Грунина Татьяна Альбертовна. Налогообложение предприятий с иностранными инвестициями в Российской Федерации : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 : Москва, 2000 224 c. РГБ ОД, 61:01-8/448-5

**Содержание к диссертации**

Введение

Глава 1. Роль иностранных инвестиций в экономике Российской Федерации и принципы их налогообложения 8

1.1. Роль предприятий с иностранными инвестициями в экономике России и условия их функционирования 8

1.2. Принципы налогообложения предприятий с иностранными инвестициями в России 34

Глава 2. Анализ действующей системы налогообложения предприятий с иностранными инвестициями в России 58

2.1. Эволюция налогообложения предприятий с иностранными инвестициями в России 58

2.2. Сравнительная характеристика налогообложения прибыли (дохода) предприятий с иностранными инвестициями в России, в странах СНГ и ближнего зарубежья 77

2.3. Налоговые льготы предприятий с иностранными инвестициями в регионах России 95

2.4. Анализ состава и структуры налогов предприятий

с иностранными инвестициями. 111

Глава 3. Проблемы и перспективы налогообложения коммерческих организаций с иностранными инвестициями в России 127

3.1. Анализ и пути развития налога на прибыль коммерческих организаций с иностранными инвестициями 127

3.2. Перспективы развития НДС и других косвенных налогов 163

Заключение 184

Библиография 194

Приложения 205

**Введение к работе**

Актуальность темы. Предприятия с иностранными инвестициями являются новой и важной формой экономического сотрудничества России с зарубежными странами. На начало 1999г. в Государственный реестр внесено более 26 тысяч коммерческих организаций с иностранными инвестициями, совокупная доля которых в их уставных капиталах составляет около 14,5 млрд. долларов. На территории России действуют предприятия, созданные совместно с предпринимателями из 147 стран , в т.ч. 22% - из стран СНГ.

Между тем вопросы налогообложения коммерческих организаций с иностранными инвестициями остаются не исследованными.

Возможности экономического развития России с ее богатыми природными ресурсами, ее промышленный и научный потенциал, высококвалифицированная рабочая сила, внутренний рынок позволяют рассчитывать ежегодно на приток иностранных инвестиций в сумме до 30 млрд. долларов . Однако участие иностранного капитала в развитии экономики России, в особенности ее реального сектора, невелико. Общий объем иностранных инвестиций за все годы реформ в России на 01.07.99г. около 26,1 млрд. долларов США . В 1998г. иностранные инвестиции составили в России всего 3,3 млрд. долларов.

В проводимой Правительством РФ политике привлечения иностранного капитала упор делается на прямые инвестиции, а не на кратковременные спекулятивные вложения, дестабилизирующие финансово-экономическую систему государства. К основным факторам, сдерживающим иностранные инвестиции в России, относится не только политическая и экономическая нестабильность, но и несовершенство налоговой системы.

Налогообложение должно соответствовать следующим критериям: а) предсказуемость, открытость, стабильность; б) эффективное управление системой налогообложения; в) равенство всех налогоплательщиков перед законом; г) налогообложение должно способствовать росту производства и отвечать международным финансовым стандартам.

Цель предлагаемой автором работы заключается в том, чтобы на основе изучения и теоретического обобщения международного и отечественного опыта налогообложения предприятий, созданных с участием иностранного капитала, выработать принципы налогообложения коммерческих организаций с иностранными инвестициями (КОИИ) для России; предложить рекомендации по совершенствованию законодательства и практики исчисления и взимании налогов с КОИИ, чтобы это отвечало международным стандартам, но учитывало российскую специфику.

Постановка общей цели определяет задачи исследования - и разработку следующих конкретных вопросов:

-рассмотреть роль предприятий с иностранными инвестициями в экономике России и условия их функционирования;

-исследовать международный опыт и принципы налогообложения предприятий с иностранными инвестициями;

-проанализировать законодательство и практику налогообложения предприятий с иностранными инвестициями в России;

-провести исследование эволюции налогообложения предприятий с иностранными инвестициями в России;

-обобщить опыт решения проблем налогообложения предприятий с иностранными инвестициями в странах СНГ;

-выявить особенности налогообложения предприятий с иностранными инвестициями в регионах России;

-проанализировать состав и структуру налогов, уплачиваемых предприятиями с иностранными инвестициями;

-исследовать проблемы в области налогообложения предприятий с иностранными инвестициями в России и определить пути их решения.

