. Стригунова Д.П. Договор франчайзинга в российском праве // Вестник ВолГУ. Серия 5: Юриспруденция. 2015. №2. С. 410.
9. Тер-Овакимян А.А. Международный договор франчайзинга и договор коммерческой концессии // Актуальные проблемы российского права. 2014. № 6. С. 1248-1253.
10. Титова М.Н. О месте франчайзинга в системе правового регулирования инвестиционной деятельности // Право и экономика. 2014. № 9. С. 28-29.

Taxation of franchise payments to foreign persons

Sergei V. Sergeev

Postgraduate,
Kutafin Moscow State Law University,
125993, 9, Sadovaya-Kudrinskaya st., Moscow, Russian Federation;
e-mail: sergserg0210@gmail.com

Sergei V. Sergeev

Abstract

In this article, the author examines the specifics of taxation of payments under franchise agreements to foreign persons, taking into account current legislation and law enforcement practice. At the beginning of the article, the concept of a franchise agreement and the mechanism of taxation of payments under this agreement are explored, after which problems of taxation arising in practice in the implementation of license payments to foreign persons are formulated. Based on the analysis of current law enforcement practice, the following problematic issues were discovered: the lack of clear criteria for the recognition of a sublicensee as a person with a de facto right to a license income; the difficulty of justifying the commercial value of the transferred object of intellectual activity the impact of registration of the contract on the deduction of expenses in order to calculate the income tax. In order to solve these problems, it was proposed to develop criteria for (a) recognition of a sublicensee by a person who has a de facto right to license income and (b) criteria for the validity of license payments at the level of official clarifications. In addition, it seems possible to fix that the absence of registration of a license agreement should not entail a refusal to account for expenses in order to calculate the income tax. These proposals, in our opinion, will ensure compliance with the fundamental principle of certainty when planning the activities of taxpayers and protect them from unfounded claims by the tax authorities.

For citation

Sergeev S.V. (2018) Nalogooblozhenie vyplat inostrannym litsam po dogovoram franchaizinga [Taxation of franchise payments to foreign persons]. *Voprosy rossiiskogo i mezhdunarodnogo prava* [Matters of Russian and International Law], 8 (9A), pp. 152-160.

Keywords

International taxation, withholding tax, royalties, license payments, law.

References

1. Belenets P.S. (2014) Osnovnye tendentsii i problemy razvitiya franchaizinga v Rossii [The main trends and problems of development of franchising in Russia]. *Territoriya novykh vozmozhnostei* [Territory of new opportunities], 3 (26), pp. 9-19.
2. Beletskaya Yu.A. (2017) Kommercheskaya kontsessiya: nalogovyi uchet u storon dogovora [Commercial concession: tax accounting of the parties to the contract]. *Nalog na pribyl': uchet dokhodov i raskhodov* [Income tax: accounting of income and expenses], 11. Available at: <http://base.garant.ru/77651199/> [Accessed 09/09/2018]
3. Braginskii M.I., Vitryanskii V.V. (2008) *Dogovornoe parvo* [Contract law]. Moscow: Statut Publ. Vol. 3.
4. Eremin A.A. (2017) *Franchaizing i dogovor kommercheskoi kontsessii: teoriya i praktika primeneniya* [Franchising and commercial concession agreement: theory and practice of application]. Moscow: Yustitsinform Publ.
5. Kondrat'eva E.A. (2015) Kommercheskaya kontsessiya kak pravovaya forma koordinatsii ekonomicheskoi deyatel'nosti: klyuchevye aspekty [Commercial concession as a legal form of coordination of economic activities: key aspects]. *Pravo i ekonomika* [Law and Economics], 3, p. 57.
6. Laptev G.A. (2014) Praktika primeneniya dogovora kommercheskoi kontsessii v sovremennoi rossiiskoi pravovoi deistvitel'nosti [Practice of application of the contract of commercial concession in the modern Russian legal reality]. *Yurist* [Lawyer], 11, p. 32.
7. Neopulo K.L., Kobylyanskii V.I., Kobylyanskaya A.V. (2017) Analiz osobennostei transaktsionnykh izderzhkek opportunizma vo franchaizinge [Analysis of the transaction costs of opportunism in franchising]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet* [International Accounting], 18, pp. 1088-1102.
8. Strigunova D.P. (2015) Dogovor franchaizinga v rossiiskom prave [Franchising agreement in Russian law]. *Vestnik VolGU. Seriya 5: Yurisprudentsiya* [VolSU Herald in Law], 2, p. 410.
9. Ter-Ovakimyan A.A. (2014) Mezhdunarodnyi dogovor franchaizinga i dogovor kommercheskoi kontsessii [International franchise agreement and commercial concession agreement]. *Aktual'nye problemy rossiiskogo prava* [Actual problems of Russian law], 6, pp. 1248-1253.

10. Titova M.N. (2014) O meste franchaizinga v sisteme pravovogo regulirovaniya investitsionnoi deyatel'nosti [On the place of franchising in the system of legal regulation of investment activity]. *Pravo i ekonomika* [Law and Economics], 9, pp. 28-29.