

Выплаты роялти по лицензионному договору с иностранной организацией.

Налогообложение в РФ

Некоторые практические схемы, связанные с выплатой роялти нерезиденту, были рассмотрены в статье на сайте Roche & Duffay:

<http://www.rocche-duffay.ru/articles/royalty.htm>

Остановимся теперь подробнее на вопросах налогообложения в России лицензионных выплат, получаемых иностранной организацией. Мы предполагаем, что эти доходы не связаны с деятельностью в РФ через постоянное представительство.

Лицензионные договоры подлежат обязательной регистрации в соответствующих органах. Без такой регистрации договор является недействительным, то есть не имеющим юридических последствий (кроме последствий его недействительности).

Положения о регистрации договоров содержатся в п.6 ст.10 Патентного закона; ст.27 Закона РФ «О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров»; ст.13 Закона РФ «О правовой охране программ для электронных вычислительных машин и баз данных»; ст.9 Закона РФ «О правовой охране топологий интегральных микросхем»; ст.16 Закона РФ «О селекционных достижениях».

В частности, лицензионные договоры с использованием изобретений, промышленных образцов, полезных моделей, товарных знаков и знаков обслуживания подлежат обязательной регистрации в Роспатенте.

Существуют отдельные исключения из общего правила о регистрации. Так, можно заметить, что ст. 257.3 НК (в отличие, кстати, от правил бухгалтерского учета, ПБУ 14/2000) относит к нематериальным активам, помимо патентов, товарных знаков и т.д., также владение «ноу-хау», секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта. Действующее законодательство об интеллектуальной собственности не предусматривает государственной регистрации таких объектов. Однако в целом практическая ценность подобных исключений невысока, так как в отсутствие государственной регистрации возникают значительные затруднения при подтверждении самого факта приобретения, а также производственного назначения и учетной стоимости этих активов.

Налог на прибыль организаций

Согласно ст. 309.1.4 НК, доходы от использования в РФ прав на объекты интеллектуальной собственности входят в список доходов, облагаемых налогом у источника выплаты. Сюда входят платежи за использование патентов, товарных знаков и т.д. Ставка налога у источника по данному виду дохода составляет 20%, согласно ст. 310 и 284 НК. Однако эта ставка может корректироваться международным соглашением между Россией и страной местонахождения получателя дохода.

Россия имеет более 50 таких соглашений, почти все они предусматривают нулевую или пониженную ставку налога. В частности, соглашение с Кипром предусматривает нулевую ставку.

Подробнее о международных налоговых соглашениях России см. обзор на сайте Roche & Duffay.

http://www.rocche-duffay.ru/articles/ddt_russia.htm

Налог удерживается и уплачивается в бюджет плательщиком дохода, действующим в качестве налогового агента (ст. 310 НК). Для применения пониженной или нулевой ставки плательщик должен получить от иностранной организации подтверждение о том, что она имеет постоянное местонахождение в государстве, с которым у России есть налоговый договор, заверенное компетентным органом иностранного государства (ст. 310.3 НК).

Для самого плательщика дохода (российской организации) возможна двоякая ситуация, в зависимости от положений его договора с иностранной организацией.

Если российская организация приобретает у иностранной все исключительные права на объект интеллектуальной собственности, то приобретаемые права являются нематериальным активом (мы предполагаем, что срок использования прав превышает 12 месяцев, а стоимость превышает 10000 руб., ст. 256.1 НК). В соответствии с этим начисляется его амортизация для целей налога на прибыль.

Если же речь идет лишь о передаче прав на использование объекта интеллектуальной собственности по лицензионному договору (а именно этот случай нас в первую очередь интересует), то данные выплаты являются для российской организации расходами для целей налога на прибыль (ст. 264.1.37 НК; для программ и баз данных - ст. 264.1.26 НК). Естественно, для этого они, как и любые другие расходы, должны быть экономически оправданы и документально подтверждены (ст. 252 НК).

Налог на добавленную стоимость

Для целей обложения НДС доходы от передачи в собственность или переуступке патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав или иных аналогичных прав приравниваются к доходам от оказания услуг. При этом если покупатель услуг (в нашем случае - лицензиат) находится в РФ, то местом реализации считается территория РФ (ст. 148.1.4 НК). Поэтому у иностранной организации возникает налоговая база по НДС.

