Петров Борис Владимирович. Налогообложение иностранных юридических лиц в России : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 Москва, 1997 123 с. РГБ ОД, 61:98-8/301-8

**Содержание к диссертации**

Введение

Глава 1. Развитие системы налогообложения иностранных юридических лиц в России 9

1.1. Иностранные юридические лица в системе российского налогообложения (теоретический аспект) 9

1.2, Формирование системы налогообложения иностранных юридических лиц в России (исторический опыт) 17

Глава 2. Анализ современной отечественной и зарубежной практики налогообложения иностранных юридических лиц 38

2.1. Анализ налоговых платежей иностранных юридических лиц действующих в г. Москве 38

2.2. Зарубежный опыт налогообложения иностранных юридических лиц 51

Глава 3. Совершенствование порядка определения статуса и налогообложения прибыли "(дохода) иностранных юридических лиц в России 64

3.1. Изменение порядка определения налогового статуса иностранных юридических лиц по их деятельности в России 64

3.2. Совершенствование налогообложения прибыли (дохода) иностранных юридических лиц 75

Заключение и рекомендации 90

Приложения 99

Список используемой литературы 111

**Введение к работе**

Актуальность темы исследования. Развитие рыночных отношений в России, задачи подъема ее экономики, интеграция в мировой экономический процесс обусло-ловливают необходимость масштабного привлечения в экономику страны иностранного капитала. Одной из форм такого сотрудничества является непосредственная работа на российском экономическом пространстве иностранных юридических лиц, действующих в России через свои отделения. Их количество постоянно увеличивается и только в Москве в 1Э97году превысило 10 тысяч. Развернувшееся в последние годы в связи с реформированием налоговой системы России обсуждение проектов Налогового Кодекса, помимо прочего, показало, что предлагаемые нововведения в незначительной степени коснулись развития теоретических подходов и совершенствования практики налогообложения иностранных юридических лиц, действующих в России. "Уровень действующего правового обеспечения иностранных инвестиций вообще, и в том числе иностранных юридических лиц. и инвестиционный климат в стране оценивается как неудовлетворительный"1. В сентябре 1994 года международный журнал "Евромани" ставил Россию по надежности инвестирования капитала на 136 место, вместо 129 места в 1992 году, из 170 стран2. Факторами такой низкой степени надежности иностранных инвестиций, помимо общей политической и экономической нестабильности в стране, как отмечают указанные специалисты, являются: - противоречивость, нестабильность и незавершенность правового обеспечения, что заключается в отсутствии законов "Об изменениях и дополнениях к закону "Об - Лебедев В. Иностранные инвестиции в России: что тормозит развитие. Иностранный капитал в России, 1995, N 13-14. " - Иностранные инвестиции в России. Современное состояние и пе репеті вы М., Международные отношения, 1995, с. 1214. иностранных инвестициях", "О свободных экономических зонах", "О концессионных договорах с российскими и иностранными инвесторами'7 и др.; жесткая и непредсказуемая налоговая политика, внезапные изменения таможенных положений по товарам, необходимым для инвестиционных проектов; неконкурентоспособный уровень налогов, тарифов и льгот по сравнению с другими странами; отсутствие однозначности позиции государственных органов при решении вопросов по иностранным инвестициям и налогообложению нерезидентов.

Как видим, в России пока далеки до исполнения принципы налогообложения, определенные А. Смитом в своем классическом сочинении "Исследование о приро де и причинах богатства народов," - всеобщность, справедливость, определенность и удобность. Российская экономическая наука оказалась не готовой дать рекомен дации по цивилизованному взаимодействию с иностранными Фирмами, соответ ствующему принятым в мировой практике нормам. Это ставит в актуальную задачу построения такого экономического и правового механизма взаимоотношений с ино странными юридическими лицами, который одновременно обеспечивал бы их заин тересованность в расширении деятельности в народном хозяйстве России в объ емах и направлениях, соответствующих интересам страны, и был бы выгоден для ее экономики и бюджета. Одним из центральных рычагов этого механизма является научно обоснованная система налогообложения нерезидентов, которая наряду с задачей по стимулированию привлекательности ооссийского рынка для иностранно го капитала, должна обеспечить максимально возможные налоговые поступле ния в федеральный и региональные бюджеты России. (8 нашем исследовании с целью сокращения термина "иностранное юридическое лицо" мы используем термин "нерезидент", закрепленный Законом РФ "О валюте и валютном шшшш регулировании в РФ".)