Предметом исследования явилась система правовых и экономических отношений, связанных с налогообложением коммерческих организаций с иностранными инвестициями - юридических лиц Российской Федерации. В качестве объекта исследования выступала практика налогообложения коммерческих организаций с иностранными инвестициями.

Научная новизна диссертационной работы заключается в том, что это по существу первая попытка исследования проблем налогообложения коммерческих организаций с иностранными инвестициями в России.

Имеющаяся немногочисленная литература, посвященная иностранным инвестициям, носит, как правило, общеэкономический и правовой характер. Вопросы налогообложения в ней излагаются в общем плане; освещаются в основном проблемы налогообложения иностранных юридических лиц в России, их филиалов и представительств. Вопросы налогообложения организаций и предприятий со смешанной российско-зарубежной формой собственностью - не находят в ней отражения.

В последние годы в России принято значительное количество нормативных актов, регулирующих деятельность иностранных инвесторов и их налогообложение. Однако эти документы носят разрозненный характер. В настоящей работе автор сделал попытку обобщить существующую нормативно-правовую базу в этой области как на федеральном, так и региональном уровне.

К числу конкретных предложений и выводов, претендующих на новизну, могут быть отнесены:

- определены международные принципы налогообложения с учетом российской специфики для коммерческих организаций с иностранными инвестициями- юридических лиц России;

-обоснована необходимость реформирования системы льгот для предприятий с иностранными инвестициями и предложены варианты внесения изменений в налоговое законодательство;

-доказана необходимость использования положительного опыта отдельных регионов России по налогообложению предприятий с иностранными инвестициями и привлечению иностранного капитала;

-определены принципы подхода к выбору приоритетных направлений стимулирования иностранных инвестиций и коммерческих организаций с их участием с помощью стабилизационных гарантий в области налогообложения;

- сделаны рекомендации по повышению роли налога на прибыль: перейти при исчислении налогооблагаемой базы к западным стандартам, осуществлять более либеральный порядок списания издержек, связанных с производством товаров; при льготировании затрат на капитальные вложения в реальный сектор учитывать срок их окупаемости;

- сделаны рекомендации по усилению стимулирующей роли НДС на инвестиционную деятельность: принимать к возмещению затраты по вводимым в эксплуатацию законченным капитальным объектам производственного назначения только в реальный сектор экономики;

- сделаны рекомендации по усилению целенаправленного воздействия НДС на расширение экспорта товаров: стимулировать экспортной льготой только непосредственных производителей товаров (работ, услуг);

-проводить более согласованную налоговую политику со странами СНГ, в особенности по НДС: принимать к возмещению НДС по товары (работы, услуги) при производственной кооперации со странами СНГ, в том числе предприятий, созданных на территории указанных государств с участием российского капитала.

Практическая значимость работы состоит в том, что полученные результаты базируются на анализе налогообложения конкретных предприятий с иностранными инвестициями, а также на результатах налоговых проверок, осуществленных налоговыми органами.

Содержащиеся в диссертации аналитические оценки и выводы могут быть использованы государственными налоговыми органами при выработке налоговой политики в отношении налогообложения предприятий с иностранными инвестициями, а также в учебном процессе в вузах при изучении соответствующих тем по учебным дисциплинам.

Источники и литература по проблемам налогообложения достаточно обширна и по возможности были рассмотрены автором диссертации. В числе их работы авторов, заложивших основы современной налоговой системы, таких как: А. Смит, Д. Рикардо, А. Лаффер, Р.Д Дернберг; работы современных исследователей финансовой науки и практики налогообложения в России, международного бизнеса, таких как: И.В. Горский, М.М. Богуславский, А.Г. Грязнова, В.А. Кашин, Л.П. Павлова, В.Г. Пансков, В.М. Родионова, И. Русакова, Д.Г. Черник, и другие.

