Камышников Геннадий Александрович. Налогообложение доходов и капиталов в международной практике : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 : Москва, 1998 145 c. РГБ ОД, 61:99-8/827-6

**Содержание к диссертации**

Введение

Глава 1 Международные принципы налогообложения доходов и капиталов и проблема двойного налогообложения

1.1 Международные принципы налогообложения доходов и капиталов; их сущность и значение

1.2 Анализ соглашений об избежании двойного налогообложения

1.3 Международное налоговое планирование и его роль в решении проблем налогообложения доходов и капиталов

Глава 2 Сравнительный анализ налогообложения иностранных юридических лиц в России и в зарубежных странах

2.1 Характеристика налогообложения иностранных юридических лиц по извлечению доходов в России

2.2 Налогообложение дохода, полученного через постоянное место осуществления предпринимательской деятельности

2.3 Налогообложение некоторых специальных видов доходов иностранных юридических лиц

Глава 3 Применение международного налогового планирования при осуществлении инвестиций в российскую экономику

3.1 Налоговое планирование деятельности иностранных компаний (на примере компании, осуществляющей комплексную поставку оборудования)

3.2 Финансирование дочерних компаний и проблемы избежания двойного налогообложения

3.3 Решение налоговых вопросов при инвестировании в российские компании

Выводы и предложения

Список использованной литературы

Приложения\

**Введение к работе**

В настоящее время существование национальных границ государств начинает иметь все меньшее значение для ведения коммерческой деятельности. Необходимость открытия новых рынков сбыта и стремление к получению дополнительных прибылей часто приводит к тому, что предпринимательская деятельность перерастает границы одного государства и выходит на международную арену. Данное явление имеет различные экономические последствия, которые подробно рассматриваются в литературе по международной экономике. Однако экономическая литература, в особенности российская, часто недооценивает или упускает из внимания очень важный фактор, значительно влияющий на экономическую эффективность международной деятельности, и во многих случаях являющийся определяющим, а именно, налогообложение.

Именно налогообложение зачастую определяет окончательное решение относительно инвестирования денежных ресурсов внутри одной страны, определяет во многом инвестиционный климат того или иного региона. Тем более важное значение имеет фактор налогообложения при принятии решений об инвестировании средств за пределы национальной экономики. Данный фактор является неотъемлемым показателем, влияющим на итоговый показатель инвестиционного климата. Более того, можно сказать, что стабильность налоговой системы стоит в одном ряду с такими факторами, как политическая и социальная стабильность региона.

Стабильная, доступная для всестороннего анализа и относительно простая в применении система налогообложения сама по себе является достаточно сильным стимулом для совершения инвестиций либо для отказа от них. В то же время иностранные инвесторы зачастую вкладывают деньги в страны, налоговая система которых нестабильна и непредсказуема, однако и такие вложения, как правило, не происходят без учета фактора налогообложения. Более вероятен тот факт, что инвестор предварительно изучает налоговые последствия ведения бизнеса в стране инвестирования и лишь после выбора наиболее выгодных с налоговой точки зрения

схем инвестирования вкладывает деньги. Причем именно налогообложение зачастую оказывается тем решающим фактором, из-за которого инвестор предпочитает тот или иной вариант инвестирования, так или иначе выстраивает структуру дочерних компаний, выбирает материнские компании для вкладов в уставный капитал, либо определяет ту компанию группы, которая будет непосредственно заниматься деятельностью в данном регионе. Последнее положение особенно верно как раз применительно к странам с нестабильной налоговой системой, в которых один лишь фактор невыгодных налоговых последствий может свести на нет доход от самых выгодных с коммерческой точки зрения инвестиций.

С точки зрения экономической эффективности цель любой налоговой системы состоит в ее воплощении в "налогово-нейтральном" наборе правил, которые и не поощряют, и не делают наименее привлекательным определенный вид деятельности. Это означает, что в идеале с точки зрения инвестиций нерезидентов налоговая система должна оставаться в тени, а все решения, принимаемые в области бизнеса относительно инвестиций, должны быть сделаны по не зависящим от налогообложения причинам. Данное требование к налоговой системе должно тем не менее учитывать ее стимулирующий характер, а именно, то, что может существовать определенный набор льгот, направленный на развитие определенных отраслей экономики или видов деятельности в зависимости от приоритетов страны.

