Грачев Алексей Вячеславович. Опыт США в налогообложении компаний, осуществляющих деятельность за рубежом, и его использование в России : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10, 08.00.14 : Москва, 2003 179 c. РГБ ОД, 61:04-8/2043

**Содержание к диссертации**

Введение

ГЛАВА 1 НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ПРИБЫЛИ АМЕРИКАНСКИХ КОМПАНИЙ, ПОЛУЧЕННОЙ ОТ ОПЕРАЦИЙ ЗА РУБЕЖОМ 13

1.1 Проблема двойного налогообложения и пути ее решения в США. 13

1.2 Определение источников доходов и налоговых вычетов для целей налогообложения в США.

1.3 Понятие и значение прямого и косвенного иностранного налогового зачета.

1.4 Методы предотвращения отсрочки уплаты налогов с доходов американских компаний, полученных от операций за рубежом, применяемые в США. Таблиц - 11

ГЛАВА 2 ПЛАНИРОВАНИЕ И ОПТИМИЗАЦИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ 79 АМЕРИКАНСКИХ КОМПАНИЙ, ОСУЩЕСТВЛЯЮЩИХ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ ЗА РУБЕЖОМ

2.1 Методика изменения организационной формы иностранных компаний для оптимизации налогообложения в США.

2.2 Положения о трансфертном ценообразовании в законодательстве США.

2.3 Налоговое планирование для операций американских компаний на новых рынках.

Таблиц - 12

Иллюстраций - 3

ГЛАВА 3 ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ОПЫТА МЕЖДУНАРОДНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ США В РОССИЙСКОЙ ПРАКТИКЕ

3.1 Вопросы налогообложения иностранных юридических лиц налогом на прибыль в Российской Федерации.

3.2 Совершенствование действующего российского законодательства по налогообложению внешнеэкономической деятельности на основе международного опыта.

3.3 Применение международного опыта налогового планирования в российских условиях.

Таблиц -1

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 158

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ 167

ПРИЛОЖЕНИЯ 174

**Введение к работе**

**Актуальность темы исследования.**Одной из особенностей

развития мировой экономики на современном этапе является глобализация международного бизнеса и интеграция международных финансово-хозяйственных связей. России активно участвует в процессах международной интеграции: растущие российские компании динамично выходят на международные рынки, а на российский рынок приходят все новые иностранные организации. Характерной чертой глобализации мировой экономики является унификация национальных налоговых систем с целью создания налогового климата, привлекательного для иностранных инвесторов, и одновременно удовлетворения фискальных потребностей национальных бюджетов. Вместе с унификацией налогового законодательства различных стран интернациональными становятся методы налогового планирования, используемые налогоплательщиками, осуществляющими деятельность в различных странах мира.

Продолжение налоговой реформы, начавшейся в России в 90-х годах, на современном этапе должно способствовать достижению таких актуальных целей, стоящих перед российской экономикой, как привлечение иностранных инвестиций и стимулирование развития внешнеэкономической деятельности российских компаний. Для достижения этих целей необходимо изучение и анализ обширного международного опыта, который существует в зарубежных странах. Наиболее интересным для обобщения является опыт США - страны, в которой налоговая система развивается в рыночных условиях уже более 200 лет.

В законодательстве США отражены многие современные методики налогообложения, принятые в международной практике. Налоговая система США имеет значительную историю развития и на сегодняшний день отражает интернациональность экономики США. В США создана система налогового права, которая обеспечивает налоговым органам возможность контролировать доходы, получаемые налогоплательщиками из различных источников в разных странах мира. В результате применения действующих положений законодательства американские компании уплачивают налог на прибыль в США как с доходов, полученных в США, так и с

доходов, полученных за рубежом. При этом законодательство США стимулирует американских налогоплательщиков планировать и оптимизировать налоговые платежи в зарубежных странах, так как иностранный налоговый зачет - зачет налогов, уплаченных за рубежом, против налоговых обязательств в США - в текущем периоде предоставляется только в пределах ставки налогообложения в США. Американские налогоплательщики, ведущие деятельность в странах с высокой ставкой налогообложения (Швеция, Германия и др.), имеют возможность отнести сумму превышения налогов, уплаченных за рубежом, на два налоговых периода назад и на пять периодов вперед. В некоторых случаях налог на прибыль в США уплачивается американскими акционерами с доходов от операций за рубежом, полученных контролируемыми ими иностранными компаниями.

