



**EKONOMIHÖGSKOLAN**  
Lunds universitet

**Institutionen för Handelsrätt**  
HAR 163 Självständigt arbete  
Magisteruppsats

**VT 2005**

## Bolagsskatt i Ryssland

**Handledare:**  
Lars Gunnar Svensson

**Författare:**  
Aleksandr Andersen 730821-7954

# Sammanfattning

Skattesituationen i Ryssland har varit ett omdiskuterat ämne de senaste åren. Anledningen är tillkomsten av ett nytt kapitel i skattebalken som reglerar bolagsskatt. Situationen, där investerare inte känner trygghet och förtroende till landets skattepolitik, tycks ha skrämt iväg både utländska och inhemska investerare. Bolagsskatten står i fokus när investerare tar beslut huruvida de skall investera i landet eller inte.

Syftet med denna uppsats är att kortfattat beskriva den ryska bolagsskatten, dess struktur och tillämpning. Skatterätt i Ryssland har tack vare insatser från Ryska Federationens Författningsdomstol samt skattskyldigas ökade rättsmedvetande utvecklats i rätt riktning där principen ”ingen skatt utan lag” är gällande. Detta är ett stort framsteg för ett land som vill skapa förtroende för investerings – och företagsklimatet. Skattelagstiftningen i Ryssland är förankrat i den ryska konstitutionen och den viktigaste skattelagen är Skattebalken. Denna har införts den 1 januari 2002 och ersatte tidigare gällande lag som endast innehöll deklARATIONER vilka sedan fritt tolkades av olika skattemyndigheter. Detta skapade en instabil situation, vilket inte ökade förtroendet för den ryska skattepolitiken.

# Innehållsförteckning

<b>1</b>	<b>Inledning .....</b>	<b>7</b>
1.1	Problemformulering .....	7
1.2	Syfte .....	8
1.3	Avgränsningar .....	9
1.4	Metod och material.....	9
<b>2</b>	<b>Rättskällorna .....</b>	<b>10</b>
2.1	Skattelagar.....	10
2.1.1	Internationella avtal.....	11
2.2	Domstolspraxis.....	12
2.3	Doktrin .....	14
<b>3</b>	<b>Associationsformer .....</b>	<b>15</b>
3.1	Definition av juridisk person.....	15
3.2	Generellt registreringskrav .....	16
3.3	Legala enheter .....	16
3.3.1	Aktiebolag .....	16
3.3.2	Bolag med begränsat ansvar, OOO .....	17
<b>4</b>	<b>Grunderna i det ryska skattesystemet.....</b>	<b>18</b>
4.1	Grunderna i skattelagstiftningen .....	18
4.2	Typer av skatter och avgifter i Ryssland.....	20
<b>5</b>	<b>Bolagsskatt .....</b>	<b>21</b>
5.1	Allmänna bestämmelser .....	21
5.1.1	Skattskyldiga .....	21
5.1.2	Beskattningens objekt .....	22
5.1.2.1	Stadigvarande representation (Fast driftställe).....	22
5.1.2.2	Objekt för bolagsskatt för utländska juridiska personer med stadigvarande representation .....	24
5.1.2.3	Objekt för bolagsskatt för utländska juridiska personer som har inkomster från källor i Ryska Federationen .....	24
5.1.3	Skattebas.....	25
5.1.4	Skattesats .....	27
5.1.5	Skatteperiod.....	32
5.1.6	Ordning att beräkna skatten.....	32
5.1.7	Hur och när skatten skall betalas.....	34
5.1.8	Beräkning av resultat.....	35
5.2	Intäkter .....	36
5.2.1	Realisationsintäkter .....	38
5.2.2	Icke realisationsintäkter.....	39

5.2.2.1	Utdelning.....	40
5.2.2.2	Valutakursvinster .....	40
5.2.2.3	Böter, avgifter, skadestånd .....	40
5.2.2.4	Hysesintäkter .....	41
5.2.2.5	Återförande av reserver som erkändes som kostnader.....	41
5.2.2.5	Ränta.....	42
5.3	Kostnader .....	42
5.3.1	Realisationskostnader.....	42
5.3.1.1	Materiella kostnader .....	43
5.3.1.2	Avskrivningar.....	44
5.3.2	Icke realisationskostnader .....	47
5.4	Skattefria intäkter och inte avdragsgilla kostnader .....	48
5.4.1	Skattefria intäkter .....	49
5.4.2	Inte avdragsgilla kostnader.....	50
5.5	Tidigare års underskott.....	50
5.6	Skatteredovisning .....	52
5.6.1	Analytiska register.....	54
<b>6</b>	<b>Avslutande kommentarer .....</b>	<b>56</b>
<b>7</b>	<b>Källförteckning .....</b>	<b>60</b>
7.1	Offentligt tryck.....	60
7.2	Litteratur.....	62
7.3	Övrig litteratur.....	62
7.4	Rättsfall .....	63
<b>8</b>	<b>Bilaga 1 .....</b>	<b>64</b>

# Tabellförteckning

Tabell 2.1 Hierarki i rysk skattelagstiftning.....	11
Tabell 2.2 VAS organ.....	13
Tabell 5.1 Beräkningsregler för vissa intäkter och kostnader vid bestämmande av skattebas för bolagskatts.....	27
Tabell 5.2 Tillämpning av skattesatser för bolagsbeskattning.....	32
Tabell 5.3 Frister för deklaration och betalning av skatt.....	35
Tabell 5.4 Vinstmodell 1.....	36
Tabell 5.5 Vinstmodell 2.....	36
Tabell 5.6 Degressiv avskrivningsmetod.....	47
Tabell 5.7 Enhetliga skattefria intäkter och icke avdragsgilla kostnader.....	49
Tabell 5.8 Underskottsavdrag.....	52

# Förkortningar

FIFO	First in first out (först in först ut)
FNS	Federal'naja nalogovaja sluzjba (Ryska Federationens skatteverk)
FoU	Forskning och utveckling
GK RF	Grazdanskij kodeks Rossijskoj Federatsii (Ryska Federationens Civilbalk)
KS RF	Konstitutsionnyj Sud Rossijskoj Federatsii (Ryska Federationens Författningsdomstol)
LIFO	Last in last out (sist in sist ut)
NK RF	Nalogovyj kodeks Rossijskoj Federatsii (Ryska Federationens Skattebalk)
OAo	Otkrytoe aktsionernoje obshestvo (publik aktiebolag)
OOO	Obshestvo s ogranichennoj otvetstvennostju (bolag med begränsat ansvar)
RUB	Ryska rubel
SEK	Svenska kronor
VAS	Vyssij Arbitraznyj Sud Rossijskoj Federatsii (Ryska Federationens Högsta Skiljedomstol)
ZAO	Zakrytoe aktsionernoje obshestvo (privat aktiebolag)

# 1 Inledning

Ryssland är ett land där ökad efterfrågan på konsumtionsvaror, samt överflöd av naturresurser gör att landet har bland de bästa förutsättningarna för affärsverksamhet i Europa. Den rådande politiska och ekonomiska stabiliteten indikerar att utländska investeringar kommer att öka inom några år.<sup>1</sup> Dock har den senaste tidens rättsprocesser mot Yukos och Hodorovski skrämt iväg många potentiella investerare. En av förutsättningarna för att utländska investerare skall operera i landet är närvaron av ett utvecklat och begripligt skattesystem. Det Ryska skattesystemet har genomgått omfattande förändringar sedan 1991 och arbetet är fokuserat vid att utveckla Skattebalken (NK RF). Från den 1 januari 2002 trädde kapitel 25 NK RF (bolagsskatt) i kraft vilken ersatte lag om bolagsskatt och talrika instruktioner från ryskt finansministerium som fastställde hur skattebasen skall beräknas.<sup>2</sup>

## 1.1 Problemformulering

Tillkomsten av kapitel 25 i NK RF är en viktig händelse i rysk skattelagstiftning. Detta beror på att bolagsskatt är en av de största beståndsdelarna i den federala budgeten. För de sju första månaderna år 2001 uppgick bolagsskatt till 279,7 miljarder rubel (100,85 miljarder kronor<sup>3</sup>) vilket var 26,6 % av alla skatteinkomster i den federala budgeten medan momsens uppgick till 244,1 miljarder rubel (88,02 miljarder kronor<sup>4</sup>).<sup>5</sup> År 2003 utgjorde bolagsskatt 170,82 miljarder rubel (44,7 miljarder kronor<sup>6</sup>) eller 7,7 % av de totala inkomsterna i den federala budgeten.<sup>7</sup>

Tillkomsten av kapitel 25 i NK RF innebär en viktig milstolpe i den ryska skattelagstiftningen då det nya kapitlet är den första skattelag som har direkt verkan. Direkt verkan i detta fall har inte samma betydelse som inom EG – rätt. Istället betyder det att tidigare lagar endast

---

<sup>1</sup> Deloitte, 2004, The rough guide to Russian taxation, sid. 3

<sup>2</sup> O. Jankelev, 2002, Statens och skattebetalarnas intressen – ingen balans, sid. 1

<sup>3</sup> Forex, kurs den 31 december 2001 0,3606,

<sup>4</sup> *ibid.*

<sup>5</sup> A. Kalanov, 2002, Bolagsskatt, sid. 7

<sup>6</sup> Forex, kurs per den 31 december 2003 0,2617,

<sup>7</sup> Ryska regeringens skatteinitiativ, 2004, Budbäraren nr 123, den 24 april, sid. 1

innehöll deklarationsnormer vilka tolkades fritt av ryska skattemyndigheter.<sup>8</sup> Utifrån denna aspekt utgör kapitel 25 en helt ny norm. Detta i sig betyder inte att tidigare oklarheter automatisk försvinner. Tvärtom kan det hävdas att många tidigare oklarheter fortfarande är aktuella och nya har tillkommit.<sup>9</sup>

Tillkomsten av kapitel 25 i NK RF innebär sänkning av skattesatsen från 35 % till maximalt 24 % vilket gör Ryssland till ett av de mest fördelaktiga skatteregimerna i den industriella världen.<sup>10</sup> Allt annat konstant finns det dock problem som bottnar i frekventa ändringar av skattelagstiftningen och brister i myndigheternas tolkningar av denna.<sup>11</sup> Enligt Deloitte är det största problemet för affärsverksamheter i Ryssland felaktig applicering av skattelagen och olika tolkningar av denna i regionerna.<sup>12</sup> Beträffande frekventa ändringar av skattelagarna har den ryska finansministern Kudrin sagt, att skattereformen skall vara fullbordad år 2004 – 2005. Enligt honom är det viktigt att anta sådana skatteregler som skall gälla länge. Skattereformen kan inte pågå löpande, den skall vara skyndsam.<sup>13</sup> Detta är ett positivt tecken innebärande att landet är på väg att stabilisera och normalisera sin skattelagstiftning.

Den ryska bolagsskatten är föremål för starka diskussioner inom landet. I dessa framkommer både för- och nackdelar med det nya kapitlet. Till de största fördelarna räknas sänkning av skattesatsen och upphävande av alla tidigare gällande skattelättnader. Till nackdelarna, precis som tidigare, räknas problem angående vilka kostnader som skall vara avdragsgilla. Det finns också tankar på att några punkter i kapitel 25 är tvistiga och rättsstridiga. En av de viktigaste nyheterna med tillkomsten av kapitel 25 i NK RF är att redovisningen inte längre är kopplad till beskattningen. Företag kommer att krävas att utarbeta sitt eget system av skatteredovisning.<sup>14</sup>

## 1.2 Syfte

Syftet med uppsatsen är att ge en kortfattad beskrivning av den ryska bolagsskatt, dess grunder, uppbyggnad och verkan.