Современная внешнеэкономическая политика России направлена на эффективную интеграцию в мировую экономику, на максимальное привлечение иностранного капитала с целью возвращения России в ряд ведущих с экономической точки зрения мировых держав. Указанные цели должны достигаться с учетом необходимости защиты экономического суверенитета страны, обеспечения экономической безопасности Российской Федерации и стимулирования развития национальной экономики. В связи с указанными требованиями к

внешнеэкономической политике многократно возрастает необходимость создания такой национальной системы налогообложения иностранных юридических лиц, которая обеспечивала бы инвестиционную привлекательность российского рынка

для иностранных инвесторов, и при этом обеспечила бы регулярные налоговые поступления в российский бюджет.

Ввиду вышеописанных факторов данная работа является актуальной как для анализа системы налогообложения иностранного капитала в развитых странах, так и в России. Следует отметить, что при анализе деятельности мультинациональных компаний, о которых пойдет речь в данной работе, рассмотрение налоговой системы отдельно взятой страны было бы оторвано от реальной ситуации, так как недостаточно проанализировать налоговые последствия той или иной сделки только, например, в России, но также важно знать и то, как доходы от данной сделки будут облагаться в других странах, как, например, в стране инкорпорации данной мультинациональной компании, куда эти доходы рано или поздно попадут. При этом между первоначальным источником дохода и холдинговой компанией, которая реально владеет компанией, в которой возникает этот источник, может находиться несколько десятков промежуточных компаний, инкорпорированных в разных странах. Существование таких сложных схем просто не позволяет рассматривать налогообложение иностранного капитала без учета действий разных стран по координации процесса налогообложения доходов, возникающих в стране, отличной от страны инкорпорации данной компании.

Нельзя оставлять без внимания тот факт, что налоговые поступления являются основной статьей доходной части бюджета любой страны. В связи с этим ясно, что любая страна экономически заинтересована в получении в виде налогов своей доли от доходов иностранной компании, полученных на территории этой страны. Подобная экспроприация части прибыли нерезидента не может производиться стихийно, так как это препятствовало бы созданию благоприятного инвестиционного климата в этой стране. Очевидно, что процесс изъятия доходов должен следовать некоторым определенным правилам. Более того, международные экономические отношения связывают страны уже на протяжении многих веков, что не было бы возможно без выработки каких-то определенных, общих для всех принципов налогообложения деятельности нерезидентов.

Добиться "нейтральности" налоговой системы в данном смысле в принципе возможно и на национальном уровне, например, применяя механизмы налогового

зачета и освобождения, о которых речь пойдет ниже. Однако помимо этого существуют соглашения об избежании двойного налогообложения между странами, позволяющие в той или иной степени добиться данной "нейтральности". Такие соглашения, как правило, регулируют налогообложение доходов и капиталов нерезидентов путем установления обоюдоприменяемых правил налогообложения различных видов доходов, а также вводят понятия налоговой "не дискриминации" нерезидентов по отношению к компаниям, инкорпорированным в данной стране.

Отдельной проблемой налогообложения в международной практике, заслуживающей рассмотрения, является использование термина "капитал". Чаще всего соглашения специально не говорят о налогообложении "капиталов", но рассматривают вопросы налогообложения имущества. Термин "капитал"

используется тогда, когда в одной из стран, заключивших соглашение, существует специальный налог на "прирост капитала" или capital gains tax. В более широком значении под налогообложением капиталов подразумевается как налогообложение прироста капиталов, так и налогообложение имущества. В данном случае сфера действия соглашения может распространяться на любые имущественные налоги, включая налоги на личное состояние, наследство и дарение, имущество корпораций и другие. В связи с тем, что проблема налогообложения имущества в международной практике по своей значимости требует отдельного детального исследования, в работе использовалось "узкое" значение термина "капитал", только применительно к налогообложению прироста капитала, которое повсеместно в мировой практике регулируется налогами с доходов компаний, а в отношении физических лиц - законодательством о подоходном налоге .

К рассматриваемым видам налогообложения капиталов относятся налоги на доходы от реализации имущества: основных средств, нематериальных активов, ценных бумаг и т.д. С точки зрения России в связи с отсутствием специального подхода к налогообложению капиталов в его узком смысле (данное положение может измениться в связи с введением в действие второй части Налогового кодекса) не было бы ошибочным использование только термина "доходы" для рассмотрения налогообложения как доходов, так и капиталов.

Необходимо добавить, что некоторые авторы рассматривают налогообложение капиталов в связке с налогообложением имущества. Такой подход к рассмотрению вопроса налогообложения капиталов представляется автору неверным, так как анализ налогообложения капиталов, особенно с российской точки зрения, невозможен без увязки с общими принципами налогообложения доходов. Наличие статей о налогообложении имущества в первую очередь характерно для европейских соглашений. Однако изучение принципов налогообложения имущества не является объектом детального исследования в работе.