Правовой и фактологической основой диссертации явились законодательные акты Российской Федерации по регулирования деятельности иностранных инвесторов, а также налогообложению, инструкции и письма Министерства РФ по налогам и сборам, Министерства финансов РФ, Государственного таможенного комитета РФ, информация, полученная по электронным справочно-правовым системам Консультант-Плюс и сетевой системе Гарант.

Методы исследования - в качестве основного метода исследования в настоящей работе применяется научные методы сравнения и анализа. Одновременно получили достаточно широкое применение такие методы, как абстрагирование, синтез, аналогия. При изучении отдельных вопросов применялся аппарат математической и налоговой статистики.

## Роль предприятий с иностранными инвестициями в экономике России и условия их функционирования

Предприятия с иностранными инвестициями создаются в России с тем, чтобы привлечь для развития экономики страны иностранный капитал.

Интерес к иностранному капиталу в России возникал неоднократно. Можно выделить три периода в истории страны, когда Россия открывала свою экономику для иностранных инвесторов: период становления капитализма в России, период НЭПа и, наконец, современный период совместного предпринимательства.

Экономика царской России в конце 19-го века представляла собой весьма выгодное поле деятельности для иностранного капитала. Рабочая сила была исключительно дешевой, рабочие - политически бесправны. Это сулило иностранным предпринимателям высокие прибыли. В 70-80-х годах 19-го века французский и бельгийский капитал занял ключевые позиции в горной и металлургической промышленности, нефтедобыче. Англо-голландский трест «Шелл» контролировал 20% добычи всей нефти в стране. В 1890 году 25% всех акционерных капиталов в стране принадлежало иностранцам. Размер иностранного капитала в России вырос за 90-е годы прошлого века с 214,7 до 911 млн. рублей. Успешно проникал иностранный капитал в добывающую и тяжелую промышленность. Его удельный вес достигал в горнодобывающей промышленности - 70%, в машиностроении и металлообрабатывающей -72%; в химической - 71%.

Приток иностранных капиталов, способствуя ускорению темпов развития промышленности, имел и определенные отрицательные последствия - росла финансовая зависимость России от иностранного капитала.

В начале 20-го века поток иностранного капитала направлялся не только в промышленность, но и в банки. Перед 1914 годом из 433,5 млн. рублей, составлявших капитал 18-ти крупнейших коммерческих банков России, иностранному капиталу принадлежало 185,5 млн. рублей. В таких крупных банках, как Русско-Азиатский, Сибирский, Рижский коммерческий, Московский частный доля иностранного капитала превышала 50%. После революции практически весь иностранный капитал был национализирован. Однако в период НЭПа вновь возникла необходимость в привлечении иностранных инвестиций. Декретом от 23 ноября 1920 года было разрешено заключать концессии с целью привлечения иностранного капитала в такие отрасли и районы, развивать которые в те годы государство не имело возможности. Был создан Главный комитет по делам концессий при Госплане СССР. Целью концессий являлось привлечение свободного иностранного капитала и новейшей техники в Россию. Все имущество концессионной компании, кроме ее оборотного капитала и прибыли, оставалось собственностью государства. Концессионер должен был выплачивать долевое отчисление от оборота и чистой прибыли в денежной форме или продукцией по заранее определенным ценам советскому государству. Концессионерам, что немаловажно, разрешалось вывозить прибыль в иностранной валюте из России. В этот же период начали активную деятельность так называемые смешанные концессии. Смешанные концессии отличались от чистой концессии тем, что в этом случае иностранные инвесторы являлись пайщиками государственных акционерных предприятий при сохранении контрольного пакета у государства. В силу известных политических и идеологических причин концессионные договоры не получили своего дальнейшего развития, и к 1937 году все концессионные договоры были аннулированы.

В конце 20-го века вновь возникла потребность российской экономики в иностранных инвестициях. Это определяется в первую очередь дефицитом отечественных источников накопления. Как и во многих странах, в России привлечение иностранных инвестиций1 явилось бы существенным дополнением к внутренним ресурсам государства. Однако участие России в мировом рынке капитала невелико.