Следует отметить, что специальных исследований по этой проблеме автором не обнаружено.

Цель и задачи исследования. Цель заключается в том, чтобы на основе теоретического обобщения исторического, современного российского и зарубежного опыта налогообложения нерезидентов, научного анализа системы правового регулирования их деятельности и практики взимания налогов, сложившейся в 90-е годы, раскрыть финансовый механизм эффективного налогообложения иностранных юридических лиц в России.

Для достижения этой цели в диссертации поставлены следующие задачи: - теоретически обобщить исторический опыт, практику и тенденции формирования и развития системы налогообложения иностранных юридических лиц в России в X- XX веках; - выявить на основе анализа результатов деятельности иностранных юридических лиц в г.Москве в 1990-1996 гг. тенденции в изменении налоговых поступлений; - систематизировать правовые и экономические принципы действующей в на стоящее время практики налогообложения иностранных юридических лиц в России с целью выработки предложений по их корректировке; исследовать зарубежный опыт налогообложения иностранных юридических лиц с учетом практики применения международных соглашений и сформулировать предложения по его использованию в условиях России: обосновать пути совершенствования порядка определения статуса иностранных юридических лиц как субъектов налогообложения с учетом изучения зарубежного и российского законодательства и практики; разработать и аргументировать предложения по совершенствованию порядка учета сЬинансово-хозяйственной деятельности и отчетности как источников контроля за формированием и исчислением налогооблагаемой базы иностранных юридических лиц в России; - проанализировать методику формирования механизма налогообложения прибыли (дохода) иностранных юридических лиц с целью ее совершенствования.

Предметом исследования является система налогообложения иностранных юридических лиц, осуществляющих деятельность на территории России. В виду исключительных особенностей, отличающих налогообложение нерезидентов от российских предприятий, а также по причине отсутствия исследований, основное внимание в диссертации уделяется налогообложению их прибыли и доходов.

Объектом исследования послужила финансово-хозяйственная деятельность иностранных юридических лиц, действующих в России через свои отделения, Филиалы, агентства, стройплощадки и другие структурные образования.

Методологические и теоретические основы исследования. Методология исследования включает исторический анализ становления системы налогообложения иностранных юридических лиц в России, сравнительный анализ сложившихся в современный период методов и практики налогообложения иностранных юридических лиц в разных странах, анализ международных соглашений об избежании двойного налогообложения, анализ действующих законодательных и нормативных актов Российской Федерации, методы обобщения и синтеза, статистические и экономико-математические методы обработки фактических данных.

При подготовке диссертации были изучены труды авторов, заложившие основу современных налоговых систем, таких как: Смит А., Рикардо Д., Милль Д., работы современных исследователей сЬинансовои науки, теории и практики налогов России таких как: Горский И.В., Грязнова А.Г., Кашин В.А., Князев В.Г.. Никольский П.С,

Оськин В.Н., Павлова Л. П.. Петрова ПВ,, Родионова В.М., Химичева Н.И., Черник Д.Г., Шиенок М.И.. и другие. Изучение исторического аспекта формирования системы налогообложения иностранных юридических лиц в России осуществлено на основе анализа трудов Бутковского В., Гагамейстера Ю.А., Донгарова А.Г., Лященко П.И.. Мордвинова Н.С., Оля П.В., Озерова И.Х., Струмилина С.Г., Тургенева Н.И., Толстого Д., российских историков Карамзина Н.М., Ключевского В.О., Соловьева СМ. и др. Правовой и фактологической основой диссертации явились законодательные акты Российской империи, Советского Союза и Российской Федерации по проблемам налоговой системы, включая налогообложение иностранных юридических лиц: нормативные акты, инструкции, письма, разъяснения, консультации Министерства финансов РФ и Госналогслужбы РФ; международные соглашения по налогам: статистическая информация по налогообложению иностранных юридических лиц, действующих в г. Москве, за 1990-1997 годы.