Сфера применения соглашений по типам налогов в первую очередь объясняется долей соответствующих прямых налогов в бюджете стран, подписывающих соглашения. Детальное же описание функций, которые выполняют налоговые соглашения, будет дано ниже.

Заключение большого количества налоговых договоров между странами во всем мире привело к выработке нескольких международно признанных стандартов налоговых договоров, которым в настоящее время стремятся следовать страны, подписывающие новые договоры об избежании двойного налогообложения. Возникновение стандартов объясняется главным образом необходимостью удобного применения налоговых договоров на практике, что практически невозможно при «уникальности» каждого договора. Второй причиной существования стандартов в написании договоров необходимо признать тенденцию унификации подходов различных стран в налогообложении нерезидентов. Данная тенденция в полной мере иллюстрирует стремление государств к достижению "нейтральности" налоговых систем, о которой говорилось выше.

В настоящее время существует три стандарта договора об избежании двойного налогообложения: договор, разработанный ООН, обычно заключаемый между развитой и развивающейся страной; так называемый "многосторонний договор", заключаемый сразу несколькими странами; и договор, разработанный ОЭСР (Организация Экономического Сотрудничества и Развития), заключаемый между двумя развитыми странами. Особо выделяется группа договоров, заключаемых США, которая значительно привязана к американской модели налогообложения доходов и капиталов. В данной работе основное внимание уделено

модели договора, разработанного ОЭСР, так как большинство договоров, заключенных и заключаемых Россией следуют именно этому стандарту.

Все вышеописанное приводит к необходимости рассмотрения международных налоговых отношений и существующих общих международных принципов налогообложения доходов и капиталов, а также понятия международного" налогового планирования, как важнейших положений, определяющих как экономическое развитие отдельных стран, так и экономического сообщества в целом, а также статус самих налогоплательщиков.

Что касается системы налогообложения иностранного капитала в России, то необходимо вспомнить, что в течение последних 10 лет международные экономические отношения получили значительное развитие в России, что поднимает вопрос налогообложения нерезидентов в России в настоящее время, а также вопросы соответствия налогообложения нерезидентов общепринятым принципам и международной практике налогообложения доходов и капиталов.

Развитие международных экономических, в том числе налоговых, отношений неминуемо повлекло за собой изменение налоговой системы России в отношении налогообложения нерезидентов. Важнейшим шагом в данном направлении было введение в 1978 году детального законодательства, регулирующего налогообложение нерезидентов1. Необходимо отметить, что многие положения данного законодательства целиком вошли в действующее налоговое законодательство, что объясняется тем, что первая инструкция, регулирующая налогообложение нерезидентов, была написана с учетом международных принципов налогообложения доходов и капиталов.

Изменение налоговой системы России в отношении ее применения к нерезидентам шло параллельно двумя путями - путем совершенствования внутреннего законодательства и благодаря заключению договоров об избежании двойного налогообложения. В свое внутреннее налоговое законодательство Россия включила понятия и принципы, используемые многими странами в отношении

налогообложения нерезидентов, например, понятие постоянного представительства, механизм удержания налога на доходы у источника и правило превалирования международных налоговых договоров над внутренним законодательством.

С другой стороны, Россия заключила большое количество налоговых договоров с различными странами (США, Англия, Германия и т.д.), причем многие договоры, как уже отмечалось, следуют модели ОЭСР. В приложениях к данной работе приводится список всех действующих договоров, в которых Россия принимает участие с описанием их некоторых особенных положений, а также договоров, которые находятся в стадии заключения, а также анализируется общая динамика заключения договоров Россией. Указанные направления в изменении российской налоговой системы в отношении нерезидентов повлияли на уровень ее унификации по сравнению с системой международного налогообложения доходов и капиталов. За двадцать лет существования системы налогообложения доходов нерезидентов российская налоговая система во многом приобрела признаки европейских налоговых систем, так как развивалась в основном с учетом европейского опыта, без оглядки на налоговое законодательство в его узком смысле2.

Несмотря на все это, необходимо отметить, что внутреннее налоговое законодательство России ставит нерезидентов в достаточно жесткие условия. Применение внутреннего налогового законодательства в отношении нерезидентов практически не регулируется законодательно, но лишь инструктивно, что также нередко является фактором, тормозящим инвестиции в Россию, так как инструктивное толкование может значительно затруднять репатриацию доходов. Несколько облегчает ситуацию то, что международные налоговые договоры, превалирующие над российским законодательством, часто предоставляют более льготный или стабильный, а также гарантированный режим налогообложения, однако применение соглашений часто может быть сильно ограничено на практике теми же инструкциями.