Законодательство США по налогообложению компаний, осуществляющих деятельность за рубежом, позволяет проводить эффективную внешнеэкономическую политику. Одним из ключевых направлений этой политики является стимулирование экспорта приоритетных отраслей экономики и создание экономических препятствий для деятельности в нежелательных государствах, к примеру, путем отказа в предоставлении иностранного налогового зачета.

Анализ американского опыта по налогообложению компаний США,  
осуществляющих деятельность за рубежом, предоставляет возможность сравнения  
существующих систем налогообложения в США и в России для выработки  
рекомендаций и предложений по совершенствованию российского налогового  
законодательства. С одной стороны, необходимо принятие российского

законодательства по налогообложению доходов российских налогоплательщиков, полученных от операций за рубежом, в результате чего появится дополнительная возможность обеспечения фискальных интересов российского бюджета. С другой стороны, российское законодательство должно предоставлять налогоплательщикам возможности применения методики и методологии международного налогового, планирования и стимулировать внешнеэкономическую деятельность организаций приоритетных отраслей экономики.

В диссертационной работе автором изучен и проанализирован опыт США по налогообложению компаний, осуществляющих деятельность за рубежом, обобщены инструменты и методы налогового планирования в сфере международной деятельности компаний США, рассмотрена возможность их применения в российских условиях. В соответствии с законодательством стран, в которых американские компании или их дочерние организации (контролируемые компании) осуществляют коммерческую деятельность, такие американские компании или их дочерние организации могут быть плательщиками различных налогов, как прямых (налог на прибыль, налог на имущество), так и косвенных (НДС, акцизы, таможенные пошлины). В США, однако, с прибыли, полученной от операций за рубежом, американские компании уплачивают только налог на прибыль. Поэтому в работе диссертантом сделан акцент на анализе опыта применения налога на прибыль США в отношении компаний, осуществляющих деятельность за рубежом.

**Цель и задачи диссертационной работы.**Цель диссертации заключается в  
анализе опыта США по налогообложению внешнеэкономической деятельности,  
обобщении методов и инструментов налогового планирования, применяемых в  
международной практике, разработке предложений по дальнейшему

совершенствованию методики налогообложения иностранных юридических лиц в РФ и механизмов налогообложения внешнеэкономической деятельности российских компаний с учетом национальных интересов России.

Для достижения этой цели автором поставлены следующие задачи:

дать понятие международного двойного налогообложения и проанализировать методы избежания международного двойного налогообложения, применяемые в США;

изучить методологию применения положений международных Соглашений об избежании двойного налогообложения и дать анализ схем избежания международного двойного налогообложения на уровне национального законодательства США;

проанализировать методики определения источников каждого вида доходов и расходов американских компаний (в США или за рубежом) для целей налогообложения;

изучить особенности прямого и косвенного налогового зачета по налогам, уплаченным за рубежом;

рассмотреть применение норм законодательства по предотвращению отсрочки по уплате налогов в США с доходов иностранных корпораций, контролируемых американскими налогоплательщиками;

выявить особенности применения законодательства США о трансфертном ценообразовании во внешнеэкономической деятельности американских компаний;

проанализировать применяемые в международной практике методы налогового планирования и методы оптимизации налоговых обязательств в различных странах;

сделать сравнительный анализ российского и американского законодательства в области налогообложения внешнеэкономической деятельности на современном этапе. Выработать рекомендации по использованию в российской практике положений законодательства США по налогообложению компаний, осуществляющих деятельность за рубежом, соответствующих национальным интересам России.

**Объектом диссертационной работы**является налогообложение компаний США, осуществляющих деятельность за рубежом.

Предметом исследования является система налогообложения компаний США, осуществляющих деятельность за рубежом, и пути применения этой системы в России с учетом национальных особенностей.