Научная новизна выполненной работы заключается в том, что в отечественной экономической науке осуществлено целевое исследование сущности, роли и механизма налогообложения иностранных юридических лиц в России, рассматриваемое как результат взаимодействия экономической политики, фискальных интересов государства и требований налоговой системы. К основным научным результатам, полученным лично автором диссертации, относится следующее: 1. Раскрыты сущность, принципы и тенденции формирования системы налогообложения иностранных юридических лиц в России. Выявлены периоды развития этой системы и зарождения теоретических основ налогообложения нерезидентов; 1. Разработаны и научно обоснованы предложения по использованию зарубежного опыта налогообложения нерезидентов. Показана необходимость сближения отечественного налогового законодательства с мировыми стандартами налогообло- жения международной деятельности;

Осуществлено теоретическое обоснование налогового статуса деятельности иностранных юридических лиц на территории России, увязанное с международным понятием постоянного представительства. Доказана неравнозначность интересов в заключенных (на основе типовой конвенции стран членов ОЭСР) Соглашениях об избежании двойного налогообложения между Россией и развитыми странами. Рекомендовано использовать в большой мере типовую конвенцию ООН.

Предложены пути совершенствования механизма налогообложения прибыли (дохода) иностранных юридических лиц действующих в России и в частности строительных компаний;

Аргументировано введение форм учета финансово-хозяйственной деятельности для целей налогообложения и разработаны предложения по организации бухгалтерского учета в постоянных представительствах иностранных юридических лиц в России;

Выявлены современные тенденции налоговых поступлений в бюджет России от нерезидентов, выводы по которым, позволят повысить эффективность налоговой политики России по отношению к иностранным инвесторам.

Практическая значимость результатов исследования состоит в повышении эффективности налогообложения иностранных юридических лиц в России и привлечении иностранных инвестиций. Рекомендации диссертанта могут быть использованы законодательными органами при разработке внутренних и международных нормативных актов, учитывающих вопросы налоговой политики относительно нерезидентов. Налоговые органы различных уровней могут использовать положения диссертации связанные с определением налогового статуса, механизмом исчисления налогооблагаемой прибыли, прогнозированием возможных поступлений налогов и др. с иностранных юридических лиц. действующих в России через постоянные представительства. Материалы диссертации возможно использовать в учебном процесе преподавания учебных дисциплин "Налоги и налогообложение", "Финансы" и др.

Апробация результатов исследования заключается в том: что выводы и рекомендации автора по совершенствованию основных элементов механизма налогообложения иностранных юридических лиц (постановка иностранных налогоплательщиков на учет, организация налогового и бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности и отчетности, определение их налогового статуса, Формирование налогооблагаемой базы по прибыли и доходам) были учтены при разработке нормативных и инструктивных документов, в письмах и разъяснениях Госналогслужбы РФ и в проекте Налогового Кодекса Российской Федерации.

Материалы исследования используются при чтении лекций в Финансовой академии при Правительстве РФ, Академии бюджета и финансов при Минфине РФ, Учебном центре при ГНИ по г. Москве, на семинарах Госналогслужбы РФ . Автором опубликовано свыше 35 статей, в том числе по проблемам диссертации 16 статей, общим объемом 7,2 п.л.

## Иностранные юридические лица в системе российского налогообложения (теоретический аспект)

В условиях рыночной экономики налоги - один из рычагов государства, с по-мощью которого оно может регулировать процессы, происходящие е обществе, экономике и социальной жизни. "В налогах воплощено экономически выраженное существование государства" — обоснованно сформулировал классик экономической теории К. Маркс3. Налоговая система возникла и развивалась вместе с государством. Неотъемлемой составной частью общей системы налогообложения России, как показало исследование, является и налогообложение иностранных юридических лиц. Обобщение исторического опыта развития системы налогообложения иностранных юридических лиц {см. 1.2) выявило, что это развитие осуществлялось в соответствии и параллельно с теоретическим пониманием сущности, значения и функций налогов.

Перестройка экономической системы СССР, осуществлявшаяся в серии экономических экспериментов, привела к і урсу, опирающемуся на возрастание предпринимательской активности российских и иностранных предприятий. Принципиально важным в демократизации экономической жизни страны, включая развитие внешнеэкономических связей, следует считать принятие в начале 90-х годов Закона РСФСР "О собственности в РСФСР". Закон "О собственности в РСФСР" обозначил правовое поле для хозяйственной деятельности иностранных юридических лиц в России. "Иностранные юридические лица, - говорится е этом Законе, - вправе иметь на территории РСФСР в собственности промышленные и другие предприятия, здания, сооружения для целей осуществления ими хозяйственной и другой деятельности в случаях и порядке, установленных законодательными актами РСФСР". Закон РСФСР "О предприятиях и предпринимательской деятельности" декларировал гарантии предпринимательской деятельности: "В РСФСР гарантируется: ... защита прав и интересов субъектов предпринимательской деятельности, действующих на территории РСФСР, других союзных республик и иностранных государств на основе международных соглашений...".