Достаточно лишь упомянуть один пример дестабилизирующего действия данного подхода. Новые формы налоговых освобождений к действующей Достаточно заметить, что в действующей редакции Закона "О налоге на прибыль"

налогообложению нерезидентов посвящено лишь несколько параграфов в Статьях 3, 10 и Инструкции, применяемые нерезидентами, были опубликованы лишь в марте 1998 года, но датированы 31 декабря 1997 года, что фактически ограничило возможность нерезидентов пользоваться правами, предоставляемыми им соглашении об избежании двойного налогообложения, как минимум на шесть месяцев, пока налоговые органы в порядке частных консультаций не разъяснили, что данные формы являются рекомендательными.

Тем не менее необходимо признать, что практические шаги, предпринятые Россией в области развития национального законодательства в отношении налогообложения нерезидентов, не были достаточно обоснованы теоретическими исследованиями в данной области, что, особенно в отношении налога на прибыль, показало обсуждение данных вопросов в процессе подготовки Налогового Кодекса.

На основе сформулированных международных принципов налогообложения в работе делается вывод о том, что в настоящее время активно формируется новое направление в сфере налогообложения - международное налогообложение. Причем наиболее явно этот процесс заметен именно в сфере налогообложения доходов и капиталов. Под международным налогообложением доходов и капиталов предлагается понимать параллельное налогообложение доходов и капиталов лица в рамках налоговых систем двух и более государств, урегулированное нормами международного налогового права. Характерным для отношений в сфере международного налогообложения является то, что для отдельной страны национальные налоговые нормы действуют в отношении иностранного объекта налогообложения или иностранного налогоплательщика, а также то, что налогоплательщик подпадает под действие двух или более взаимодействующих между собой налоговых систем. В идеальной ситуации взаимодействие налоговых систем должно быть урегулировано общими соглашениями, заключенными по налоговым вопросам. При этом исключительной особенностью рассматриваемых отношений является то, что налогоплательщик волен сам избирать налоговую юрисдикцию государства, действие которой будет в той или иной мере влиять на его налоговый статус, либо полностью отказаться от деятельности в данной стране.

Недостаточность теоретического исследования вопросов международного налогообложения доходов и капиталов, возможностей применения соответствующих

международных принципов в России, а также механизма действия налоговых соглашений, взаимодействия нескольких налоговых систем, влияния указанных вопросов на поведение конкретного налогоплательщика и на общую интенсивность инвестиций в российскую экономику обусловили необходимость их исследования.

Исходя из вышеизложенного, была определена цель диссертационного исследования.

Цель и задачи диссертационного исследования. Цель диссертационного исследования заключается в анализе и формулировании основных принципов международного налогообложения доходов и капиталов как направления налогообложения, раскрытии механизма их эффективного применения при налогообложении иностранных юридических лиц в России. Для достижения цели в диссертации поставлены и решены следующие задачи:

•

•

•

на основе российского законодательства и международных соглашений в области налогообложения доходов и капиталов проанализирован налоговый статус основных форм присутствия иностранных юридических лиц в России;

исследована сущность налогообложения доходов и капиталов в международной практике путем анализа общих принципов данного направления налогообложения, в том числе анализа международных методов устранения двойного налогообложения;

с учетом международного опыта исследованы наиболее часто применяемые формы налогового планирования во внешнеэкономической деятельности;

автором разработаны схемы для эффективного с налоговой точки зрения осуществления инвестиций в российскую экономику с точки зрения иностранных инвесторов;

сделаны предложения по дальнейшему совершенствованию системы налогообложения иностранных юридических лиц в Российской Федерации с учетом необходимости перехода на международные принципы налогообложения доходов и капиталов.

Следствием решения поставленных в диссертации задач должно стать увеличение объема иностранных инвестиций в Российскую Федерацию.

Предметом исследования является международная практика налогообложения доходов и капиталов, а также система налогообложения иностранных юридических лиц в России, как ее важная составляющая.

Объектом исследования являются налоговые составляющая

финансово-хозяйственной деятельности иностранных юридических лиц при осуществлении ими международных инвестиций и внешнеторговой деятельности.

Методологические и теоретические основы исследования. В процессе работы применялись общенаучные методы и приемы: диалектический подход, исторический анализ развития систем налогообложения иностранных юридических лиц при формировании системы международного налогообложения доходов и российской системы налогообложения нерезидентов, логического и системного анализа при работе с действующими налоговыми соглашениями, методы сравнительного анализа при рассмотрении практики налогообложения иностранных юридических лиц в России и развитых странах, методы системного анализа при рассмотрении действующих законодательных и нормативных актов, методы обобщения и синтеза, экономико-математические методы анализа фактических данных.