**Теоретические и методологические основы исследования.**В диссертационной работе применялись общенаучные методы и приемы, такие как метод диалектического подхода и метод исторического анализа развития системы налогообложения компаний США, осуществляющих деятельность за рубежом, а также формирования российской системы налогообложения внешнеэкономической деятельности; метод логического и системного анализа при работе с российским законодательством по налогообложению

прибыли и доходов иностранных юридических лиц, осуществляющих деятельность в России; метод сравнительного анализа при рассмотрении механизмов налогового планирования для международных операций компаний США и их применения в российской практике; методы обобщения и синтеза, а также экономико-математические методы анализа фактических данных.

При подготовке диссертации автор опирался на труды современных российских экономистов, таких как: Бутаков Д.Д., Гусев В.В., Грязнова А.Г., Дмитриев В.Н., Дмитренко Т.М., Камышников Г.А., Кашин В.А., Красавина Л.Н., Лаврушин О.И., Мильчакова Н.Г., Моторин М.А., Мусин Ф.Э., Оськин В.Н., Павлова Л.П., Пансков В.Г., Паскачев А.Б., Пашков М.Л., Пепеляев С.Г., Петров Б.В., Русакова И.Г., Черник Д.Г., Шаталов С.Д., Шиенок М.И., и труды зарубежных специалистов в области налогообложения, таких как Битткер Б., Витмайр Р., Кунц Дж., Локкен Л., Макки В., Нельсон В., Остис Дж., Хардести Д., Хьюстон Дж.

В диссертации использованы законодательные и нормативные акты США, в частности, Кодекс Внутренних Доходов США, Разъяснения Министерства Финансов США и различные подзаконные акты, Модели соглашений об избежании двойного налогообложения ОЭСР, ООН и США, международные соглашения, заключенные США, Россией и другими странами, научные и практические разработки в области международного налогообложения ОЭСР, Международной налоговой ассоциации и Международного бюро фискальной документации, Налоговый Кодекс РФ и действующее законодательство в области налогообложения внешнеэкономической деятельности РФ.

При написании диссертации использован практический опыт работы автора в международной аудиторской компании Deloitte & Touche и консультационной компании Accenture в России, США и Великобритании, а также опыт работы в области управления оптимизацией товарно-денежных потоков и налогообложения в группе TNK International - крупном международном нефтегазовом холдинге - и опыт руководства крупной российской управленческой и консультационной компанией (всего более семи лет).

**Научная новизна**диссертационной работы заключается в сравнительном анализе и обобщении применяемой в США методологии, методики и практики налогообложения компаний, осуществляющих деятельность за рубежом, и выработке рекомендаций по

совершенствованию российского законодательства в области налогообложения иностранных юридических лиц в России, а также законодательства по налогообложению внешнеэкономической деятельности российских компаний.

Элементы научной новизны содержат следующие положения диссертации, выносимые на защиту:

раскрыты и проанализированы правовые основы налогообложения компаний США, осуществляющих деятельность за рубежом;

показаны методология, методика и практика налогообложения компаний США, осуществляющих деятельность за рубежом, в части налогового администрирования и контроля за доходами от внешнеэкономической деятельности американских компаний;

обобщены методы устранения двойного налогообложения, используемые в международной практике. Разработаны конкретные предложения по совершенствованию российского законодательства по применению положений международных Соглашений об избежании двойного налогообложения;

изложена методика и методология применения прямого и косвенного иностранного налогового зачета в законодательстве США и сделаны предложения по совершенствованию действующих положений по иностранному налоговому зачету в законодательстве РФ;

дан анализ методик предотвращения отсрочки по уплате налогов в США с доходов иностранных корпораций, контролируемых компаниями США, и на его основе выработаны предложения по их использованию в российском законодательстве;

рассмотрены международные юридические структуры компаний США, эффективные с точки зрения оптимизации налоговых обязательств компаний в различных международных юрисдикциях;

проанализированы методология, методы и практика международного налогового планирования, используемые американскими компаниями;

доказана целесообразность применения положений законодательства США по изменению организационной формы иностранных компаний для целей оптимизации налогообложения;

обоснован вывод об эффективности использования положений Соглашений об избежании двойного налогообложения, а также методов оптимизации товарно-денежных потоков путем платежей роялти, процентов и ренты в практике международного налогообложения компаний США.