---

<sup>8</sup> A. Kalanov, 2002, Bolagsskatt, sid. 9

<sup>9</sup> *ibid.*

<sup>10</sup> O. Jankelev, 2002, Statens och skattebetalarnas intressen – ingen balans, sid. 1

<sup>11</sup> Deloitte, 2004, The rough guide to Russian taxation, sid. 3

<sup>12</sup> *ibid.*

<sup>13</sup> Ryska regeringens skatteinitiativ, 2004, Budbäraren nr 123, den 24 april, sid. 1

<sup>14</sup> O. Jankelev, 2002, Statens och skattebetalarnas intressen – ingen balans, sid. 2



## 1.3 Avgränsningar

I uppsatsen kommer författaren att i första hand belysa de aspekter som kan antas vara av vikt att veta för svenska läsare. Detta innebär att förhållanden som är mycket specifika för Ryssland inte belyses, utan tyngdpunkten kommer att ligga vid affärsverksamhet som är vanligt förekommande i Sverige. I framställningen fokuseras på de mest förekommande företagsformerna i Ryssland. Undantaget är att handelsbolag och kommanditbolag inte berörs, då dessa kan vara föremål för speciell lagstiftning.

Bolagsskatt är ett mycket omfattande ämne vilket innebär att vissa delar måste lämnas utanför. Då uppsatsen vänder sig till svenska läsare är det av vikt att de får en ändamålsenlig uppfattning om bolagsskattens grunder, uppbyggnad och verkan. Detta innebär att fokus skall ligga på sådana delar av bolagsskatt som kan vara av intresse för potentiella svenska investerare. Fokus ligger på bolagsskatt, kapitalvinst och liknande lämnas därhän. I framställningen kommer endast huvudregler beröras och speciella regler utelämnas med undantag för dem som är av ytterst stort betydelse.

## 1.4 Metod och material

I uppsatsen tillämpas traditionell juridisk metod med medvetande att den ryska och svenska juridiska metoden kan skilja sig åt. Gällande ryska lagar används, främst skattebalken och civilbalken som kompletteras med speciella lagar på olika relevanta områden. Om möjligt kommer rättsfall användas främst från KS RF (Författningsdomstolen), och VAS (Högsta Skiljedomstolen). Dessa kommer att användas som ett tydliggörande av rättsläget. Merparten av materialet som används är skrivet på ryska språket vilket innebär att författaren själv översätter aktuellt material till svenska. I uppsatsen kommer att användas doktrin i form av kommentarer till gällande lagar samt myndigheternas föreskrifter i tolkningen av lagar. Dessa skall tydliggöra den praktiska tillämpningen av lagen.

## 2 Rättskällorna

För närvarande, pågår i Ryssland en översyn av vilka normer och rättsakter som skall utgöra rättskällor. Under 1991 – 1998 hade rättsakter från presidenten, regeringen och andra myndigheter en stor betydelse för skatterätten. Verkställande makten hade befogenheter att tolka innehållet i lagen efter sina egna premisser, vilket har resulterat i missnöje från de skattskyldiga.<sup>15</sup> I nuläget, inte utan inflytande från KS RF och skattebetalarnas ökade rättsmedvetande, försöker lagstiftaren skapa lagar som tydligt anger vem och vilka skatter skall betala. Med tillkomsten av kapitel 25 NK RF har alla normerande rättsakter gällande bolagsskatt från verkställande myndigheter förlorat sin juridiska verkan.<sup>16</sup> Detta betyder dock inte att skattskyldiga och skattemyndigheter avstår från att tillämpa de gamla normerna från verkställande myndigheter.

### 2.1 Skattelagar

Rysk skatterätt baseras på en hierarki av rättskällor där lagar är den rättskälla som finns högst upp. Dessa i sin tur är rangordnade sinsemellan. Den viktigaste lagen som styr tillämpningen av skattelagarna är den ryska författningen. Denna stipulerar de grundläggande normer som måste vara uppfyllda för att skatteuttag skall anses vara lagenligt. Lagar och andra normer som strider mot författningen är inte giltiga. KS RF har fastställt att skatt endast kan uttas om det framgår av lagen.<sup>17</sup> NK RF (skattebalken) baseras på stadgarna i den ryska författningen och är den viktigaste skattelagen. Enligt punkterna 1, 4 och 5, i artikel 1, Del I, NK RF, utgörs den ryska skattelagstiftningen, i första hand, av NK RF och de federala skattelagar som är antagna med stöd av och i enlighet med NK RF. I andra hand utgörs skattelagstiftningen av lagar om skatter och avgifter antagna med stöd av och i enlighet med NK RF av lagstiftande organen i Ryska Federations subjekt. Skattelagstiftningen betyder också normerande rättsakter om skatter och avgifter som är antagna av lagstiftande organ på lokalnivå.<sup>18</sup> Detta

---

<sup>15</sup> S. Pepeljaev, 2000, Grunderna i skatterätt, avsnitt 9.1

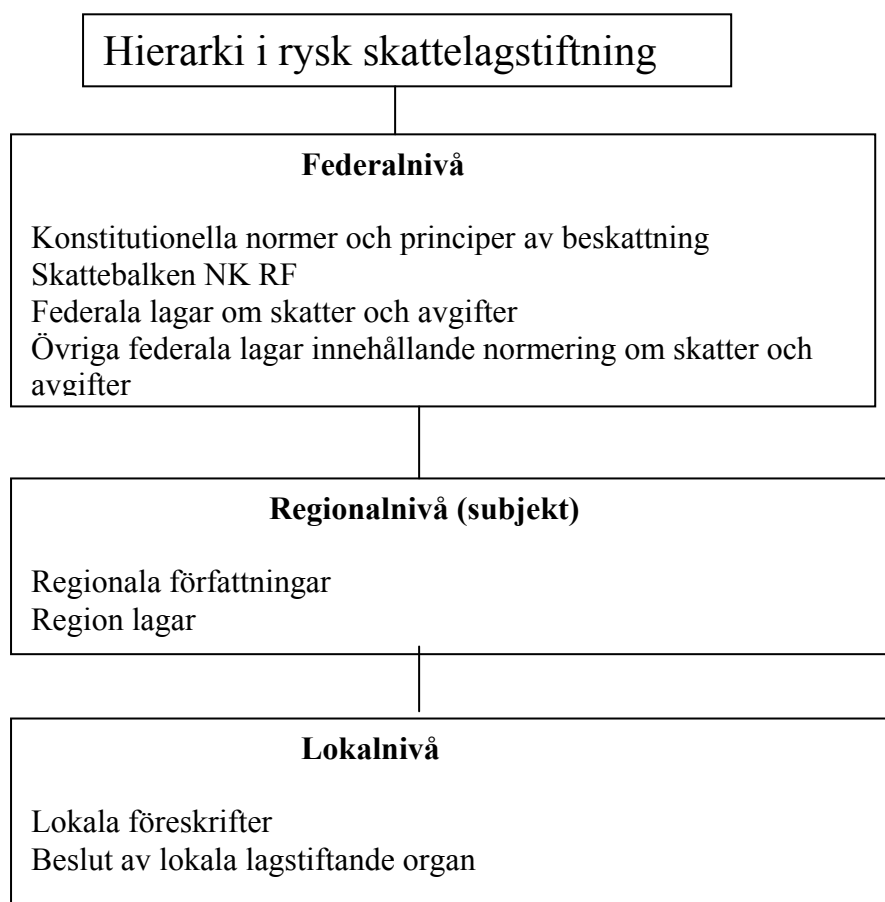
<sup>16</sup> A. Kalanov, 2002, Bolagsskatt, sid. 9

<sup>17</sup> KS RF, 1996, Nr. 9-II, den 4 april

<sup>18</sup> S. Pepeljaev, 2000, Grunderna i skatterätt, avsnitt 8.2

betyder att olika beslut och förordnanden av verkställande makten inte är skattelagstiftning. Men för många skattskyldiga och skattemyndigheter kommer myndigheternas föreskrifter fortfarande vara viktiga dokument se tidigare i uppsatsen.<sup>19</sup>

Av detta kan konstateras att skattelagstiftningen är en summering av normer som framgår av ryska federationens lagar, lagar som är antagna med stöd av förstnämnda lagar av Ryska Federations subjekt samt normer antagna av lokala lagstiftande organ. Hierarkin illustreras i tabell 2.1



Tabell 2.1 Hierarki i rysk skattelagstiftning<sup>20</sup>

### 2.1.1 Internationella avtal

I artikel 7 NK RF stipuleras att om internationella avtal som Ryska Federationen har ingått, fastställer andra normer rörande skatter och avgifter än de som framgår av NK RF, skall de

<sup>19</sup> A. Kalanov, 2002, Bolagsskatt, sid. 9

<sup>20</sup> S. Pepeljaev, 2000, Grunderna i skatterätt, avsnitt 7.2.10

normer tillämpas som framgår av internationella avtal. Detta stadgande återger innehållet i punkt fyra, artikel 15, Ryska Federationens författning. Detta innebär att ingångna internationella avtal har företrädde framför rysk nationell skattelagstiftning. VAS presidium har i sitt beslut också fastställt att ingångna gällande internationella avtal går före ryska nationella lagstiftningen.<sup>21</sup>

Artikel 312 NK RF stipulerar vad som krävs för att utländska juridiska personer i vid beskattningen i Ryska Federationen, skall kunna åberopa bestämmelser i internationella avtal. Den utländska juridiska personen måste visa för den ryska juridiska personen (skatteagent) en bekräftelse på att den har sitt säte i det land, med vilken Ryska Federationen har ett avtal. Bekräftelsen måste vara vidimerad av ett kompetent organ i det landet. Om bekräftelsen är skriven på ett utländskt språk skall den utländska juridiska personen framlägga översättning av denna till ryska språket. Vilket kompetent organ det är frågan om framgår i de flesta fall av själva avtalet.<sup>22</sup>

Om den utländska juridiska personen har betalat bolagsskatt innan den hunnit framlägga bekräftelse, och på så sätt betalat mer skatt än den borde, kan skatteåterbäringen begäras hos den lokala skattemyndigheten.<sup>23</sup> Denna procedur är dock inte lätt och kan innebära svårigheter för utländska juridiska personer då ryska skattemyndigheter kan agera utifrån mottot att ”All återbäring skall gå genom Moskva” eller på annat sätt fördröja skatteåterbäringen.<sup>24</sup>

## 2.2 Domstolspraxis

Den Ryska rättskällsläran saknar möjligheter att tolka lagen med hjälp av lagförarbetena som är vanligt i Sverige. Mycket tolkning av skattelagar har tidigare gjorts genom beslut och metodiska uttolkningar av skatteverket och finansministeriet.<sup>25</sup> Den dåliga kvalitén på rysk lagstiftning var en avgörande orsak till att olika rättsakter från verkställande makten, på ett inte obetydligt sätt, kompletterade lagstiftningen. Den skattereform som genomförs, och som enligt Kudrin skall fullbordas senast år 2005, har som ett syfte att höja kvalitén på den ryska skattelagstiftningen, göra den överskådligt och begriplig och framförallt minska beroendet av verkställandemaktens rättsakter.<sup>26</sup>

---

<sup>21</sup> VAS, Presidium, Beslut, Nr 5029/99

<sup>22</sup> M. Zaharov m.m. den 7 april 2005, kommentar till artikel 312 NK RF

<sup>23</sup> NK RF, Del II, avsnitt VIII, kap. 25, artikel 312

<sup>24</sup> *ibid.*

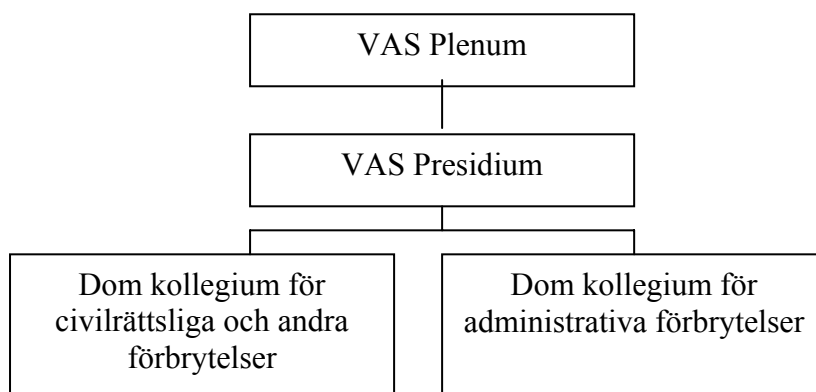
VAS, Presidium, Beslut, Nr 3646/01

<sup>25</sup> S. Pepeljaev, 2000, Grunderna i skatterätt, avsnitt 9.1

<sup>26</sup> S. Pepeljaev, 2000, Grunderna i skatterätt, avsnitt 9.1.