При подготовке диссертации были изучены труды авторов, заложивших систему современных налоговых систем, таких как: А. Смит, Д. Рикардо, работы современных исследователей финансовой науки, теории и практики налогов России, таких как: Бутаков Д.Д., Грязнова А.Г., Гусев В.В., Дмитриев В.Н., Дмитренко Т.М., Дробозина Л.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., Пашков М.Л., Пепеляев С.Г., Петров Б.В., Родионова В.М., Русакова И.Г., Черник Д.Г., Шаталов С.Д., Шиенок М.И., и другие, работы современных зарубежных исследователей теории и практики международного налогообложения, таких как: Aigner D., Campbell A., Doernberg R., Kuiper W., Pirer M., и другие.

Правовой и фактологической основой диссертации являлись законодательные и нормативные акты Советского Союза и Российской Федерации по вопросам налоговой системы, включая международное налогообложение и налогообложение иностранных юридических лиц; нормативные акты, инструкции, письма, разъяснения, консультации Министерства финансов РФ и Государственной налоговой службы Российской Федерации, Московской государственной налоговой инспекции; международные налоговые соглашения; научные и практические разработки в области международного налогообложения ОЭСР, Международной налоговой ассоциации, Международного бюро фискальной документации;

информация по налоговым поступлениям от иностранных юридических лиц, зарегистрированных в г. Москве за 1990 - 1997 годы, а также данные о клиентах международной аудиторско-консультационнои компании, действующих в России с момента перехода на новую систему налогообложения до настоящего времени.

Научная новизна диссертационного исследования состоит в том, что систематизированы и проанализированы общие принципы международного налогообложения доходов и капиталов, рассмотрен механизм их эффективного применения в Российской Федерации. Лично автором диссертации получены следующие научные результаты:

• дано научное определение международного налогообложения доходов и

капиталов;

• сформулированы и систематизированы общие принципы международного

налогообложения доходов и капиталов, а также показаны результаты их действия в российской налоговой системе;

• раскрыты тенденции развития системы налогообложения иностранных

юридических лиц в России, доказано ее сближение с международной системой налогообложения доходов и капиталов, а также даны рекомендации по ее дальнейшему совершенствованию с учетом международного опыта налогообложения нерезидентов;

•

проанализированы основы налогового планирования в международном налогообложении: создание холдинговых компаний и цели, достигаемые при их использовании, трансфертное ценообразование; с учетом сравнительного анализа налогового планирования и уклонения от налогообложения сформулированы предложения по изменению российской налоговой системы с целью минимизации эффекта уклонения от налогообложения, которые частично использованы при подготовке общей части Налогового Кодекса;

дан анализ налогового статуса основных форм присутствия нерезидентов в Российской Федерации с учетом международных принципов налогообложения доходов, а также практические рекомендации по эффективному (с налоговой точки зрения) осуществлению инвестиций в российскую экономику.

Практическая значимость диссертационной работы состоит в обосновании условий, при которых осуществление иностранных инвестиций эффективно с налоговой точки зрения, и в формулировании требований к налоговой системе России, которые необходимы для качественного улучшения налогообложения нерезидентов в России, а также российских компаний, в том числе с иностранными инвестициями, при осуществлении ими внешнеэкономической деятельности.

Результаты исследования могут быть использованы законодательными и налоговыми органами при разработке нового и изменении действующего законодательства в отношении российских компаний и нерезидентов - участников внешнеэкономической деятельности, так и налогоплательщиками - российскими предприятиями и иностранными инвесторами при структурировании их деятельности с учетом российского и международного налогового законодательства. Результаты исследования были использованы в учебном процессе при преподавании учебных курсов "Налоги и налогообложение", "Налоговое регулирование внешнеэкономической деятельности" и др. по институтам "Налоги и налогообложение" и "Налоговой полиции".

Апробация результатов научного исследования заключалась в использовании результатов научного исследования при формировании механизма трансфертного ценообразования на стадии разработки первой части Налогового Кодекса Российской Федерации.

Выводы и рекомендации автора использовались при разработке общей части Налогового Кодекса, при составлении предложений по изменению действующих инструкций ГНС РФ в отношении налогообложения деятельности нерезидентов в Российской Федерации, при организации деятельности Национального Фонда Подготовки Кадров с участием Финансовой Академии при Правительстве РФ, в практической деятельности иностранных компаний при осуществлении ими инвестиций в российскую экономику.