**Практическая значимость.**Основные положения, выводы и рекомендации, связанные с анализом методологии, методик и практики налогообложения компаний, осуществляющих деятельность за рубежом, применяемых в США, ориентированы на широкое использование в практике налогообложения внешнеэкономической деятельности в России.

Обоснованные в диссертационной работе теоретические выводы и практические рекомендации направлены на совершенствование действующих механизмов налогообложения внешнеэкономической деятельности в РФ путем:

дополнения действующих нормативных документов по налогообложению положениями об определении налогооблагаемых доходов из источников в РФ и за рубежом;

совершенствования действующих механизмов применения иностранного налогового зачета в целях обеспечения уплаты налогов в бюджет с доходов от внешнеэкономической деятельности в пределах российской ставки налога на прибыль;

введения законодательства по предотвращению отсрочки по уплате российских налогов с доходов иностранных компаний, которые контролируются российскими налогоплательщиками;

создания дополнительных механизмов международного налогового планирования для российских налогоплательщиков с учетом опыта США;

распространения действующих положений нормативных актов по трансфертному ценообразованию на операции с нематериальными активами;

расширения применяемых методик определения трансфертного ценообразования в законодательстве РФ в соответствии с международной практикой;

введения льготного налогообложения налогом на прибыль доходов от экспорта продукции российских предприятий перерабатывающих отраслей промышленности.

Разработанные в диссертации положения, выводы и рекомендации могут быть использованы Министерством РФ по налогам и сборам, а также федеральными законодательными органами при подготовке изменений и дополнений в действующее законодательство по налогообложению внешнеэкономической деятельности в России. Кроме того, проанализированные в работе методы международного налогового планирования и их применение в российской практике могут быть использованы российскими компаниями, осуществляющими деятельность за рубежом, и иностранными компаниями, работающими в России.

**Апробация и внедрение результатов научного исследования.**Исследование выполнено в рамках НИР Финансовой академии на тему «Проблемы усиления финансового воздействия на экономику и социальную сферу России» (№ государственной регистрации 01.200.118573).

Результаты исследования используются российскими компаниями (ОАО "ЛУКОЙЛ", ОАО "ТНК", ОАО "СИДАНКО", ОАО "СУАЛ " и др.), для оптимизации налогообложения в России и за рубежом.

Положения диссертации апробированы при проведении занятий по дисциплине "Налоговое регулирование внешнеэкономической деятельности" в Финансовой академии при Правительстве Российской Федерации. Апробация результатов исследования подтверждается справками о внедрении.

Диссертация соответствует п.2.9 специальности 08.00.10 и п.21 специальности 08.00.14.

**Публикации.**Основные результаты исследования отражены в четырех научных работах автора общим объемом 15,55 п.л.

Объем и структура диссертации. Диссертация изложена на 179 страницах машинописного текста и состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений.

В первой главе автором рассмотрены теоретические аспекты выбранной темы. На сегодняшний день законодательство США содержит многие актуальные положения по налогообложению компаний, осуществляющих деятельность за рубежом, которые совершенствовались более 100 лет. Автором рассмотрены вопросы определения

налогооблагаемого дохода из источников в США и за рубежом, проанализирована методика применения прямого и косвенного иностранного налогового зачета. Автор также рассмотрел историческую динамику развития законодательства по предотвращению отсрочки по уплате налогов в США с доходов контролируемых иностранных компаний, и обобщил методики применения этого законодательства к различным видам доходов иностранных компаний.

