**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ДЕПАРТАМЕНТ НАЛОГОВОЙ И ТАМОЖЕННО-ТАРИФНОЙ ПОЛИТИКИ**

**ПИСЬМО**

**от 27 октября 2014 г. N 03-08-05/54304**

**ОБ ОСОБЕННОСТЯХ УЧЕТА ПРОЦЕНТОВ ПО ДОЛГОВЫМ ОБЯЗАТЕЛЬСТВАМ В ЦЕЛЯХ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

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

В соответствии с пунктом 2 статьи 269 Кодекса, если налогоплательщик - российская организация имеет непогашенную задолженность по долговому обязательству перед иностранной организацией, прямо или косвенно владеющей более чем 20 процентами уставного (складочного) капитала (фонда) этой российской организации, либо по долговому обязательству перед российской организацией, признаваемой в соответствии с законодательством Российской Федерации аффилированным лицом указанной иностранной организации, а также по долговому обязательству, в отношении которого такое аффилированное лицо и (или) непосредственно эта иностранная организация выступают поручителем, гарантом или иным образом обязуются обеспечить исполнение долгового обязательства российской организации (далее - контролируемая задолженность перед иностранной организацией), и если размер контролируемой задолженности перед иностранной организацией более чем в 3 раза (для банков, а также для организаций, занимающихся исключительно лизинговой деятельностью, более чем в 12,5 раза) превышает разницу между суммой активов и величиной обязательств налогоплательщика - российской организации (далее - собственный капитал) на последнее число отчетного (налогового) периода, при определении предельного размера процентов, подлежащих включению в состав расходов, с учетом положений пункта 1 статьи 269 Кодекса применяются правила, установленные статьей 269 Кодекса.

Налогоплательщик обязан на последнее число каждого отчетного (налогового) периода исчислять предельную величину признаваемых расходом процентов по контролируемой задолженности путем деления суммы процентов, начисленных налогоплательщиком в каждом отчетном (налоговом) периоде по контролируемой задолженности, на коэффициент капитализации, рассчитываемый на последнюю отчетную дату соответствующего отчетного (налогового) периода.

Коэффициент капитализации определяется путем деления величины соответствующей непогашенной контролируемой задолженности на величину собственного капитала, соответствующую доле прямого или косвенного участия этой иностранной организации в уставном (складочном) капитале (фонде) российской организации, и деления полученного результата на три (для банков и организаций, занимающихся лизинговой деятельностью, - на двенадцать с половиной).

При определении величины собственного капитала в расчет не принимаются суммы долговых обязательств в виде задолженности по налогам и сборам, включая текущую задолженность по уплате налогов и сборов, суммы отсрочек, рассрочек и инвестиционного налогового кредита.

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 российская организация, более 20 процентов которой принадлежит иностранной организации, заключила договор займа (кредитный договор) с российской организацией (банком), не являющейся аффилированным лицом как по отношению к указанной иностранной организации и поручителю (иностранной организации, аффилированной с учредителем), так и по отношению к российской организации, являющейся заемщиком, то указанная задолженность признается контролируемой, а процентный доход, выплачиваемый по такому договору, учитывается российской организацией 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 иностранным организациям, и не учитывается российской организацией - заемщиком в составе расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль организаций. Налогообложение выплачиваемых дивидендов производится российской организацией в виде удержания налога у источника.

Одновременно следует учитывать, что фактически выплата положительной разницы между суммой начисленных процентов и суммой предельных процентов, исчисленной на основании пункта 2 статьи 269 Кодекса, осуществляется российской организации, а не иностранной организации. При этом 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 организациям, 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 сообщаем, что настоящее письмо Департамента не содержит правовых норм, не конкретизирует нормативные предписания и не является нормативно 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 налоговой и таможенно-тарифной политики

А.С. Кизимов