При отсутствии налоговой регистрации в РФ у иностранной организации налог исчисляет и уплачивает в бюджет покупатель (Лицензиат), выступающий в качестве налогового агента (ст. 161 НК). Для самого налогового агента уплаченная сумма НДС является налоговым вычетом.

Для признания этой суммы налоговым вычетом все операции должны быть соответствующим образом документированы: договор; акт приема-передачи и (или) инвойс; платежные документы в части лицензионных выплат и НДС; документы, свидетельствующие о производственном назначении приобретаемых прав. При приобретении нематериальных активов необходимым условием для осуществления налогового вычета является их постановка на бухгалтерский учет.

Счет-фактуру продавец в данном случае не выставляет, так как не состоит на налоговом учете. Некоторые специалисты предлагают, чтобы покупатель (налоговый агент) «для систематизации

учета» самостоятельно выписывал по данной операции счет-фактуру с выделением НДС и учитывал ее в своей книге покупок (Р.П.Булыга, С.Е.Комаров, В.Ю.Лаптев: АҚДИ «Экономика и жизнь», N 9, 2002). Однако явно нормативные акты подобной возможности не предусматривают.

Рекомендуется сумму налога, подлежащую удержанию и перечислению в бюджет, в явном виде выделять в договорах между российской и иностранной организациями и (или) инвойсах. Однако данное условие не является обязательным.

Резюме

Случай 1.

Международный налоговый договор отсутствует. Лицензиат (российская организация) выплачивает Лицензиару (иностранной организации) роялти по лицензионному договору, зарегистрированному в установленном порядке.

Эти выплаты облагаются и НДС, и налогом у источника выплаты. В обоих случаях Лицензиат является налоговым агентом, то есть удерживает и уплачивает в бюджет налог.

Для Лицензиата уплаченный НДС является налоговым вычетом, а остальная уплаченная сумма - расходами для целей налога на прибыль.

Случай 2.

Имеется международный налоговый договор между Россией и страной местонахождения Лицензиара. Лицензиат (российская организация) выплачивает Лицензиару (иностранной организации) роялти по лицензионному договору, зарегистрированному в установленном порядке.

Эти выплаты облагаются НДС. Налогом у источника выплаты не взимается или взимается по (пониженной) ставке, предусмотренной налоговым договором. Лицензиат является налоговым агентом по НДС, а в случае ненулевой ставки - и по налогу у источника. Для применения пониженной (нулевой) ставки необходимо подтверждение местонахождения Лицензиара компетентным органом иностранного государства.

Для Лицензиата уплаченный НДС является налоговым вычетом, а остальная уплаченная сумма - расходами для целей налога на прибыль.

Примеры

Пример 1.

Лицензиат (российская организация) должен выплатить Лицензиару (компанию, зарегистрированной на Британских Виргинских островах) 120000 руб. по лицензионному договору. Налоговый договор с БВО отсутствует.

Лицензиат удерживает и уплачивает в бюджет 20000 руб. НДС и 20000 руб. налога у источника. Лицензиару перечисляется 80000 руб. Лицензиат имеет 20000 руб. налогового вычета по НДС и 100000 руб. расходов для целей налога на прибыль.

(На БВО налога не возникает.)

Пример 2.

Лицензиат (российская организация) должен выплатить Лицензиару (компания, резидентной на Кипре) 120000 руб. по лицензионному договору. Налоговый договор с Кипром предусматривают нулевую ставку налога у источника на роялти. Подтверждение местонахождения Лицензиара имеется.

Лицензиат удерживает и уплачивает в бюджет 20000 руб. НДС. Лицензиару перечисляется 100000 руб. Лицензиат имеет 20000 руб. налогового вычета по НДС и 100000 руб. расходов для целей налога на прибыль.

(На Кипре полученный доход, вообще говоря, облагается налогом по ставке 10%, с возможностью минимизации, см. выше.)

Примечание. Отметим, что НДС исчисляется по ставке 20% от суммы договора без НДС (то есть около 16,67% от общей суммы), налог у источника - по ставке 20% (или по ставке, предусмотренной международным договором) также от суммы договора без НДС.

Материал подготовлен компанией Roche & Duffay

тел. (095) 790-2660; 924-1300

2003 г.