Во второй главе автором проведен анализ наиболее интересных и актуальных вопросов международного налогового планирования. В частности, им рассмотрены методики трансфертного ценообразования и проанализировано законодательство по изменению классификации иностранных компаний для целей налогообложения в США. Проанализированы актуальные современные структуры международного налогового планирования для транснациональных компаний и дана оценка налоговых аспектов структурирования международной деятельности американских компаний.

В третьей главе работы автором кратко рассмотрено современное законодательство по налогообложению иностранных юридических лиц в России и раскрыты некоторые его существенные недостатки. На основании анализа законодательства и практического опыта налогообложения в США в третьей главе автором сделана попытка рассмотреть возможности использования в российской практике международного опыта налогообложения компаний, осуществляющих деятельность за рубежом. Автором представлены примеры использования принципов международного налогового планирования в российской практике и сформулированы предложения по совершенствованию действующего российского законодательства в области налогообложения внешнеэкономической деятельности.

## Проблема двойного налогообложения и пути ее решения в США.

В современном мире различные государственные образования разграничивают свои полномочия и сферы влияния путем принятия законодательных актов, как внутренних, так и международных. Развитие и поэтапная интеграция мировой экономики предоставили хозяйствующим субъектам возможность получения доходов в различных странах мира и государственные границы становятся невидимыми для бизнеса. Однако каждое государство мира стремится собирать налоги с доходов, полученных резидентами и нерезидентами страны, распространять свою налоговую юрисдикцию на доходы налогоплательщиков.

Одним из принципов, по которым страны распространяют налоговую юрисдикцию на доходы налогоплательщика, является юридическое отношение налогоплательщика к определенному государству - принцип резиденства. К примеру, некоторые страны облагают налогом физических лиц, являющихся гражданами или резидентами этой страны. Принцип юридического отношения относится также к корпорациям, партнерствам и другим налогоплательщикам. В частности, в большинстве стран мира корпорации подлежат налогообложению в стране регистрации (инкорпорации). В то же время корпорация может подлежать налогообложению в стране, где осуществляется управление компании и в странах, где корпорация осуществляет коммерческую деятельность.

Другим принципом распространения налоговой юрисдикции является экономическое отношение налогоплательщика к стране-источнику дохода - принцип территориальности. Такого рода отношение проявляется в случае, если налогоплательщик извлекает доход от имущества или деятельности (источника) в пределах границ определенного государства. При этом налогообложению могут подлежать не только доходы граждан и резидентов определенной страны, но и доходы иностранных физических и юридических лиц.

В соответствии с действующей в настоящее время в США системой налогообложения, принцип юридического отношения используется для налогообложения граждан США, лиц, имеющих постоянное место жительства в США и американских юридических лиц, в то время как принцип экономического отношения -нахождения источника дохода - применяется при налогообложении физических лиц-нерезидентов и иностранных корпораций.

## Методика изменения организационной формы иностранных компаний для оптимизации налогообложения в США.

Анализ действующего законодательства в отношении налогообложения внешнеэкономической деятельности американских налогоплательщиков, проведенный нами в первой главе, позволяет сделать вывод о том, что деятельность американских налогоплательщиков за рубежом на сегодняшний день подлежит жесткой регламентации и контролю со стороны Службы Внутренних Доходов США. В особенности Подраздел Ф Налогового Кодекса США предоставляет возможность налоговым органам распространять американскую налоговую юрисдикцию на доходы американских налогоплательщиков, полученных контролируемыми зарубежными компаниями от операций за рубежом, вне зависимости от того, распределены ли эти доходы в виде дивидендов американским акционерам. В результате в сферу контроля и анализа налоговых органов попадают все доходы налогоплательщиков, в том числе доходы иностранных контролируемых компаний и доходы от деятельности за рубежом через представительства или филиалы.

В то же время действующее законодательство предоставляет налогоплательщикам значительные возможности для налогового планирования. Необходимо отметить, что налоговая политика американской администрации направлена на предоставление налогоплательщикам возможностей оптимизировать налоговые платежи за рубежом, в то время как фискальные интересы американского бюджета должны быть полностью удовлетворены. На практике же, применяя механизмы международного налогового планирования, налогоплательщики имеют возможность оптимизировать налоговые обязательства как в США, так и за рубежом.