I frånvaro av lagförarbeten har domstolarnas tolkningar av lagbestämmelser avgörande betydelse. Domstolspraxis i skattefrågor i Ryssland består av avgöranden i två olika domstolsystem. Det första systemet utgörs av KS RF (Författningsdomstol) som prövar om en lag, artikel eller punkt i en lag (federal, regional, lokal) etcetera är i överensstämmelse med den ryska författningen. Domstolen prövar om den verkställande maktens normeringsakter är i överensstämmelse med författningen och inte kränker medborgarnas rättigheter. Domstolen tar också ställning till hur en bestämmelse i en lag skall tolkas så att den inte strider mot skatteskyldiges konstitutionella rättigheter.<sup>27</sup> KS RF utfärdar avgöranden av tre typer: beslut, **betänkande och** bestämmelse. De vanligaste är dock beslut och bestämmelse.<sup>28</sup> KS RF:s avgöranden är slutgiltiga, kan inte överklagas och gäller omgående. Lagar som enligt KS RF:s beslut strider mot den ryska författningen förlorar sin verkan och måste ändras.<sup>29</sup>

Det andra systemet utgörs av VAS (Högsta Skiljedomstol) med underliggande skiljedomstolar (se bilaga 1), som i likhet med svenska förvaltningsdomstolar, bland annat tar ställning till om skattemyndigheterna tillämpar skattelagar på rätt sätt.<sup>30</sup> Skiljedomstolar i alla instanser kan vända sig till KS RF för att inhämta tolkning av en lagbestämmelse. VAS består av följande organ:



**Tabell 2.2 VAS organ**

VAS Plenum tar de viktigaste beslut som berör verksamhet i andra skiljedomstolar i Ryska Federationen. Plenum består av VAS:s ordförande, vice ordförandena och VAS :s domare.<sup>31</sup> Enligt artikel 15 lagen om skiljedomstolar i Rysk Federation består VAS presidium av VAS:s ordförande, vice ordförandena och VAS :s domkollegiums ordförandena. VAS Presidium

<sup>27</sup> Ryska Federationens författning, Del I, kap. 7, artikel 125

<sup>28</sup> Federal konstitutionell lag "Om Rysk Federations författningsdomstol" från den 21 juli 1994, avsnitt II, kap. 8, artikel 71

<sup>29</sup> Federal konstitutionell lag "Om Rysk Federations författningsdomstol" från den 21 juli 1994, avsnitt II, kap. 8, artikel 79

<sup>30</sup> Ryska Federationens författning, Del I, kap. 7, artikel 127

Federal konstitutionell lag, från den 28 april 1995 nr 1 – FKZ "Om Skiljedomstolar i Rysk Federation", kapitel 2, artikel 10

<sup>31</sup> Federal konstitutionell lag, från den 28 april 1995 nr 1 – FKZ "Om Skiljedomstolar i Rysk Federation", kap. 2, artikel 12

utför tillsyn av implementering av domar från skiljedomstolar som har vunnit laga kraft. Presidium betraktar vissa frågor gällande domstolspraktik och meddelar resultatet till skiljedomstolar.<sup>32</sup>

## 2.3 Doktrin

Pepeljaev beskriver att doktrinen har en viss påverkan på skatterätten. Dock skall man inte se på den som en självständig rättskälla utan som en av grunderna för utveckling av andra rättskällor.<sup>33</sup> Då det är osäkert vilken värde doktrinen har i rysk skatterätt kommer författaren att implementera Pepeljaevs syn på doktrinen i uppsatsen, det vill säga doktrinen blir en tolknings hjälpmedel av de övriga tillämpliga rättskällorna.

---

<sup>32</sup> Federal konstitutionell lag, från den 28 april 1995 nr 1 – FKZ ”Om Skiljedomstolar i Rysk Federation”, kap. 2, artiklar 15 och 16

<sup>33</sup> S. Pepeljaev, 2000, Grunderna i skatterätt, avsnitt 8.1

# 3 Associationsformer

I sin översikt av det ryska skattesystem kommer Deloitte fram till att den ryska lagstiftningen tillåter ett stort antal företagsformer som verksamhet kan bedrivas genom. Deloitte listar följande verksamhetsformer som de mest populära i Ryssland<sup>34</sup>:

- Filialer och representativa kontor
- Legala enheter
- Enkla partnerskap

Av alla legala former som verksamheten kan bedrivas på, är aktiebolag och bolag med begränsat ansvar de populäraste.<sup>35</sup> Viktigt är dock att först fastställa vad som enligt rysk rätt är en juridisk person och sedan utifrån det presentera de olika företagsformerna.

## 3.1 Definition av juridisk person

Enligt Civilbalken (Grazdanskij Kodeks, GK RF) anses en juridisk person vara en organisation som äger egendom med vilken den svarar för sina förpliktelser, kan i sitt namn förvärva materiella – och immateriella tillgångar (rättigheter), ikläda sig skyldigheter och vara part vid domstolsförhandlingar.<sup>36</sup> Juridiska personer är skyldiga att registrera sig hos justitiemyndigheterna enligt lagen om registrering av juridiska personer och anses vara bildad vid statlig registrering.<sup>37</sup> Enligt GK RF:s artikel 55 är filialer och representativa kontor inte juridiska personer.<sup>38</sup> Kommersiella juridiska personer kan skapas som ekonomiska kamratskap (tovarishestvo) och sällskap, kooperativa föreningar, statliga och kommunala liknande bolag.<sup>39</sup>

---

<sup>34</sup> Deloitte, 2004, The rough guide to Russian taxation, sid. 6

<sup>35</sup> *ibid.*

<sup>36</sup> GK RF, Del I, avsnitt I, kap. 4, § 1, artikel 48, p. 1

<sup>37</sup> GK RF, Del I, avsnitt I, kap. 4, § 1, artikel 51,

<sup>38</sup> GK RF, Del I, avsnitt I, kap. 4, § 1, artikel 55, p. 3

<sup>39</sup> GK RF, Del I, avsnitt I, kap. 4, § 1, artikel 50, p. 2

## 3.2 Generellt registreringskrav

I lagen från den 8 augusti 2001 ”Om statlig registrering av juridiska personer” nr 129 – FZ finns generella bestämmelser om vilka krav som ställs för att registrera en juridisk person. Enligt artikel 8 sker statlig registrering under 5 arbetsdagar sedan ansökan om registrering inlämnades till behörigt registrerings organ. Av artikel 10 framgår att för statlig registrering av vissa utvalda juridiska personer gäller bestämmelser i andra federala lagar.

För statlig registrering krävs existerande av filial, representativt kontor eller legala enheter. Det krävs att företaget har konto i Rysk bank eller i dess filial och äger anläggnings – eller omsättningstillgångar så att företaget blir subjekt för rysk skatt på tillgångar.<sup>40</sup> För statlig registrering krävs att företaget betalar statlig registreringsavgift på 2000 rubel (471,4 kronor<sup>41</sup>) enligt artikel 333<sup>33</sup> punkt 1.1, kapitel 25<sup>3</sup>, avsnitt VIII, Del II, NK RF. Juridiska personer är skyldiga att registrera sig hos ryska skattemyndigheter.<sup>42</sup>

För mera detaljerade uppgifter om statlig registrering av juridiska personer i Ryssland hänvisar författaren till Deloitte.<sup>43</sup>

## 3.3 Legala enheter

### 3.3.1 Aktiebolag

Aktiebolag regleras i Ryssland dels genom GK RF<sup>44</sup> och dels genom lag om aktiebolag.<sup>45</sup> Det är av vikt att ta upp viktiga detaljer gällande aktiebolag i Ryssland. Liksom i Sverige delas aktiebolag i Ryssland i öppna (publika, OAO) och stängda (privata, ZAO).<sup>46</sup> ZAO får inte ha fler aktieägare än femtio. Om ZAO har fler än femtio aktieägare har aktiebolaget ett år på sig att ombildas till OAO. I annat fall blir det tvångslikviderat genom domstol.<sup>47</sup> Enligt lagen stipuleras minimikapital för OAO till tusen gånger minimilönen gällande på dagen för statlig registrering. För ZAO är minimikapital fastställt till hundra gånger minimilönen gällande

---

<sup>40</sup> Deloitte, 2004, The rough guide to Russian taxation, sid. 6

<sup>41</sup> Forex, kurs den 10 mars 2005

<sup>42</sup> NK RF, Del I, avsnitt II, kap. 3, artikel 23, p. 1.2

<sup>43</sup> Deloitte, 2004, The rough guide to Russian taxation, sid. 6

<sup>44</sup> GK RF, Del I, avsnitt I, kap. 4, 6, artiklar 96 – 106

<sup>45</sup> Federal lag, ”Om aktiebolag”, nr 208 – FZ, från den 26 december 1995

<sup>46</sup> Federal lag, ”Om aktiebolag”, nr 208 – FZ, från den 26 december 1995, artikel 7

<sup>47</sup> *ibid.*



på dagen för statlig registrering.<sup>48</sup> Enligt Deloitte innebär det för OAO 3,500 USD och ZAO 350 USD.<sup>49</sup>

### 3.3.2 Bolag med begränsat ansvar, OOO

Om man skall jämföra OOO med någon associationsform i Sverige kan man mycket grov säga, att det är en blandning av handelsbolag och aktiebolag. OOO regleras dels genom GK RF<sup>50</sup> och dels genom lag.<sup>51</sup> Regleringen om OOO påminner mycket om regleringen av ZAO med den skillnad att här gäller insatsandelar istället för aktier. OOO:s minimikapital är fastställt till hundra minimilöner det vill säga 350 dollar.<sup>52</sup> Enligt artikel 7 lag ”Om bolag med begränsat ansvar” är antalet delägare i OOO begränsat till femtio. Om antalet delägare överstiger femtio måste OOO inom ett år omvandlas till OAO. I annat fall blir det tvångslikviderat genom domstol.<sup>53</sup> Delägarna i OOO har inget personligt betalningsansvar utöver det som sats in i bolaget. Deloitte anser att OOO är det mest flexibla associationsform med minst lagstadgade krav som finns i Ryssland.<sup>54</sup>

---

<sup>48</sup> Federal lag, ”Om aktiebolag”, nr 208 – FZ, från den 26 december 1995, artikel, 26

<sup>49</sup> Deloitte, 2004, The rough guide to Russian taxation, sid. 7

<sup>50</sup> GK RF, Del I, avsnitt I, kap. 4, 4, artiklar 87 - 94

<sup>51</sup> Lag, ”Om bolag med begränsat ansvar”, nr 14 – F3, från den 8 februari 1998

<sup>52</sup> Lag, ”Om bolag med begränsat ansvar”, nr 14 – F3, kap. 3, artikel 14, p. 1

<sup>53</sup> Lag, ”Om bolag med begränsat ansvar”, nr 14 – F3, kap. 1, artikel 7, p. 3

<sup>54</sup> Deloitte, 2004, The rough guide to Russian taxation, sid. 7

# 4 Grunderna i det ryska skattesystemet

## 4.1 Grunderna i skattelagstiftningen

Enligt den ryska författningen skall alla betala skatt som är fastställd av lagen. Lagar som försämrar skattebetalarnas situation får inte användas retroaktiv.<sup>55</sup>

Grunderna för det ryska skattesystemet framgår av NK RF:s del I. Denna innehåller lista över skattebetalarnas och skattemyndigheternas rättigheter och skyldigheter. NK RF:s del I tillämpas från och med den 1 januari 1999 och har avsevärt ökat skattebetalarnas rättigheter och innebär en milstolpe i utveckling av den ryska skattesystem.<sup>56</sup>

Enligt artikel 1 NK RF är NK RF huvudlag i den ryska skattelagstiftningen. Övriga federala, regionala och lokala lagar måste vara antagna i enlighet med NK RF. Denna bestämmelse är viktigt för att den stipulerar vad som utgör skattelagstiftning. Utifrån artikeln 57 i den ryska författningen och KS RF:s avgörande nr 9 – II från den fjärde april 1996 framgår att skatteskyldighet föreligger endast om det framgår av lagen. Myndigheternas rättsakter och beslut är inte skattelagstiftning.