Материалы исследования используются также при чтении лекций и проведении семинаров по курсу "Налоговое регулирование внешнеэкономической деятельности" в Финансовой Академии при Правительстве РФ, на курсах повышения квалификации сотрудников ЗАО "Купере энд Лайбранд" и на семинарах для клиентов компании, а также при проведении данной компанией налоговых проверок нерезидентов, осуществляющих деятельность в России. По теме диссертации автором опубликовано 5 научных работ, из них в соавторстве одна работа. Общий объем печатных работ составил - 2,3 п.л (в том числе авторский объем - 2,1 п.л.).

С учетом важности рассмотрения международного налогового законодательства для анализа сегодняшнего состояния налогообложения нерезидентов в России в первой главе детализируются общие международные принципы налогообложения доходов и капиталов, которые к настоящему времени в некоторой степени воплощены в действующем российском законодательстве. В частности рассмотрена структура Конвенции ОЭСР, а также общие международные принципы налогообложения доходов и капиталов. Особое внимание уделено проблеме двойного налогообложения и методам его устранения.

Работа написана в основном с точки зрения применения международной практики налогообложения к юридическим лицам, так как именно эта сфера налогообложения развивается наиболее активно, учитывая современный уровень экономической интеграции. В первой главе также дается наиболее общее определение налогового планирования.

Во второй главе рассмотрены наиболее часто встречающиеся типы присутствия иностранных юридических лиц в рамках определенного государства, налогообложение доходов для данных типов присутствия. Данные типы присутствия показаны на примере России. В первом разделе главы также дан краткий обзор российского законодательства, регулирующего налогообложение иностранного капитала в России, в частности дано основополагающее определение "постоянного представительства" в российском законодательстве и проведено его сравнение с определением, используемым в международной практике. Среди наиболее типичных видов присутствия иностранных компаний выделены следующие: получение доходов через постоянное место осуществления регулярной деятельности, в том числе при существовании местного представительства или филиала, поставка товаров, заключение лицензионных и франчайзинговых соглашений, направление иностранного персонала, а также создание национального предприятия с частичными / 100% иностранными инвестициями. Все вышеперечисленные типы присутствия проанализированы с точки зрения потенциальных вопросов в области налогообложения, которые могут возникнуть для нерезидентов. Автор также останавливается на проекте Налогового Кодекса, его специальной части, которая может быть принята в перспективе, и работа над которой еще ведется. В связи с этим детально рассмотрены положения Налогового Кодекса, относящиеся к деятельности иностранных компаний в России.

В третьей, заключительной главе представлены конкретные схемы налогового планирования, позволяющие минимизировать налоговые обязательства, возникающие в связи с присутствием иностранного капитала и получением доходов из источников в России. На примере данных схем раскрыто применение международных принципов налогообложения доходов, а также сделана попытка дать анализ положительных и отрицательных моментов минимизации как таковой с учетом ее влияния на российский бюджет и на уровень иностранных инвестиций.

В заключении диссертации представлены основные выводы и рекомендации по результатам научного исследования, реализация которых, по мнению автора, должны способствовать повышению инвестиционной привлекательности Российской Федерации, эффективной интеграции России в международную экономику и повышении эффективности механизма налогообложения иностранных юридических лиц. В заключении в том числе дается характеристика уровня интегрированности России в совокупность международных налоговых систем, уровня готовности взаимодействия российской налоговой системы с системами других стран в области налогообложения иностранных лиц и российских налогоплательщиков при осуществлении ими деятельности или получении дохода из-за рубежа.

## Международные принципы налогообложения доходов и капиталов; их сущность и значение

В национальной системе налогообложения любого государства имеется определенный набор правил налогообложения резидентов, частично осуществляющих деятельность за рубежом как в форме инвестиций, так и непосредственно через открываемые отделения, и иностранных налогоплательщиков, ведущих деятельность на территории этого государства. Как показало исследование, механизмы функционирования налоговых систем различаются при переходе от страны к стране, но в сфере налогообложения доходов и капиталов между ними все же существуют некоторые сходства, позволяющие говорить об определенном уровне унификации. Унификация может являться результатом действия взаимных договоров, заключаемых по вопросам налогообложения доходов и капиталов, либо результатом определения соответствующих правил непосредственно во внутреннем налоговом законодательстве страны.

Принцип распространения налоговой юрисдикции в отношении юридических и физических лиц

Первым основополагающим принципом международного налогообложения является принцип распространения налоговой юрисдикции на налогоплательщиков. Обычно страны распространяют свою юрисдикцию либо на основе гражданства или "резидентства", либо на основе территориальности. Страна может обложить налогом доходы своих граждан или компаний, инкорпорированных в ней, как имеющих юридическую связь с этой страной, либо облагать налогами доходы, полученные из источников в данной стране.