Согласно прогнозу ЮНКТАД, объем прямых иностранных капиталовложений в 1999г. достигнет 800 млрд. долл.2, что на 25% превышает показатель предыдущего года. В 1998г. на долю США, самого крупного в мире получателя зарубежных инвестиций, пришлось 30% всего объема прямых иностранных капиталовложений, страны ЕС - 35,7%, Японию - 0,5%; на развивающиеся страны Африки, Латинской Америки и Азии -25,8%, в том числе Китай - около 8%. В страны Центральной и Восточной Европы было вложено в 1997 - 19,0, а в 1998г. - 18 млрд. долл., или 4,1% и 2,8%3 (соответственно). При этом в Россию в форме прямых иностранных инвестиций было вложено за 1998г. не более 3 млрд. долл., что составляет менее 0,5% мирового объема прямых иноинвестиций.

## Эволюция налогообложения предприятий с иностранными инвестициями в России

Важный аспект деятельности предприятий с иностранными инвестициями - их отношения с государственным бюджетом. Для первых совместных предприятий, созданных в бывшем СССР в конце 80-х годов были установлены следующие платежи в бюджет: налог на прибыль; платежи за ресурсы; отчисления на социальное страхование и некоторые другие. В отличие от отечественных предприятий, они были освобождены от уплаты установленных в СССР платежей налогового характера - платы за производственные фонды, платежей за трудовые ресурсы, местных налогов и сборов, а также налога с оборота1.

Рентные платежи должны были платить совместные предприятия, создаваемые в топливно-сырьевых отраслях и земледелии. Их назначение -выравнивание условий деятельности совместных предприятий с другими хозяйственными организациями (отечественными и международными), работающими в худших условиях. Рентные платежи являлись формой выражения дифференциальной ренты. Конкретные размеры рентных платежей должны были устанавливаться либо на основе расценок мирового рынка с тем, чтобы совместные предприятия учитывали среднемировые затраты, отражающие международные условия производства, либо по договоренности на взаимной основе2.

Отчисления по государственному социальному страхованию и отчисления на пенсионное обеспечение устанавливались совместным предприятиям по ставкам, аналогичным тем, которые применяли отечественные предприятия, т.е. составляли определенный процент (от 4,4 до 14) от фонда заработной платы рабочих и служащих.

Одним из первых документов по налогообложению доходов предприятий с иностранными инвестициями (или как их ранее называли -совместных предприятий) была инструкция «О налогообложении совместных предприятий» Министерства финансов СССР от 4.05.87г. №124.

## Анализ и пути развития налога на прибыль коммерческих организаций с иностранными инвестициями

Интересы иностранных инвесторов неразрывно связаны с возможностью получения максимальной прибыли. В этой же области находятся интересы государства, его бюджета.

Увеличение облагаемой базы налога на прибыль возможно за счет отказа от ряда местных налогов, взимаемых с фонда оплаты труда (налога на содержание общеобразовательных учреждений) и с выручки (налога на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы) и др., относимых ныне на себестоимость и финансовые результаты деятельности предприятий. Эти меры предусмотрены проектом специальной части Налогового кодекса РФ. Замена указанных налогов налогом с продаж, возможно, не уменьшит налоговую нагрузку на предприятия, но позволит снизить себестоимость и увеличить прибыль. В этом же направлении действует снижение ставки НДС с 20 до 15 или даже до 10% и введение нулевой ставки. Введение нулевой ставки НДС привело бы к более полному «очищению» себестоимости от налогового фактора. Это способствовало бы росту прибыли и поступлений налога на прибыль в бюджет. С другой стороны, увеличение облагаемой базы налога на прибыль тесно связано с усилением контроля за себестоимостью продукции.

Из приведенных выше данных следует, что затраты на производство и реализацию продукцию очень велики. В 1998г. в компании «Дан» они составляли более 87%, в торговой фирме «Руст» - почти 94% выручки, в фирме «Принт» - превысили полученную выручку на 0,8%.

Анализ показывает, что стимулов снижать себестоимость и показывать в отчетном балансе прибыль у предприятий недостаточно, а контроль налоговых органов за правомерностью отнесения затрат на издержки производства осуществляется не в полной мере.