Artikel 3 NK RF innehåller en lista på de övriga grunderna som gäller i rysk skattelagstiftning. Enligt punkt ett skall alla personer betala de skatter som framgår av lagen. Punkt två stipulerar att skatter och avgifter inte får vara diskriminerande och tillämpas olika utifrån ras, nationalitet, religion eller andra liknande sociala kriterier. Det är förbjudet att tillämpa differentierade skattesatser beroende på ägandeform, fysiska personers medborgarskap eller kapitalets anskaffningsplats. Enligt punkt fyra får skatter och avgifter inte bestämmas så att de kränker Ryska Federationens ekonomiska rymd och som direkt eller indirekt begränsar rörlighet av varor, tjänster och finanser inom Ryska Federationen eller på annat sätt begränsar eller reser hinder för i lagen icke förbjuden ekonomisk verksamhet utövad av fysiska eller juridiska personer. Ingen har skyldighet att betala skatter och avgifter

---

<sup>55</sup> Ryska Federationens författning, Del I, kapitel 2, artikel 57

<sup>56</sup> Deloitte, 2004, The rough guide to Russian taxation, sid. 4

som kan verka vara skatter enligt NK RF, men som inte framgår av NK RF och/eller som har bestämts i strid med NK RF.

I punkt sex stipuleras att skattelagar skall innehålla alla elementer av beskattningen. Lagstiftningen skall vara formulerad på så sätt att skattskyldiga skall veta när och hur samt vilka skatter och avgifter skall betalas. Enligt Pepeljaev innebär detta att en lag måste innehålla uppgifter om<sup>57</sup>:

- Vem som är skattskyldig (fysisk – och juridisk person)
- Storlek av skatteförpliktelsen
- Hur skatteskyldigheten skall verkställas

KS RF har i flera avgöranden fastställt vilka kriterier måste vara fastställda för att skatt skall anses framgå av lagen. Ett viktigt kriterium som måste vara uppfyllt är att lagen skall vara antagen av ett behörigt organ. I beslut nr 3 – II hade KS RF att ta ställning till om regeringens beslut att ta ut licensavgifter för tillverkning, förvaring och grossistförsäljning av alkoholhaltiga drycker var i överensstämmelse med Ryska Federationens författning. I sin motivering argumenterar KS RF att licensavgifter skall ses som en federalskatt vilket regeringen inte har kompetens att besluta om, varför skatten inte ansågs vara laglig.<sup>58</sup> Vad gäller de kriterier som Pepeljaev tar upp anger KS RF i sitt beslut explicit att skatt eller avgift kan räknas framgå av lagen endast då skatteskyldighetens väsentliga elementer är fixerade i lagen. Detta innebär att en skatt kan anses vara lagenlig endast då lagen innehåller en direkt uppräkningslista av skattens väsentliga element.<sup>59</sup>

Artikel 17<sup>60</sup> kodifierar KS RF:s avgöranden och listar vilka kriterier måste framgå av lagen för att skatten skall anses framgå av lagen:

- Beskattningens subjekt
- Beskattningens objekt
- Skattebas
- Skattesats
- Skatteperiod
- Ordning att beräkna skatten
- Hur och när skatten skall betalas

---

<sup>57</sup> S. Pepeljaev, 2000, Grunderna i skatterätt, avsnitt 4

<sup>58</sup> KS RF, 1997, nr. 3 - II, 18 februari, sid. 6ff

<sup>59</sup> KS RF, 1997, nr. 16 - II, 11 november, sid. 5f

<sup>60</sup> NK RF, Del I, avsnitt I, kap. 2, artikel 17

Punkt sju i artikel 3 NK RF är en av de viktigaste skyddsreglerna för skattebetalare. Enligt denna skall alla oklarheter och motsättningar i skattelagstiftningen tolkas till skatteskyldiges fördel. Detta är viktigt då NK RF innehöll massor av grammatiska, lexikaliska och syntaktiska fel.<sup>61</sup> Denna bestämmelse kan tillämpas tillsammans med bestämmelsen i artikel 6 punkt 9.1 NK RF som stipulerar att NK RF, och andra skattelagar, inte får tolkas på annat sätt än bokstavligen. Pepeljaev är av samma åsikt och påpekar att termer från andra rättsområden måste tolkas på så sätt som de tolkas inom respektive rättsområden.<sup>62</sup>

## 4.2 Typer av skatter och avgifter i Ryssland

I kapitel 2 NK RF återges i artikel 12, punkt 1 att i Ryska Federationen fastställs följande typer av skatter och avgifter: federala, regionala och lokala. Av artikel 13 framgår att bolagsskatt är en federalskatt, vilket enligt artikel 12 punkt 2 innebär att federala skatter och avgifter fastställs genom gällande NK RF och skall betalas i hela Ryska Federationen om inte annat framgår av punkt 7. I denna fastställs att NK RF kan fastställa speciella skatteregimer vilket kan betyda speciella federala skatter som inte framgår av artikel 13. Speciella skatteregimer kan innebära vissa lättnader gällande vissa federala, regionala samt lokala skatter och avgifter.

---

<sup>61</sup> G. Kasjanova, 2002, Bolagsskatt, sid. 5

<sup>62</sup> S. Pepeljaev, 2000, Grunderna i skatterätt, avsnitt 8.2.4

# 5 Bolagsskatt

## 5.1 Allmänna bestämmelser

### 5.1.1 Skattskyldiga

I överensstämmelse med artikel 17 NK RF börjar kapitel 25 NK RF med att lista upp de allmänna bestämmelserna. I artikel 246 stipuleras att skattskyldiga för bolagsskatt är:

- Ryska juridiska personer (ryska organisationer)
- Utländska juridiska personer (utländska organisationer) som är verksamma i Ryska Federationen genom stadigvarande representationer och/eller som får intäkter från källor i Ryska Federationen.

Organisationer som inte betalar bolagsskatt kan delas in i två grupper. I den första gruppen ingår organisationer som överhuvudtaget inte betalar bolagsskatt. Till dessa räknas:<sup>63</sup>

- Organisationer som enligt kapitel 26<sup>1</sup> NK RF gått över till enhetligt lantbruksskatt
- Organisationer som enligt kapitel 26<sup>2</sup> NK RF är föremål för förenklat beskattningssystem.

Till den andra gruppen räknas organisationer som enligt kapitel 26<sup>3</sup> NK RF betalar enhetlig skatt på tillskriven inkomst för vissa typer av verksamheter.<sup>64</sup>

Av hänsyn till arbetes omfattning och den ringa betydelsen för potentiella svenska investerare ska jag inte gå in på dessa speciella skatteformer.

---

<sup>63</sup> M. Zaharov m.m. den 7 april 2005, kommentar till artikel 246 NK RF,

<sup>64</sup> *ibid.*

## 5.1.2 Beskattningens objekt

Enligt artikel 247 är vinst som juridiska personer (skattbetalare) erhåller objekt för bolagsskatt. Som vinst enligt kapitel 25 NK RF räknas:

1. för ryska organisationer – intäkter minskade med kostnader
2. för utländska organisationer, som bedriver verksamhet i Ryska Federationen genom stadigvarande representationer – intäkter som uppkommer i representationer minskade med kostnader uppkomna i dessa
3. för andra utländska organisationer – intäkter uppkomna från intäktskällor i Ryska Federationen. Denna gruppens intäkter bestäms i enlighet med artikel 309 kapitel 25 NK RF

### 5.1.2.1 Stadigvarande representation (Fast driftställe)

Vad gäller utländska organisationer innehåller artiklarna 306 till 309 NK RF närmare preciseringar av objekt för bolagsskatt gällande utländska organisationer.<sup>65</sup> I artikel 306 stipuleras vad som menas med utländska juridiska personers stadigvarande representationer (fast driftställe). Enligt punkt två räknas som stadigvarande representation filialer, representation, kontor, avdelning, byrå, agentur eller någon annan separat underavdelning genom vilken utländsk organisation bedriver verksamhet i Ryska Federationen av följande slag:

- användning av underjordiska naturtillgångar och/eller användning av andra naturtillgångar
- genomförande enligt kontrakt av byggarbete, installation, montering, hopsättning, reparationer, service och exploatering av utrustning inklusive även spelautomater
- försäljning av varor från lagerlokaler belägna på Ryska Federationens territorium tillhörande och/eller hyrd av juridisk person
- genomförande av andra arbeten, försäljning av tjänster, genomförandet av andra affärsverksamheter med undantag för vad som framgår av punkten fyra.

I punkt fyra stipuleras att om representationens verksamhet i Ryska Federationen är av förberedande och/eller hjälpande karaktär och inte faller under definitionen i punkt två artikel

---

<sup>65</sup>M. Zaharov m.m. den 7 april 2005, kommentar till artikel 247 NK RF

306 NK RF kan verksamheten inte leda till bildandet av stadigvarande representation. Till verksamhet av förberedande och hjälp karaktär räknas:

- användning av byggnader endast till förvaring, exponering och/eller leverans av utländska juridiska personens varor
- lagerhållning av utländska juridiska personens varor endast för förvaring, exponering och/eller leverans
- innehållande av stadigvarande verksamhetsplatsen endast för inköp av utländska juridiska personens varor
- innehållande av stadigvarande verksamhetsplatsen endast för samling, bearbetning och/eller spridning av informationen, utförande av bokföring, marknadsföring, reklam eller undersökning av marknaden och sådan verksamhet som inte utgör juridiska personens huvudverksamhet
- innehållande av stadigvarande verksamhetsplats endast för underskrift av kontrakt om det sker enligt skriftliga instruktioner från utländska juridiska personen.

Av bestämmelser framgår att själva faktumet att en utländsk juridisk person har en separat avdelning i Ryska Federationen inte är tillräcklig för att denna skall räknas som stadigvarande representation. Av vikt för bolagsskatt är vilken verksamhet den utländska juridiska personen bedriver genom sin representation.<sup>66</sup> Om ett dubbelbeskattningsavtal innehåller en annan definition av stadigvarande representation skall bestämmelserna i detta avtal tillämpas enligt artikel 7 NK RF.<sup>67</sup>

I bestämmelsen poängteras att verksamheten skall vara bedriven på Ryska Federationens territorium. Detta leder till nödvändighet att fastställa vad som räknas till Ryska Federationens territorium. Enligt artikel 67 punkt 1 Ryska Federationens författning räknas till Ryska Federationens territorium: dess subjekts territorier, innanför hav, territorial hav och luftrum ovanför dessa. Artikel 65 Ryska Federationens författning innehåller en lista över Ryska Federationens subjekt. I enlighet med punkt 2 artikel 67 Ryska Federationens författning utsträcker Ryska Federationens jurisdiktion även på dess kontinentalsockel. Definitionen av kontinentalsockel återfinns i federal lag från den 30.11.95 nr. 187 – FZ ”Om Ryska Federationens kontinentalsockel” och innebär att kontinentalsockel omfattar havsbotten och naturtillgångar i undervattens områden, som finns utanför Ryska Federationens territorial hav under hela sträckan av naturlig fortsättning av dess landterritorium till yttersta gränsen av kontinenten under vatten. Om kontinentalplattan slutar inom 200 sjömil från stranden bestäms kontinentalsockel till 200 sjömil.