В соответствии с указанным юридическим определением критерия налогообложения в России в отношении граждан действует принцип территориальности, потому что юридическая связь - гражданство - не имеет значения для определения налогового статуса физического лица. Россия распространяет налоговую юрисдикцию на физических лиц-резидентов (лиц, пробывших в России больше 183 дней в календарном году, согласно внутреннему законодательству).

При этом налоговая юрисдикция распространяется на компании, инкорпорированные в России, независимо от места происхождения доходов. То есть прибыль от коммерческой деятельности российского предприятия в Италии налогооблагаема в России (а также, вероятно, в Италии).

Зарплата же российского гражданина, полученная от германского работодателя, налогооблагаема в России только в случае, если данный налогоплательщик провел в России более 183 дней в календарном году. Таким образом, можно сделать вывод, что в отношении компаний налоговая система России следует международному принципу "гражданства", в отношении физических лиц -принципу территориальности.

Примером страны, распространяющей свою налоговую юрисдикцию на физических лиц на основе гражданства является США, которая, например, облагает налогом доходы гражданина, не являющегося резидентом на основании срока пребывания, но являющегося гражданином3. Основание налоговой юрисдикции на принципе гражданства может быть оправдано благами, доступными гражданам страны. Так, американские граждане имеют значительные государственные гарантии при нахождении вне пределов США, они могут вернуться в США в любое время, они также обладают защитой американского правительства вне зависимости от нахождения внутри страны или за рубежом. Уплачиваемые налоги дают возможность пользоваться государственными гарантиями. Однако США необычна в том, что полагается на принцип гражданства как определяющий основу действия налоговой юрисдикции в отношении физических лиц.

В дополнение к принципу гражданства страны также распространяют свою налоговую юрисдикцию на основе территориальности. Распространение налоговой юрисдикции по принципу территориальности оправдывается тем, что иностранец, являющийся налогоплательщиком в данной стране, должен нести свою долю расходов в поддержании ее нормального функционирования, которое делает возможным получение дохода, его сохранение и дальнейшее инвестирование, а также использование путем потребления4.

## Характеристика налогообложения иностранных юридических лиц по извлечению доходов в России

Как и в любой другой стране, иностранные юридические лица (здесь и далее по тексту - ИЮЛ) действуют на территории России на основании российского законодательства. Деятельность отделений ИЮЛ с юридической точки зрения регулируется Гражданским Кодексом и Законом об иностранных инвестициях. Официальной формой присутствия ИЮЛ в России является представительство или филиал. Так как открытие представительства наиболее просто с практической точки зрения, и отношение зарегистрированных представительств в России к филиалам составляет более чем 200/1, имеет смысл рассмотреть эту юридическую форму присутствия подробнее.

В соответствие со Статьей 55 Гражданского Кодекса Российской Федерации (часть первая), принятого 30 ноября 1994 года, представительством является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения, которое представляет интересы юридического лица и осуществляет их защиту.

Представительство не является юридическим лицом, наделяется имуществом создавшего его юридического лица (иностранной фирмы) и действует на основании утвержденного им положения. Представительство должно быть указано в уставе создавшего его юридического лица. Руководители представительства назначаются юридическим лицом (зарубежной фирмой) и действуют на основании его доверенности.

В соответствие со Статьей 21 Закона об иностранных инвестициях в Российской Федерации от 4 июля 1991 года дочерние предприятия, филиалы и представительства предприятий с иностранными инвестициями действуют на основании положений о них, утверждаемых предприятием с иностранными инвестициями. Представительства имеют право открывать счета в банковских учреждениях РФ.

Каждое ИЮЛ, осуществляющее деятельность через представительство, обязано зарегистрироваться в налоговом органе, независимо от того, будет ли в дальнейшем его деятельность признана подлежащей налогообложению. Регистрация представительства ИЮЛ обычно проще, нежели регистрация российского юридического лица.

Основным документом, регулирующим порядок налогообложения ИЮЛ в России, является Инструкция #34 от 16 июля 1995 года "О налогообложении прибыли и доходов иностранных юридических лиц". Данный документ разработан на основании Закона РФ "О налоге на прибыль предприятий и организаций" от 27 декабря 1991 года, который в свою очередь лишь устанавливает основные моменты, относящиеся к налогообложению прибыли и доходов ИЮЛ, в то время как вышеупомянутая Инструкция дает определение постоянного представительства, рассматривает детально какие виды доходов ИЮЛ подлежат налогообложению в России и как формируется величина прибыли и доходов, подлежащих налогообложению.