Наиболее интересным и эффективным инструментом международного налогового планирования, доступным для американских налогоплательщиков, является возможность изменения классификации контролируемых иностранных компаний для целей налогообложения в США.

В соответствии с действующим налоговым законодательством США налог на прибыль уплачивается лишь компаниями (бизнесами), которые являются юридическим лицом по законодательству штата, в котором они зарегистрированы (инкорпорированы). В результате решается проблема двойного налогообложения, и доходы партнерств, и коммерческих предприятий, организованных как совместная деятельность и не являющихся юридическими лицами по законодательству штатов, не облагаются налогом на прибыль. Для целей налогообложения доходы партнерств распределяются участникам и облагаются налогом на прибыль или доходы у участников партнерств -юридических или физических лиц. В США разработана классификация компаний для целей налогообложения и выработаны механизмы выбора классификации, которую предпочитают налогоплательщики. Так как США облагает доходы американских налогоплательщиков, полученные из источников по всему миру, законодательство США предусматривает возможность изменения классификации контролируемых иностранных компаний для целей налогообложения в США. Рассмотрим действующее законодательство США по этому вопросу более детально.

В отношении налоговых периодов после 1996 года, законодательство США предусматривает следующие виды компаний с двойной классификацией:

компании с двойной классификацией (hybrids) - компании, которые не являются юридическими лицомами для целей налогообложения в США и не являются плательщиками налога на прибыль, однако рассматриваются как юридические лица и уплачивают налог на прибыль по законодательству иностранного государства. По законодательству США такие компании могут быть филиалами юридического лица или партнерствами.

компании с обратной классификацией (reverse hybrids) - компании, которые не являются юридическими лицами для целей налогообложения в иностранном государстве и, соответственно, не являются плательщиками налога на прибыль, однако для целей американского законодательства рассматриваются как юридическое лицо (корпорация), которое является плательщиком налога на прибыль.

## Вопросы налогообложения иностранных юридических лиц налогом на прибыль в Российской Федерации.

20 июля 2001 года Советом Федерации был принят закон, дополняющий часть вторую Налогового кодекса РФ Главой 25 «Налог на прибыль организаций»124. С введением в действие этой главы утратил силу Федеральный Закон № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций». Прекратила свое действие и Инструкция № 34 «О налогообложении прибыли и доходов иностранных юридических лиц».

Глава 25 Налогового Кодекса внесла концептуальные изменения в принципы налогообложения иностранных компаний в России. Эти изменения касаются как налогообложения постоянных представительств иностранных юридических лиц в России, так и налогообложения доходов иностранных компаний от источников в России.

Согласно положениям Главы 25, плательщиками налога на прибыль признаются:

иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство; и/или

получающие доходы от источников в Российской Федерации.

Существенных изменений в само определение постоянного представительства Налоговым Кодексом не внесено. Глава 25 НК РФ определяет постоянное представительство как любое обособленное подразделение или иное место деятельности иностранной организации, через которое организация регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность в РФ. В отличие от действующего ранее законодательства, такое место не обязательно должно быть «постоянным». Как и прежде, Глава 25 НК РФ не поясняет, какая деятельность может считаться «регулярной» для целей налогообложения. На практике сохраняется ранее использовавшаяся трактовка «регулярности» как неоднократности факта осуществления деятельности в течение года.

Законодательно закрепляется термин «зависимый агент» иностранной организации, основными признаками которого, помимо полномочий на представление интересов иностранного юридического лица в РФ, является также регулярное использование таких полномочий в связи с согласованием существенных условий и подписанием контрактов от имени иностранной организации.

С введением Главы 25 НК РФ в российском налоговом законодательстве впервые закреплены некоторые международные принципы в области налогообложения, которыми до настоящего времени российские налоговые органы руководствовались на практике.