---

<sup>66</sup> M. Zaharov m.m. den 7 april 2005, kommentar till artikel 306 NK RF

<sup>67</sup> VAS, Presidium, Beslut, 3646/01

### 5.1.2.2 Objekt för bolagsskatt för utländska juridiska personer med stadigvarande representation

Objekten för bolagsskatt för utländska juridiska personer delas i två delar beroende på om de bedriver verksamhet genom stadigvarande representation eller inte.

I artikel 307 NK RF stipuleras att objekten för bolagsskatt för utländska organisationer som verkar i Ryska Federationen genom stadigvarande representationer är intäkter som uppkommer i representationen av verksamheten bedriven på Ryska Federationens territorium minskade med kostnader, vilka bestäms i enlighet med punkt 4 samma artikel. Objekten för bolagsskatt är också intäkter som utländska organisationer erhåller från att äga, bruka och/eller förfogande över representationens egendom i Ryska Federationen minskade med kostnader för erhållandet av sådana intäkter. Intäkter från källor i Ryska Federationen, som framgår av punkten 1 artikel 309 NK RF, är också objekt för bolagsskatt.

### 5.1.2.3 Objekt för bolagsskatt för utländska juridiska personer som har inkomster från källor i Ryska Federationen

Intäkter som utländska organisationer erhåller från Ryska Federationen och som inte har samband med dess affärsverksamhet i Ryska Federationen, räknas som intäkter från källor i Ryska Federationen och är objekt för bolagsskatt, genom att utbetalare av intäkter drar av skatten från intäkten vid utbetalningstidpunkten (källskatt).<sup>68</sup> Till sådana intäkter räknas:

- Utdelning, som utländsk juridisk person erhåller från rysk juridisk person
- Intäkter som utländsk juridisk person erhåller genom fördelning av vinst eller egendom från organisationer, andra personer och dess förenande även vid dess likvidation
- Ränta från alla sorters lån inklusive obligationer med rätt i vinsten och konvertibla obligationer och även intäkter som erhålls från statliga och kommunala emissionsvärdepapper som stipulerar intäkter i form av ränta. Intäkter från andra ryska organisationer som inte framgår av stycke två punkten tre
- Intäkter uppkomna genom tillåtelse att använda all slags upphovsrättsskyddad egendom i Ryska Federationen
- Intäkter från försäljning av ryska juridiska personers aktier vars tillgångar till mer än femtio procent består av fast egendom som finns på Ryska Federationens territorium

---

<sup>68</sup> NK RF, Del II, avsnitt VIII, kap. 25, artikel 309, p. 1



samt finansiella instrument som är knutna till sådana aktier. Intäkter realiserade på utländska börser är inte intäkter från källor i Ryska Federationen.

- Intäkter från realisation av fast egendom i Ryska Federationen
- Intäkter från uthyrning av egendom som används i Ryska Federationen
- Intäkter från internationella transporter. Som sådana förstås alla transporter genom sjö -, flod -, eller luftfarkost med undantag för transporter som sker mellan två punkter utanför Ryska Federationen
- Straffavgifter och strafftillägg som utgår då ryska organisationer och statliga och kommunala myndigheter bryter mot ett avtal
- Andra liknande intäkter

Ovannämnda intäkter är objekt för bolagsskatt oavsett i vilken form de uppkommer och oavsett existens av stadigvarande representation. Å andra sidan påverkar existens av stadigvarande representation ordningen av bolagsskatten från källor i Ryska Federationen.<sup>69</sup>

Listan i bestämmelsen är inte uttömmande utan alla intäkter som är analoga med intäkter i punkterna ett till nio erkänns som objekt för bolagsskatt.<sup>70</sup> Intäkternas analogi i denna situation innebär inte likhet med någon intäkt uppräknad i listan, utan att intäkter skall vara från källor i Ryska Federationen och inte vara resultat av verksamhet i stadigvarande representationer. Till sådana intäkter räknas bland annat intäkter från försäljning av importerade varor, på Ryska Federationens territorium, genom avtal om förmedling mellan utländsk organisation och rysk organisation eller privat person.<sup>71</sup>

### 5.1.3 Skattebas

Definitionen av skattebas framgår av punkt 1, artikel 53, kap. 8, Del I NK RF. Enligt denna är skattebasen beskattningsobjekts fysiska -, värde - eller annan del. Denna definition är generell. Gällande bolagsskatten preciseras begreppet skattebas i artikel 274, kap. 25, Del II NK RF. Enligt denna är skattebas för bolagsskatt företagens vinst uttryckt i pengar som bestäms i enlighet med artikel 247 NK RF. Detta innebär att skattbetalarens alla intäkter och kostnader som ligger till grund för beräkning av vinst skall vara uttryckta i pengar.<sup>72</sup>

---

<sup>69</sup> FNS, 2003, Metodiska rekommendationer för skattemyndigheter för tillämpning av några stadgar i kapitel 25 Ryska Federationens skattebalk berörande särdrag av beskattningen av utländska organisationers vinst, st. 2, p. 1, avsnitt II

<sup>70</sup> M. Zaharov m.m. den 7 april 2005, kommentar till artikel 309 NK RF

<sup>71</sup> FNS, 2003, Metodiska rekommendationer för skattemyndigheter för tillämpning av några stadgar i kapitel 25 Ryska Federationens skattebalk berörande särdrag av beskattningen av utländska organisationers vinst, st. 2, p. 1.1, avsnitt II

<sup>72</sup> G. Kasjanova, 2002, Bolagsskatt, sid. 47

Samtidigt innehåller artikel särdragna bestämmelser att beräkna skattebas i vissa situationer (se tabell 5.1).

Skattebas för vinst som beskattas enligt annan skattesats än vad som framgår av punkt 1, artikel 284 NK RF (24 %) skall beräknas av skattbetalaren för sig. Av punkt 7, artikel 274 framgår att vid beräkning av skattebasen skall den beskattningsbara vinsten räknas växande från skatteperiodens början. Om skattbetalaren redovisar förlust i skatteperioden skall skattebasen räknas vara lika med noll.

<b>Nr</b>	<b>Intäktens eller kostnadens art</b>	<b>Beräknings regler vid bestämmande av bolagskatts skattebas</b>	<b>Lagrum</b>
1	Intäkter i natura för realisation av varor och tjänster	Beräknas utifrån avtalets pris som beräknas enligt artikel 40 NK RF	p. 4, artikel 274 NK RF
2	Utom realisationsintäkter i natura	Beräknas vid bestämmande av skattebas utifrån avtalets pris som beräknas enligt artikel 40 NK RF om inte annan framgår av kap. 25 NK RF	p. 5 artikel 274 NK RF
3	Förluster som skattbetalare fått i skatteperioden	Medräknas i ordning och under villkor bestämda i kap. 25 NK RF	p. 8 artikel 274 NK RF
4	Intäkter och kostnader tillhörande spelverksamheten	Vid beräkning av skattebasen inte tas i beräkning.  Skattbetalare som organiserar spelverksamhet och/eller har intäkter från denna är skyldiga att föra särskild redovisning av intäkter och kostnader av sådant verksamhet  Om det inte är möjligt att fastställa vilka kostnader som tillhör spelverksamheten skall dessa bestämmas i proportion till den delen som intäkter från spelverksamheten utgör av de totala intäkterna	p. 9 artikel 274 NK RF
5	Intäkter och kostnader tillhörande speciella skatteregimer som tillämpas av skattskyldiga i enlighet med NK RF	Medräknas inte vid bestämmande av skattebas	p. 10 artikel 274 NK RF
6	Bankernas intäkter och kostnader	Särskilda bestämmelser för bestämmande av skattebasen för banker enligt artiklarna 290 – 292 NK RF	p. 11 artikel 274 NK RF
7	Försäkringsbolags intäkter och kostnader	Särskilda bestämmelser för bestämmande av skattebasen för försäkringsbolag enligt artiklarna 293 och 294 NK RF	p. 12 artikel 274 NK RF
8	Icke statliga pensionsfonders intäkter och kostnader	Särskilda bestämmelser för bestämmande av skattebasen för icke statliga pensionsfonder enligt artiklarna 295 och 296 NK RF	p. 13 artikel 274 NK RF
9	Professionella deltagare av värdepappersmarknad	Särskilda bestämmelser för bestämmande av skattebasen för professionella deltagare av värdepappersmarknad enligt artiklarna 298 och 299 NK RF	p. 14 artikel 274 NK RF

10	Intäkter och kostnader som är resultat av operationer med värdepapper	Särskilda bestämmelser för bestämmande av skattebasen för intäkter och kostnader som är resultat av operationer med värdepapper enligt artikel 280 med beaktning av bestämmelser i artiklarna 281 och 282 NK RF	p. 15 artikel 274 NK RF
11	Intäkter och kostnader som är resultat av operationer med finansiella instrument	Särskilda bestämmelser för bestämmande av skattebasen för intäkter och kostnader som är resultat av operationer med finansiella instrument enligt artiklarna 301 - 305 NK RF	p. 16 artikel 274 NK RF

**Tabell 5.1 Beräkningsregler för vissa intäkter och kostnader vid bestämmande av skattebas för bolagskatts<sup>73</sup>**

För utländska juridiska personer som är verksamma i Ryska Federationen genom stadigvarande representationer samt för utländska organisationer som har intäkter från källor i Ryska Federationen gäller förutom ovannämnda bestämmelser särskilda bestämmelser i artiklarna 306 – 309 NK RF. Om en utländsk organisation har mer än en stadigvarande representation skall skattebasen i enlighet med punkt 4 artikel 307 NK RF bestäms var för sig för var och en av representationerna. Om en utländsk organisation bedriver dessa genom en gemensam verksamhet kan organisationen efter avtal med federal verkställande myndighet bestämma en gemensam skattebas för representationerna.

#### 5.1.4 Skattesats

Den generella definitionen av skattesatsen framgår av p. 1 artikel 53 NK RF. Enligt denna definition är skattesatsen storlek av skatteanspråk per måtenhet av skattebasen. Vad gäller bolagsskatt framgår av artikel 284 NK RF att lagstiftaren förutsätter flera skattesatser beroende på vilken inkomst organisationen har (se tabell 5.2).