Постоянное представительство в Российском законодательстве

Термин "постоянное представительство" ИЮЛ в России отражает такую степень экономического присутствия ИЮЛ в России, которая позволяет России рассматривать ИЮЛ так же, как и собственных резидентов, для целей налогообложения (прибыли). Понятие постоянного представительства используется для целей налогообложения прибыли и не затрагивает обложения ИЮЛ другими налогами.

Законодательство РФ приводит следующие определения постоянного представительства: Пункт 1.4 Инструкции 34: "Под постоянным представительством ИЮЛ в РФ для целей налогообложения понимаются филиал, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое постоянное место регулярного осуществления деятельности, связанное с разработкой природных ресурсов, проведением предусмотренных контрактами работ по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию оборудования, эксплуатацией игровых автоматов, продажей продукции с расположенных на территории РФ и принадлежащих ИЮЛ или арендуемых им складов, оказанием услуг и осуществлением иных видов деятельности по извлечению дохода на территории РФ или за границей, а также организации и физические лица, уполномоченные иностранными юридическими лицами осуществлять представительские функции в РФ."

Статья 1.4 Закона о налоге на прибыль: "... под постоянным представительством ИЮЛ для целей налогообложения понимаются филиал, отделение, бюро, ... уполномоченные иностранными юридическими лицами осуществлять представительские функции в РФ."

Определение постоянного представительства, приводимого российским законодательством, может быть изменено соответствующим договором об избежании двойного налогообложения в том случае, если определение договора является более выгодным для налогоплательщика.

Что касается порядка налогообложения имущества ИЮЛ на территории России, то он регулируется Инструкцией #38 от 15 сентября 1995 года, которая детально рассматривает, какие виды имущества ИЮЛ подлежат налогообложению в России, учитывая существование различий в бухгалтерском учете России и иностранных государств.

## Налоговое планирование деятельности иностранных компаний (на примере компании, осуществляющей комплексную поставку оборудования)

В последние годы ИЮЛ ведут достаточно активную деятельность в области строительства различных объектов. Как правило, строительные контракты делятся на два вида: строительство гостиничных и офисных комплексов и строительство участков (цехов) на российских крупных предприятиях (металлургических, машиностроительных и др. заводах). При этом, как правило, такие контракты заключаются между российским заказчиком и ИЮЛ "под ключ", то есть ИЮЛ по данному контракту обязуется сдать объект, полностью готовый к эксплуатации. Финансирование по таким контрактам, как правило, осуществляется крупной иностранной, а в некоторых случаях и российской, финансовой корпорацией.

При вышеописанной структуре контрактных отношений ИЮЛ в соответствии с законодательством РФ регистрируется в налоговых органах (при осуществлении деятельности на территории России более, чем 30 дней) и отчитывается по налогам в соответствии с заключенным контрактом, а именно вся выручка/прибыль от выполнения данного контракта подлежит налогообложению в России. Однако, используя методы налогового планирования, можно в значительной степени снизить налоговые обязательства ИЮЛ в России. Рассмотрим доступные методы на примере контракта на строительство цеха для российского заказчика.

Предположим, что по договоренности ИЮЛ должно в рамках строительства цеха выполнить следующие виды работ:

поставку оборудования для данного цеха;

инжиниринговые работы, то есть работы по разработке проектной документации для данного цеха, включая разработку чертежей и т.д.;

работы по обучению персонала заказчика для работы на данном оборудовании;

непосредственно строительные работы, включая также монтажные либо шеф-монтажные работы.

Имея вышеописанную структуру контракта, наиболее целесообразным с налоговой точки зрения будет разделение контракта на составные части в соответствии с видами и этапами работ по контракту. При этом необходимо также убрать из контракта какие-либо ссылки на термин "под ключ", что не позволило бы налоговым органам облагать всю выручку ИЮЛ от реализации данного контракта. При условии разделения контракта на составные части, каждая из частей будет подлежать налоговому регулированию, относящемуся именно к данной части контракта, что позволит значительно снизить налоговые обязательства ИЮЛ в России. Рассмотрим порядок налогообложения каждой из частей вышеописанного контракта.

Поставка оборудования

Поставка оборудования ИЮЛ в России не повлечет за собой никаких налоговых обязательств для иностранного юридического лица при условии, что в контракте будет существовать оговорка относительно момента переходя права собственности на поставляемое оборудование, а именно, что право собственности переходит к российскому заказчику до пересечения границы Российской Федерации. Такая поставка оборудования, как уже описывалось во второй главе, не повлечет за собой образования постоянного представительства, также не будет удерживаться налог у источника.