Так, положениями Главы 25 НК РФ предусматривается, что постоянное представительство не создается в в тех ситуациях, когда:

деятельность отделения организации имеет подготовительный и/или вспомогательный характер в пользу этой организации (но не в интересах третьих лиц), включая случаи, когда место деятельности содержится исключительно для целей простого подписания контрактов, когда такое подписание происходит в соответствии с детальными инструкциями иностранной организации;

ввоз/вывоз товаров по внешнеторговым операциям не создает постоянного представительства, если такой ввоз/вывоз осуществляется при отсутствии признаков постоянного представительства. При этом Кодекс не содержит ограничений в отношении места перехода права собственности на товар (в соответствии с ранее действующим законодательством освобождение по импортным операциям предусматривается только в отношении поставок, при которых право собственности на товар переходит к российскому покупателю до пересечения границы РФ);

предоставление иностранной организацией персонала для работы на территории РФ в другой организации не приводит к образованию постоянного представительства при условии, если такой персонал действует исключительно от имени и в интересах организации, в которую он был направлен;

факт владения иностранной организацией долями в капитале российских организаций, а также участия в договоре, предполагающем совместную деятельность.

Налогообложению в составе прибыли постоянного представительства, как и прежде, подлежат следующие виды доходов:

доходы, полученные иностранной организацией в результате осуществления деятельности в через ее постоянное представительство (за вычетом расходов);

доходы иностранной организации от владения, пользования и/или распоряжения имуществом постоянного представительства этой иностранной организации в РФ (за вычетом расходов);

доходы от источников в РФ, относящиеся к постоянному представительству. Среди существенных изменений, вводимых Главой 25 НК РФ, необходимо отметить резкое ограничение возможности исчислять прибыль так называемым условным методом.

Кодекс устанавливает, что только в случае, если иностранная организация осуществляет на территории РФ деятельность подготовительного и/или вспомогательного характера в интересах третьих лиц, приводящую к образованию постоянного представительства, и при этом в отношении такой деятельности не предусмотрено получение вознаграждения, налоговая база может быть определена условным методом. Размер базы установлен на уровне 20% от соответствующих расходов постоянного представительства. Во всех остальных случаях расчет налоговых обязательств осуществляется прямым методом. Учитывая, что глава 25 НК РФ не устанавливает каких-либо правил по распределению доходов между головным офисом и постоянным представительством иностранной организации, а также ограничивает возможность вычета расходов, уплаченных головным офисом, указанное изменение особенно важно для иностранных организаций, ранее применявших косвенные методы для расчета налогооблагаемой прибыли своих постоянных представительств в РФ. При расчете налогооблагаемой прибыли доходы постоянного представительства могут быть уменьшены на величину расходов, произведенных этим постоянным представительством. Таким образом, Кодекс не предусматривает возможности вычета для целей налогообложения расходов, понесенных в отношении представительства головным офисом за рубежом, включая такие затраты, как заработная плата, выплачиваемая иностранному персоналу. Ранее законодательство разрешало вычет общеадминистративных расходов, понесенных за пределами России. Указанное изменение может потребовать пересмотра механизма оплаты расходов постоянного представительства иностранной организации лицами, осуществляющими деятельность в РФ через постоянное представительство. Соглашения об избежании двойного налогообложения, заключенные Россией, как правило, предусматривают неограниченный вычет таких расходов для целей определения налогооблагаемой прибыли постоянного представительства. Таким образом, и иностранные компании смогут, как и прежде, вычитать такие расходы, несмотря на изменения, внесенные Главой 25 НК РФ. .\_ Необходимо отметить, что состав вычитаемых расходов определяется в порядке, предусмотренном для российских организаций, что в целом соответствует международной практике. Согласно новым положениям, каждое отделение иностранной организации в России по-прежнему будет рассматриваться в качестве отдельного налогоплательщика. Однако Кодексом предусмотрена возможность расчета налогооблагаемой прибыли по нескольким отделениям в целом по согласованию с МНС РФ, в случае если деятельность через такие отделения осуществляется в рамках единого технологического процесса или при аналогичных обстоятельствах. Введение этого положение предоставило иностранным организациям возможность в ограниченных случаях "консолидировать" финансовые результаты по нескольким отделениям, находящимся на территории РФ.