<sup>73</sup> G. Kasjanova, 2002, Bolagsskatt, sid. 48f

Nr	Beskattningsens objekt	Skattesats				Tillämpningsordning	Lagrum
		Totalt %	Hänförlig till, %				
			Federal budget	Subjekts budget	Lokal budget		
1	Alla skattbetalarens samtliga intäkter med undantag för de som nämns nedan	24	6,5	17,5	-	Genom subjekts lagar kan vissa kategorier av skattbetalare få rabatt på den del av skattesats som hänförs till subjektens budget. Samtidigt får skattesatsen inte bli lägre än 13,5 %	p. 1 artikel 284 NK RF
2	Utländska organisationers intäkter som inte har samband med verksamhet i Ryska Federationen genom stadigvarande representation (med undantag för det som framgår av rader 3 – 9 denna tabell)	20	20	-	-		Underp. 1 p. 2 artikel 284 NK RF

3	a) Intäkter från försäljning av ryska juridiska personers aktier vars tillgångar till mer än femtio procent består av fast egendom som finns på Ryska Federationens territorium samt finansiella instrument som är knutna till sådana aktier. Intäkter realiserade på utländska börser är inte intäkter från källor i Ryska Federationen	24	24			Om från intäkter avräknades kostnader enligt artikel 280 NK RF	Underp. 5 p. 1 artikel 309 NK RF
	b) Intäkter från realisation av fast egendom i Ryska Federationen	24	24			Om från intäkter avräknades kostnader enligt artikel 268 NK RF	Underp. 6 p. 1 artikel 309 NK RF
4	Utländska organisationers intäkter som inte har samband med verksamhet i Ryska Federationen genom stadigvarande representation från användning, ägande eller uthyrning av båtar, flygplan eller andra transportmedel eller containrar vid internationella transporter och intäkter från internationella transporter	10	10	-	-		Underp. 2 p. 2 artikel 284 NK RF
5	Utdelning från ryska organisationer till ryska organisationer och fysiska personer bosatta i Ryska Federationen	9	9	-	-	Bolagsskatt betalas med beaktande av bestämmelser i artikel 275 NK RF	Underp. 1 p. 3 artikel 284 NK RF

6	Utdelning från ryska organisationer till utländska organisationer och utdelning mottagen av ryska organisationer från utländska organisationer	15	15	-	-	Bolagsskatt betalas med beaktande av bestämmelser i artikel 275 NK RF	Underp. 2 p. 3 artikel 284 NK RF
	Utdelning från ryska organisationer till utländska organisationer	6	6	-	-	Vid realisation av bestämmelser undanröjande av dubbelbeskattning enligt internationell avtal	Underp. 1 p. 1 artikel 309 NK RF
7	Ränta som utländska och ryska juridiska personer får från statliga och kommunala värdepapper (med undantag för rader 7 och 8 i denna tabell) om intäkten förutsätts vara ränta, samt ränta från obligationer med hypotekstäckning emitterade efter den 1 januari 2007 och intäkter tillhörande grundarna till förtroendevald förvaltning av hypotekstäckning, mottagna genom köp av hypoteks deltagare certifikaten, utfärdade av hypoteks täcknings förvaltare efter den 1 januari 2007	15	15	-	-		Underp. 1 p. 4 artikel 284 NK RF

8	Ränta som utländska och ryska juridiska personer får på kommunala värdepapper emitterade till period inte mindre än tre år till den 1 januari 2007 samt ränta på obligationer med hypoteks täckning emitterade före den 1 januari 2007 och intäkter tillhörande grundarna till förtroendevald förvaltning av hypotekstäckning, mottagna genom köp av hypoteks deltagare certifikaten, utfärdade av hypoteks täcknings förvaltare före den 1 januari 2007	9	9	-	-		Underp. 2 p. 4 artikel 284 NK RF
9	Ränta som utländska och ryska juridiska personer får från statliga och kommunala värdepapper emitterade fram till den 20 januari 1997 samt ränta på statliga valuta obligationer 1999 emitterade med nymodighet för valuta inrikes statslån av tredje serien emitterade för att reglera Sovjet Unionens valuta inrikkesskuld och Ryska federationens valuta inrikes - och utrikkesskuld	0	0	-	-		Underp. 3 p. 4 artikel 284 NK RF
10	Ryska Federationens Central Banks vinst uppkommen från verksamhet som stipuleras av Federal lag ”Om Ryska Federationens Central Bank”	0	0	-	-	Ryska Federationens Central Banks vinst uppkommen från annan verksamhet än som stipuleras av Federal lag ”Om Ryska Federationens Central Bank” beskattas enligt allmänna regler det vill säga 24 %	p. 5 artikel 284 NK RF

## Tabell 5.2 Tillämpning av skattesatser för bolagsbeskattning<sup>74</sup>

### 5.1.5 Skatteperiod

Skatteperiod enligt punkt 1 artikel 55 NK RF är ett tidsavsnitt vid vars slut skattbetalaren skall beräkna skattebas och den skatt som skall betalas. Enligt artikel 285 NK RF likställs skatteperiod för alla skattbetalare med kalenderåret. Som redovisningsperiod för bolagsskatt erkänns första kvartal, halvår och nio månader av kalenderåret. Undantag från denna huvudregel gäller för de skattbetalare som betalar preliminärbolagsskatt månadsvis med utgång från den faktiska vinsten. För dem är redovisningsperiod en månad, två månader etcetera fram till kalenderårets slut.<sup>75</sup> Detta innebär att vissa skattbetalare skall deklarerera fyra gånger per år medan andra tolv.<sup>76</sup>

### 5.1.6 Ordning att beräkna skatten

Enligt punkt 2 artikel 286 NK RF; om annat inte framgår av NK RF, skall skattbetalare med utgångspunkt i skattesats och den faktiska beskattningsbara vinsten beräkna preliminärskatt för kvartal. Undantag från denna huvudregel utgör de skattbetalare som har redovisningsperiod en månad. Varvid redovisningsperiodens preliminärskatt som skall betalas beräknas med hänsyn tagen till fastställda preliminärskatt för tidigare redovisningsperioder av löpande skatteperioden. Detta kan enkelt illustreras med ett exempel.<sup>77</sup>

Beräkning av kvartalsvis preliminärskatt

I första kvartal är företagens vinst 1000 RUB, halvårsvinst är 3000 RUB

Bolagsskatt i denna situation blir:

- För första kvartal – 240 RUB (1000\*24 %)
- För halvår – 720 RUB (3000\*24 %)

---

<sup>74</sup> G. Kasjanova, 2002, Bolagsskatt, sid. 27ff/I tabellen har gjorts nödvändiga ändringar som framgår av lagtext till dess lydelse på den 15 februari 2005

<sup>75</sup> NK RF, Del II, avsnitt VIII, kap. 25, artikel 285

<sup>76</sup> G. Kasjanova, 2002, Bolagsskatt, sid. 25

<sup>77</sup> G. Kasjanova, 2002, Bolagsskatt, sid. 32



Detta medför att preliminärskatt för varje redovisningsperiod (kvartal) som måste betalas är lika med:

- För första kvartal – 240 RUB (240-0)
- För halvår – 480 RUB (720-240)

Av punkt 2, artikel 286 NK RF framgår att skattbetalare under redovisningsperioden skall betala preliminärskatt månadsvis. Månadsvisa betalningar beräknas som en tredje del av den faktiskt betalade preliminärskatten för föregående kvartal. Detta kan illustreras med en exempel.<sup>78</sup>

Samma förutsättningar som i exempel ovan. Detta medför att den faktiskt betalda preliminärskatten i första kvartalet blir 240 RUB. De månadsvisa betalningarna av preliminärskatt i andra kvartalet blir 80 RUB (240/3). Bolagsskatt för halvåret blir 720 RUB. För halvår skall bolaget, med hänsyn tagen till kvartals – och månadsbetalningar av preliminärskatt, betala preliminärskatt i summa av 240 RUB (720 – 240 – (80\*3)). De månadsvisa betalningarna av preliminärskatt för tredje kvartal blir 160 RUB (720 – 240).

Enligt artikel 286 kan skattbetalare, om de vill, gå över till månadsvisa betalningar av preliminärskatt. I denna situation beräknas preliminärskatt som en produkt av skattesats och den faktiska vinsten som uppstår i slutet av varje månad från skatteperiodens början. Vid månadsbetalningar tas hänsyn till tidigare betald preliminärskatt. Detta kan exemplifieras. Samma förutsättningar som i exempel ovan.

- Månad 1 ackumulerad vinst 300 RUB skatt 72 RUB (300\*24 %)
- Månad 2 ackumulerad vinst 600 RUB skatt 72 RUB (600\*24 % - (300\*24 %))
- Månad 3 ackumulerad vinst 1000 RUB skatt 96 RUB (1000\*24 % - (600\*24 %))

För att gå över till månadsvisa betalningar av preliminärskatt skall skattbetalare underrätta skatteverket senast 31 december året före den skatteperiod i vilken skattbetalaren vill tillämpa månadsvisa betalningar. Under pågående skatteperioden kan skattbetalaren inte ändra betalningssystem för preliminärskatt.

Enligt punkt 3 artikel 286 NK RF skall vissa juridiska personer endast betala preliminärskatt kvartalsvis. Till dessa organisationer räknas:

---

<sup>78</sup> *ibid.*

- Organisationer vars vinst under de sista fyra kvartalen inte överstiger 3 miljoner RUB (729 300 SEK<sup>79</sup>) per kvartal
- Statliga organisationer
- Utländska organisationer som bedriver näringsverksamhet genom stadigvarande representation
- Frivilliga organisationer

Enligt punkt 4 artikel 286 om skattbetalaren är utländsk organisation, som har intäkter från källor i Ryska Federationen, skall skatten bestämmas och dras från organisationens intäkter av den ryska eller utländska organisationen med stadigvarande representation i Ryska Federationen. Skatten skall bestämmas vid varje utbetalningstillfälle.

### 5.1.7 Hur och när skatten skall betalas

Artikel 289 NK RF innehåller bestämmelser som fastställer när och hur skatten skall betalas. Detta kommer att presenteras i tabell 5.3.

Enligt artikel 45 NK RF anses skatten vara betald från den tidpunkt då banken har mottagit betalningsuppdrag från skattskyldige under förutsättning att skattskyldig har likvida medel på sitt konto. Detta är en viktig bestämmelse som efter rättslig prövning i KS RF innebär att skatten anses vara betald då banken har krediterat skattskyldiges konto.<sup>80</sup> Denna innebörd gäller dock endast samvetsgranna skattskyldiga. Med dessa menas skattskyldiga som uppfyller sina skyldigheter samvetsgrant. Skattskyldig anses vara samvetsgrann om denne vid överlämnande av betalningsuppdrag till banken för det första har likvida medel på sitt konto. För det andra att betalning av skatt genomförs genom en bank som har likvida medel. Det sista innebär att skattskyldige som är medveten om att banken, genom vilken den betalar skatt, inte kommer att överföra pengar till skattemyndigheten på grund av att banken saknar pengar, är inte samvetsgrann då skattbetalare överhuvudtaget inte har avsett att göra det. Det åligger skattemyndigheterna att bevisa, i enlighet med NK RF, att den skattskyldige och banken inte är samvetsgranna.<sup>81</sup>

Nr	Typ av organisation	Sista deklarationsdag	Sista förfallodag
----	---------------------	-----------------------	-------------------

<sup>79</sup> Forex, kurs den 31 mars 2005

<sup>80</sup> KS RF, 1998, 24 – II, den 12 oktober

<sup>81</sup> KS RF, 2001, nr. 138 – O, den 25 juli

1	Alla organisationer med undantag för nämnda nedan	Senast den 28:e dag efter månads slut (p. 3 artikel 289 NK RF)  Senast 28 dagar efter kvartalets slut (p.3 artikel 289 NK RF)  För skatteperiod (kalenderår) senast den 28 mars året efter skatteperioden (p. 4 artikel 289 NK RF)	För månadsvisa betalningar senast 28:e dag varje månad (p. 1 artikel 287 NK RF)  För kvartalsvisa betalningar senast 28 dagar efter kvartalsslut (p. 1 artikel 287 NK RF)  För skatteperiod senast den 28 mars året efter skatteperioden (p. 1 artikel 287 NK RF)
2	Ryska eller utländska organisationer som har stadigvarande representation i Ryska federationen som betalar intäkter (utdelning, ränta och övrig) till utländska organisationer som har intäkter från källor i Ryska Federationen utan samband med stadigvarande representationer i Ryska Federationen	Se ovan	Övriga intäkter – tre dagar efter varje utbetalningsstillfälle (p. 2 artikel 287 NK RF)  Utdelningar och ränta – tio dagar efter utbetalningstillfälle (p. 4 artikel 287 NK RF)

**Tabell 5.3 Frister för deklaration och betalning av skatt**

### 5.1.8 Beräkning av resultat

Resultatet (vinst) är en del av varans (arbetets, tjänstens) pris och kan uttryckas genom följande tabell:

<b>Varans pris</b>	
<b>Produktionskostnader (självkostnad)</b>	<b>Vinst</b>

Tabell 5.4 Vinstmodell 1<sup>82</sup>

För hela företaget som producerar många olika varor (arbete, tjänster) kan modellen kompletteras. Företagets resultat (vinst) blir således intäkter som företaget erhåller minskade med tillverkningskostnader och andra övriga nedlagda kostnader. Således kan företagets vinst uttryckas i följande figur:

<b>Företagets intäkter</b>	
<b>Produktionskostnader (självkostnad) och övriga kostnader</b>	<b>Vinst från huvudverksamhet och övriga intäkter</b>

Tabell 5.5 Vinstmodell 2<sup>83</sup>

Således fastställs företagets resultat genom intäkter minskade med kostnader som fastställs i enlighet med bestämmelserna i NK RF.