Таким образом, к началу периода становления принципов хозяйствования в рыночных условиях в стране возникли основы правовой базы, позволяющей привлекать иностранные инвестиции в российскую экономику.

Следует, однако, отметить, что начало правового регулирования налогообложения деятельности иностранных юридических лиц s нашей стране датируется несколько более ранним периодом. Основным документом доперестроечного периода следует считать Указ Президиума Верховного Совета СССР № 75/12-fX от 12 мая 1978 г. "О подоходном налоге с иностранных юридических лиц".

В отличие от действовавшего до этого времени Постановления ЦИК и СНК СССР от 2 февраля 1936 г. "О налоговом обложении представительств иностранных хозяйственных организаций, производящих торговые операции на территории СССР", Указ 1978 года расширил ссЬеру деятельности иностранных юридических лиц до "разрешенной в установленном порядке деятельности...". Этот документ заложил основополагающие принципы налогообложения прибкли(дохода) нерезидентов, которые коренным образом отличаются от принципов налогообложения российских предприятий.

Возвращаясь к периоду начала 90-х годов, когда активизировалось привлечение иностранных юридических лиц , следует отметить принятие Закона СССР от 14 июня 1990 года "О налогах с предприятий, объединений и организаций" и изданную в соответствии с ним инструкцию Минфина СССР от 29 декабря 1990 года № 147. Отдельная глава указанного Закона была посвящена налогообложению иностранных юридических лиц. В ней впервые нерезидентам было предложено регистрировать свои "постоянные представительства" в созданных в стране налоговых органах, а также подавать налоговую декларацию установленного образца, достоверность сведений которой подтверждалась советской аудиторской организацией. В последующий период в стране был выпущен ряд инструкций, регулирующих

## Анализ налоговых платежей иностранных юридических лиц действующих в г. Москве

Объем налоговых поступлений в бюджет зависит от количества налогопла тельщиков, налогооблагаемой базы и налоговых ставок, а также налоговых льгот и эффективности собираемости налогов, наличия недоимок, штрафов и пени. Анализ налоговых поступлений в бюджет от иностранных юридических лиц был осуицест влен по массиву иностранных фирм, действующих в г.Москве. Это составляет около 85% всех зарегистрированных в России иностранных юридических лиц , что делает результаты анализа вполне репрезентативными. Следует заметить, что ввиду от сутствия официальной статистической отчетности по многим из приводимых показа телей, обработанные автором данные на базе ГНИ по г. Москве могут представлять методическую основу для анализа и в других регионах Российской Федерации.

Анализ количественного и качественного состава налогоплательщиков.

Проявление деятельности иностранных юридических лиц в России, как заметного экономического явления, относится к 1991 году. Количество отделений иностранных юридических лиц, состоявших на учете в ГНИ по г.Москве, составило в тот год 148. а по состоянию на 01.11.97 г. в Управлении налогообложения иностранных юридических и физических лиц г.Москвы было зарегистрировано уже свыше 10,5 тыс. таких отделений. Причем, темпы роста количества этих отделений увеличиваются именно в последнее время. Так, за последний год их число возросло на 35%. Наибольший интерес к российской экономике выражают сЬирмы США, количество которых на начало 1997 года достигло более 1,6 тысячи, Германии (658), Великобритании (588), Кипра (617), Швейцарии (278), Италии (243), Турции (197). Всего к 1997 году на территории г.Москвы имеют свои отделения фирмы 121 страны мира.

Анализ динамики количества налогоплательщиков - нерезидентов по видам налогов в г. Москве показывает, во-первых, значительный их рост по всем видам налогов, во-вторых, дифференциацию их по отдельным налогам, что обусловлено различной ориентацией, целями, степенью внедрения на российский рынок и, самое главное, статусом по налогу на прибыль.

Быстрые темпы роста числа плательщиков наблюдаются, как видно из табл. 3. по местным налогам и налогу на имущество. Это обусловлено тем, что эти налоги в основном взимаются вне зависимости от налогового статуса и результатов хозяйственной деятельности нерезидентов на территории России.

Вместе с тем, несмотря на абсолютный прирост числа плательщиков по всем видам налогов, наблюдается тенденция затухания динамики роста, кроме налога на прибыль (доход). Принятие более прогрессивных нормативных актов ( инструкция Госналогслужбы РФ от 16 июня 1995г. № 34 ) и более четкое определение налогового статуса позволило увеличить поступления налога на прибыль (доход).