Enligt NK RF kan organisationer i Ryska Federationen vid beräkning av resultatet tillämpa bokföringsmässiga grunder eller kontantmetoden<sup>84</sup>. Bokföringsmässiga grunder är den huvudsakliga metoden att beräkna resultatet medan kontantmetoden kan tillämpas av organisationer som nämns i punkt 1 artikel 273 NK RF. Punkten innebär att organisationer (utom banker) vars intäkter exklusive moms, för de fyra sista kvartalen i medeltal inte översteg en miljon rubel (244 700 kronor<sup>85</sup>) per kvartal, kan tillämpa kontantmetoden.

## 5.2 Intäkter

<sup>82</sup> V. Anisimova, 2001, Bolagsskatt, avsnitt 1.1, sid. 4

<sup>83</sup> V. Anisimova, 2001, Bolagsskatt, avsnitt 1.1, sid. 4

<sup>84</sup> NK RF, Del II, avsnitt. VIII, kap. 25, artiklar 271 - 273

<sup>85</sup> Forex, kurs den 4 april 2005

I Ryska Federationen har lagstiftaren valt att dela in organisationernas skattepliktiga intäkter i realisations - och icke realisationsintäkter.<sup>86</sup> Till realisationsintäkter räknas intäkter från realisation av varor (arbete, tjänster) och egendomsrättigheter. Enligt punkt 3 artikel 38 NK RF anses all egendom som realiserats eller vilken är avsedd att realiserats vara varor. Enligt punkt 4 samma artikel definieras arbete som verksamhet vars resultat uttrycks i pengar och kan bli realiserad för att tillfredsställa juridiska – och/eller fysiska personers behov. Tjänst definieras enligt punkt 5 samma artikel som verksamhet vars resultat inte uttrycks i pengar och som realiserats och/eller konsumeras under bedrivande av denna verksamhet.

Samtliga intäkter skall tas upp till beskattning enligt initiala dokument (faktura etcetera) och skatteredovisningsdokument. Vid beräkning av intäkter skall ur dessa exkluderas moms och andra konsumentskatter.

Enligt punkt 2 artikel 248 anses egendom (arbete, tjänster) vara mottagen kostnadsfritt om överlämnandet inte resulterar i förpliktelse hos mottagande part att överföra förmögenhet till överlämnande part. Det är första gången som lagstiftaren har infört en definition av kostnadsfritt mottagen egendom i lagstiftningen.<sup>87</sup> Definitionen är viktigt då det stipulerar vad som inte anses vara realisation. Denna definition kan jämföras med definitionen för hur priset för varor, arbete och tjänster skall fastställas. Enligt punkt 1 artikel 40 NK RF skall vid beskattning erkännas det pris som parterna har kommit överens om. Det mellan avtalsparterna överenskomna pris anses vara marknadspriset fram tills motsatsen är bevisat. Enligt punkt 2 samma artikel kan skattemyndigheter kontrollera prissättningens riktighet endast i följande situationer:

- Vid försäljning mellan ömsesidigt beroende parter
- Vid byteshandel
- Vid utlandshandel
- Om priset avviker till mer än 20 % upp eller ned från priset på liknande varor eller tjänster

Bestämmelsen i artikel 40 NK RF är avsedd att stoppa transferring pricing som är ett sätt att utjämna vinster mellan företag.

Om priset avviker till mer än 20 % upp eller ned från priset för liknande varor eller tjänster kan skattemyndigheter upptaxera skattbetalare med utgångspunkt i marknadspriset som

---

<sup>86</sup> NK RF, Del II, avsnitt VIII, kap. 25, artikel 248

<sup>87</sup> A. Kalanov, 2002, Bolagsskatt, sid. 11

beräknas enligt punkterna fyra till elva artikel 40 NK RF. Vid bestämmande av priset skall hänsyn tas till säsongsavvikelser, pålägg och rabatter.<sup>88</sup>

Som marknadspris erkänns pris som framkommer utifrån utbud och efterfrågan på en marknad för likartade varor. I frånvaro av en sådan marknad används det pris som framkommer av kommersiell handel.

I praktiken är artikeln mycket svårtillämpad. Bestämmelsen innebär att skattemyndigheter inte kan ifrågasätta prissättning i andra situation än de som är uppräknade i artikel. Vad gäller ömsesidigt beroende parter kan sägas att med tanke på svårigheten att bestämma vilka parter som är ömsesidigt beroende torde bestämmelsen inte vara användbar i praktiken.<sup>89</sup> Som det framgår av både artikel 40 NK RF och domstolspraxis måste skattemyndigheter uppfylla en mängd villkor för att kunna bevisa att det tillämpade priset är felaktigt.<sup>90</sup> Detta har resulterat i att skattemyndigheter tillämpar artikeln med försiktighet.

### 5.2.1 Realisationsintäkter

Av artikel 249 NK RF framgår att som realisationsintäkt räknas kassabehållning från realisation av egentillverkade och inköpta varor (arbete, tjänster) och kassabehållningen av realisation av egendomsrättigheter. Vad som utgör varor och egendom skall fastställas med utgångspunkt i GK RF.

Som varor och egendom enligt GK RF artikel 128 erkänns:

- Egendom
  - a) Bohag inklusive pengar och värdepapper
  - b) Annan egendom, även egendomsrättigheter
    - Arbete och tjänster
    - Information
    - Resultat av intellektuellt arbete och exklusiva rättigheter på denna
    - Immateriell egendom

Som realisation enligt artikel 39 NK RF erkänns överlämnande av varor (arbete, tjänster) på betalbasis. Av detta medföljer att överlämnandet av varor (arbete, tjänster) i enlighet med artikel 40 (kostnadsfritt) inte är realisation.

---

<sup>88</sup> NK RF, Del I, avsnitt IV, kap. 7, artikel 40

<sup>89</sup> M. Zaharov m.m. den 7 april 2005, kommentar till artikel 40 NK RF

<sup>90</sup> Moskvas Skiljedomstol, 2003, Mål Nr A40-3644/03-98-56

Intäkter i utländsk valuta skall räknas om till ryska rubel genom Ryska Central bankens kurs som gällde då intäkten uppstådd.

## 5.2.2 Icke realisationsintäkter

Till icke realisationsintäkter räknas enligt artikel 250 NK RF de intäkter som inte framgår av artikel 249 NK RF och i synnerhet följande typer av intäkter (urval):

- Utdelning
- Valuta kurs differenser
- Böter, avgifter, skadestånd (vid avtalsbrott)
- Hyresintäkter (om de inte faller under artikel 249)
- Licensintäkter
- Ränta
- Återförande av reserver som erkändes som kostnader enligt artiklarna 266, 267, 292, 294<sup>1</sup>, 300, 324 och 324<sup>1</sup> NK RF
- Egendom som skattbetalare fått kostnadsfritt
- Intäkter från förra åren som kom upp i skatteperioden
- Kostnader för mottagen materiell och annan egendom från demolering och nedmontering av materiella anläggningstillgångar (förutom situationer i underp. 19 p. 1 artikel 251 NK RF)
- Öronmärkta medel som användes till annat ändamål
- Preskriberade skulder (förutom situationer i underp. 22 p. 1 artikel 251 NK RF)
- Operationer med värdepapper
- Värde av överskottsegendom som framkommer vid inventering

Denna lista är öppen, det vill säga till icke realisationsintäkter räknas alla intäkter (förutom dem som omfattas av artikel 249 NK RF) även de som inte framgår av NK RF.<sup>91</sup> Indelning i realisations- och icke realisationsintäkter har stor betydelse för beskattningen av organisationer särskild för utländska juridiska personer som är verksamma i Ryska Federationen genom stadigvarande representationer. Realisationsintäkter är föremål för 24 % skattesats medan några av icke realisationsintäkter har andra lägre skattesatser (se tabell 5.2).

---

<sup>91</sup> A. Kalanov, 2002, Bolagsskatt, sid. 21

Vissa av ovannämnda typer av icke realisationsintäkter är mycket viktiga varför det är på sin plats att fastställa vad de innebär.

#### 5.2.2.1 Utdelning

Utdelning enligt artikel 43 NK RF är alla intäkter som skattbetalare (aktieägare, deltagare) får från andra organisationer vid vinstdelning. Som utdelning räknas alla intäkter från utlandet om dessa i respektive länder räknas som utdelning. För utländska juridiska personer som åberopar bestämmelserna i ett internationellt avtal tillämpas definitionen av utdelning i denna.<sup>92</sup> Definitionen av utdelning i internationella avtal kan skilja sig avsevärt från definitionen i artikel 43 NK RF. Utifrån artikel 7 NK RF skall för beskattning alltid användas definitionen i det internationella avtalet.

#### 5.2.2.2 Valutakursvinster

Valutakursvinster är differens vid inköp (försäljning) av utländsk valuta mellan den officiella kursen fastställd av Ryska central banken och den faktiska kursen. Till valutakursvinster räknas endast faktisk uppkomna vinster.<sup>93</sup>

#### 5.2.2.3 Böter, avgifter, skadestånd

Vad gäller böter, avgifter och skadestånd med mera framgår av artikel 317 NK RF att dessa skall, om organisationer tillämpar bokföringsmässiga grunder, ingå i summan utom realisationsintäkter enligt villkor som framgår av avtalet. Detta är en olycklig formulering som leder till att organisationer blir tvungna att beskatta intäkter som de inte har fått. Detta gäller om samtliga avtalsvillkor för intäktens uppkomst är uppfyllda.<sup>94</sup> Detta gäller endast förhållande uppkomna efter den 1 januari 2002. För avtal ingångna före detta datum gäller VAS presidiums beslut, som baseras på KS RF:s beslut, vilket slår fast att aktuella intäkter

---

<sup>92</sup> NK RF, Del I, avsnitt I, kap. 1, artikel 7  
VAS, Presidium, Beslut, Nr 3646/01

<sup>93</sup> VAS, Presidium, Beslut, Nr 13202/03

<sup>94</sup> A. Kalanov, 2002, Bolagsskatt, sid. 28

M. Zaharov m.m. den 7 april 2005, kommentar till artikel 317 NK RF



som har uppkommit enligt villkor i avtalet och som har erkänts av den betalningsskyldig eller blev fastslagna genom domstol men som inte har kommit till betalningsmottagaren är inte objekt för beskattningen då de inte framgår av lagen.<sup>95</sup>

#### 5.2.2.4 Hyresintäkter

NK RF har inga tydliga kriterier för hänvisning av hyresintäkter till realisations eller utom realisationsintäkter.<sup>96</sup> Enligt metodiska rekommendationer skall vid avgörandet av till vilken grupp intäkt tillhör hänsyn tas till om organisation bedriver uthyrningsverksamhet på systematisk basis eller om det är av engångskaraktär.<sup>97</sup> Licensintäkter skall hanteras på samma sätt som hyresintäkter.

#### 5.2.2.5 Återförande av reserver som erkändes som kostnader

Skattbetalare har rätt att göra följande reserveringar till<sup>98</sup>:

- Tvistiga (tvivelaktiga) skulder
- Garantiutfästelser
- Bankreserver
- Försäkringsreserver
- Reserveringar till framtida reparationer
- Reserveringar till framtida semesterlöner
- Reserveringar för betalningar av årlig bonus för lång och trogen tjänst

När skattbetalare gör dessa reserveringar ökas juridiska personens kostnader vilket minskar skattebasen. Vid återförandet av dessa ingår summan reserveringar i kategorin icke realisationsintäkter.