Представим изменения в составе налогоплательщиков - инофирм по отраслевому признаку (по видам деятельности, заявленным в налоговой декларации):

A. Строительные, монтажные, пусконаладочные работы;

B. Посреднические операции и сделки;

C. Оказание услуг любого рода;

D. Реализация товаров;

E. Другая деятельность.

Отраслевой анализ осуществляется по видам деятельности, предусмотренным в налоговых декларациях, Это придает анализу в некотором смысле обобщенный и условный характер. Тем не менее, эта информация позволяет выявить достаточно адекватные тенденции.

## Изменение порядка определения налогового статуса иностранных юридических лиц по их деятельности в России

Незавершенность и несовершенство законодательной базы в отношении иностранных юридических лиц, работающих в России, создавали и создают немало спорных ситуаций между налоговыми органами и субъектами налогообложения, что нередко приводит к уклонению от налогообложения иностранных налогоплательщиков и, следовательно, снижению собираемости налогов. Это обусловлено разночтениями в имеющихся международных и отечественных законах в отношении налогового статуса нерезидентов. Речь идет, прежде всего, о применяемой терминологии (например, "филиал", "представительство", "постоянное представительство"). Различное толкование международных договоров об избежании двойного налогообложения также дает повод для разночтений и разногласий и ведет к уходу от уплаты налогов.

Немало конфликтных ситуаций вызвала, например, проблема определения налогового статуса "филиала" иностранных фирм. На основании Закона РФ "Об иностранных инвестициях" филиалы нерезидентов регистрируются в Государственной Регистрационной Палате. Однако ни один налоговый закон не предусмотрел порядок их налогообложения. Налоговые органы, по сути дела волевым решением, а также руководствуясь тем, что филиалы прошли государственную регистрацию, вынуждены были в первое еремя работать с ними как с предприятиями с иностранными инвестициями, взимая налоги по полной программе как с российских юридических лиц.

Поскольку филиал не является юридическим лицом и лишь выполняет его Функции, а налоговые органы рассматривают в качестве субъекта налогообложения иностранное юридическое лицо, то по предложению автора исследования, налоговый статус филиалам с 1995года стали определять в зависимости от наличия деятельности, приводящей к образованию постоянного представительства. Это закрыло проблему, но она законодательно до конца не урегулирована, а лишь внесены уточнения в отдельные нормативные акты. Подробнее см. публикацию автора исследования в газете "Налоги" от августа 1995 года № 15 "Налогообложение прибыли (дохода) инофирм".

Говоря о постоянных представительствах инофирм, необходимо иметь в виду, что эти обособленные подразделения сами по себе не являются налогоплательщиками, так как не являются юридическими лицами. Но они и руководители этих налогооблагаемых подразделений несут полную ответственность перед налоговыми органами за деятельность, осуществляемую иностранным юридическим лицом через данное постоянное представительство. То есть налогоплательщиком является сама иностранная компания, действующая посредством постоянного представительства.

Понятие "представительство" впервые появилось в 1972 году в Конвенции по вопросам налогообложения между СССР и США, где отмечалось, что конвенция действует: "в отношении доходов, извлекаемых на территории СССР - конторой или представительством в СССР лица с постоянным местопребыванием в Соединенных Штатах в соответствии с законами и правилами, действующими в Советском Сою-зе .

В соглашении между СССР и Королевством Норвегия от 1980 года термин "представительство" определен более конкретно и расширен за счет особого порядка отнесения к представительству строительно-монтажных работ.

В 1987 году в Соглашении между СССР и Малайзией появляется и используется в последующих международных договорах термин "постоянное представительство", хотя смысл его остается таким же как у термина "представительство"

В некоторых соглашениях впервые была дана более подробная Формулировка постоянного представительства. Так, в Соглашении между СССР и Республикой Индия (30 ноября 1988 года) указано, что под постоянным представительством понимается следующее: а) место управления, Ь) отделение, с) контора, d) сЬабрика, е) мастерская, f) рудник, нефтяная или газовая скважина, карьер или любое другое место добычи природных ресурсов, д) склад лица, представляющего складские помещения другим лицам, h) помещение, используемое для сбыта продукции или размещения заказов, і) установка или сооружение, используемое для разведки или разработки природных ресурсов, ]) строительная площадка.