---

<sup>95</sup> VAS, Presidium, Beslut, Nr 13202/03

KS RF, 1999, 14 – II, den 28 oktober

<sup>96</sup> M. Zaharov m.m. den 7 april 2005, kommentar till artikel 250 NK RF

<sup>97</sup> FNS, 2003, Metodiska rekommendationer för tillämpning av kapitel 25, del II, Ryska Federationens skattebalk, kapitel 4 p.2

<sup>98</sup> M. Zaharov m.m. den 7 april 2005, kommentar till artikel 250 NK RF

### 5.2.2.5 Ränta

Ränta i detta sammanhang är all ränta som uppkommer på alla typer av lån. Till ränta och intäkter överhuvudtaget räknas enligt VAS:s presidiums beslut inte ränta som skattskyldige har tjänat genom en räntefritt lån.<sup>99</sup>

## 5.3 Kostnader

Vid lagstiftningsarbetet med kapitel 25 NK RF har lagstiftaren diskuterat lämpligheten i att listan av avdragsgilla kostnader skall vara öppen medan listan av inte avdragsgilla kostnader stängd. Som det är nu är listan av avdragsgilla kostnader öppen medan listan av icke avdragsgilla kostnader är uttömmande och består av 49 punkter.<sup>100</sup>

Enligt artikel 252 punkt 1 NK RF erkänns som kostnader rättfärdiga och dokumenterade kostnader som skattbetalare har haft. Som kostnader erkänns organisationens alla utlägg under förutsättning att dessa är gjorda för att förvärva och bibehålla inkomster. Som rättfärdiga kostnader anses kostnader som är ekonomisk rättfärdiga och är uttryckta i pengar. Som dokumenterade kostnader anses kostnader som är dokumenterade i enlighet med Ryska Federationens lagstiftning. I likhet med intäkter delas kostnader in i två kategorier, nämligen realisations- och icke realisationskostnader.

### 5.3.1 Realisationskostnader

Enligt artikel 253 inkluderar realisationskostnader (kostnader som har samband med tillverkning och/eller realisation) följande kostnader:

- Inköp, realisation, tillverkning, förvaring och leverans av varor (arbete, tjänster)
- Exploatering, förvaltning, reparation och teknisk service av materiella anläggningstillgångar
- Bemästrande av naturresurser
- FoU
- Obligatoriska och frivilliga försäkringar
- Andra realisationskostnader

---

<sup>99</sup> VAS, Presidium, Beslut, Nr 3009/04

<sup>100</sup> A. Kalanov, 2002, Bolagsskatt, sid. 45

Realisationskostnader delas i följande kostnader:

- Materiella kostnader
- Löner och andra liknande ersättningar
- Avskrivningar
- Andra kostnader

Av ovannämnda fyra punkter skall kommenteras materiella kostnader och avskrivningar då dessa är de mest intressanta punkterna. Anledningen till detta är att beräkning av materiella kostnader och avskrivningar i Ryska Federationen skiljer sig nämnvärt från gällande regler i Sverige.

#### 5.3.1.1 Materiella kostnader

Materiella kostnader tillhör till en juridisk persons baskostnader. Dessa kostnader varierar och har en bestämd struktur. Listan av materiella kostnader i artikel 254 är öppen och skall ses som ett hjälpmedel vid hänförande av kostnader till respektive grupp. Detta medför att kostnader som inte nämns i artikel 254 men som uppfyller villkor i artikel 252 NK RF, det vill säga är dokumenterade och ekonomisk rättfärdiga, skall inte exkluderas ur skattebasen.<sup>101</sup>

Till materiella kostnader enligt artikel 254 NK RF räknas följande kostnader (urval):

- Inköp av råvaror och material för tillverkning av varor (arbete, tjänster)
- Inköp av råvaror och material för förpackning av varor
- Inköp av inventarier som inte är anläggningstillgångar
- Inköp av vatten, drivmedel och liknande

Materiella kostnader är det pris som har erlagts för dessa (exklusive moms och liknande skatter) inklusive andra erlagda kringkostnader. Materiella kostnader skall minskas med summa eventuellt returnerad pant. Huruvida pant är returnerbart eller inte avgörs av villkor i avtalet och inte av pantens fysiska egenskaper. Om enligt avtal juridisk person är skyldig att returnera pant skall summa pant avräknas från materiella kostnader. Om enligt avtal juridisk person har rätt att returnera pant skall denna räknas som returnerbart.<sup>102</sup>

---

<sup>101</sup> M. Zaharov m.m. den 7 april 2005, kommentar till artikel 254 NK RF

<sup>102</sup> M. Zaharov m.m. den 7 april 2005, kommentar till artikel 254 NK RF

I slutet av varje månad skall summa materiella kostnader minskas med värde på varulager i slutet av månaden. Från materiella kostnader skall avräknas returnerat avfall. Som returnerat avfall räknas endast de material som delvis har förlorat sina egenskaper och endast kan användas med utökade kostnader. Returnerat avfall som realiserats värderas till den realiserade pris.<sup>103</sup>

Varulagret skall värderas enligt någon av följande metoder:

- Individuell värdering av varje enhet till dess anskaffningsvärde
- Kollektiv värdering till medelkostnad
- Värdering till anskaffningsvärde enligt FIFO – metoden
- Värdering till anskaffningsvärde enligt LIFO - metoden

Individuell värdering av varje enhet till dess anskaffningsvärde är den mest arbetskrävande och kostsam av alla fyra metoder men ger den mest korrekta resultatet. Denna metod kan användas vid värdering av ädla metaller, stenar etcetera.

Kollektiv värdering av varulager till medelkostnad innebär att anskaffningsvärde för en varugrupp delas med antalet varor i gruppen.<sup>104</sup>

Vilka av följande metoder den skattskyldige skall välja beror på typen av den bedrivna verksamheten. FIFO- och LIFO- metoderna kan dock vara ekonomisk rättfärdiga när det är stora fluktuationer i priser på varor.<sup>105</sup> Artikel innehåller inte några regler om att den skattskyldige kan tillämpa olika metoder för olika grupper och typer av varor. Ordalydelse av bestämmelsen medför emellertid att endast en av nämnda metoder kan tillämpas på samtliga grupper och typer av varor. Å andra sidan föreligger det ingen hinder för att byta metod från år till år.

### 5.3.1.2 Avskrivningar

Som avskrivningsbar egendom (anläggningstillgång) erkänns egendom, resultat av intellektuell verksamhet, och andra objekt av intellektuell egendom som skattbetalare äger och använder för att införskaffa intäkter, och vars anskaffningsvärde minskas med årliga avskrivningar. En anläggningstillgång har ekonomisk livslängd på mer än 12 månader och

---

<sup>103</sup> *ibid.*

<sup>104</sup> *Ibid.*

<sup>105</sup> A. Kalanov, 2002, Bolagsskatt, sid. 65

anskaffningsvärde överstigande 10 000 RUB (2 446 SEK<sup>106</sup>). Mark, vatten, underjordiska naturtillgångar och andra naturtillgångar samt varor, inte färdiga byggobjekt och värdepapper är inte föremål för avskrivning.<sup>107</sup>

Anläggningstillgångars anskaffningsvärde utgörs av anskaffningsutgift exkluderat moms och andra liknande skatter plus alla kostnader för leverans, installation och iordningställande av anläggningstillgången i fråga för färdigt bruk. Om en anläggningstillgång införskaffades genom egentillverkning utgörs anskaffningsvärde av tillverkningskostnader beräknade enligt punkt 2 artikel 319 NK RF utökad med alla acciser.<sup>108</sup>

Avskrivningsbara anläggningstillgångar skall delas in i avskrivningsgrupper beroende på längden av deras ekonomiska livslängd.<sup>109</sup> Som ekonomisk livslängd räknas tidsperiod under vilken en tillgång förutsätts tillföra skattbetalare nytta. Skattbetalare kan förlänga tillgångens ekonomiska livslängd om efter rekonstruktion och modernisering av denna dess ekonomiska livslängd har förlängts. Enligt artikel 258 finns följande avskrivningsgrupper:

- Grupp ett – anläggningstillgångar med avskrivningstid på ett till två år
- Grupp två - anläggningstillgångar med avskrivningstid på två till tre år
- Grupp tre - anläggningstillgångar med avskrivningstid på tre till fem år
- Grupp fyra - anläggningstillgångar med avskrivningstid på fem till sju år
- Grupp fem - anläggningstillgångar med avskrivningstid på sju till tio år
- Grupp sex - anläggningstillgångar med avskrivningstid på tio till femton år
- Grupp sju - anläggningstillgångar med avskrivningstid på femton till tjugo år
- Grupp åtta- anläggningstillgångar med avskrivningstid på tjugo till tjugofem år
- Grupp nio- anläggningstillgångar med avskrivningstid på tjugofem till trettio år
- Grupp tio- anläggningstillgångar med avskrivningstid på mer än trettio år

Vilka anläggningstillgångar som tillhör vilken avskrivningsgrupp fastställs av Ryska Federationens regering och framgår av Ryska Federationens förordning från den 1 januari 2002 Nr 1 ”Om klassificering av anläggningstillgångar i avskrivningsgrupper”. Om tillgången inte framgår av förordningen skall den hänvisas till den avskrivningsgrupp som rekommenderas av tillverkare.

Enligt artikel 259 skall tillgångar avskrivas linjärt eller inte linjärt (degressiv). Linjär avskrivningsmetod innebär att tillgångens anskaffningsvärde delas på antalet månader

---

<sup>106</sup> Forex, kurs den 7 april 2005

<sup>107</sup> NK RF, Del II, avsnitt VIII, kap. 25, artikel 256

<sup>108</sup> NK RF, Del II, avsnitt VIII, kap. 25, artikel 257

<sup>109</sup> NK RF, Del II, avsnitt VIII, kap. 25, artikel 258

tillgången skall avskrivas under. Degressiv avskrivningsmetod innebär användning av påskyndande avskrivnings koefficient. Som bas för avskrivning vid denna metod är inte anskaffningsvärde utan tillgångens restvärde. Metoden innebär minskade avskrivningsbelopp under nyttjandeperioden.<sup>110</sup> Avskrivningar bestäms månadsvis och separat för varje tillgång. Avskrivningen av en tillgång skall påbörjas fr.o.m. den 1:a den månad som följer efter den månad i vilken tillgången har tagits i bruk. Avskrivningen avslutas fr.o.m. den 1:a den månad som följer efter den månad i vilken tillgången har tagits ur bruk.

Skattbetalare skall tillämpa linjär avskrivningsmetod för byggnader, anläggningar och kugghjulsöverförings anordningar som ingår i avskrivningsgrupper åtta till tio. Till resten av anläggningstillgångar kan skattbetalare tillämpa någon av de befintliga metoderna. Den valda avskrivningsmetoden får inte ändras under tillgångens hela nyttjandeperioden.

Vid tillämpning av linjär avskrivningsmetod skall summa av månadsavskrivning för varje tillgång beräknas enligt formula:

$$K=[1/n] * 100 \%$$

Där  $K$  är avskrivningsnorm i procent till tillgångens anskaffningsvärde,  $n$  är nyttjandeperiod uttryckt i månader. Detta kan illustreras i ett exempel. Tillgångens anskaffningsvärde är 200 000 RUB, nyttjandeperiod är åtta år eller 96 månader vilket gör att månadsavskrivning av tillgången är:

$$1,041 \% = [1/96] * 100 \%$$

Vilket ger:  $1,041 \% * 200\ 000 = 2083$  RUB avskrivning varje månad.

Vid tillämpning av degressiv avskrivningsmetod skall summa av månadsavskrivning för varje tillgång beräknas enligt formula:

$$K=[2/n] * 100 \%$$

Där  $K$  är avskrivningsnorm i procent till tillgångens restvärde,  $n$  är nyttjandeperiod uttryckt i månader. Detta kan illustreras i ett exempel. Samma förutsättningar som i exemplet ovan.

$$2,083 \% = [2/96] * 100 \%$$

Metoden innehåller ett metodologiskt fel, vilket leder till att en tillgång aldrig blir avskriven fullt ut. För att korrigera detta har i NK RF införts bestämmelse att när tillgången genom

---

<sup>110</sup> M. Zaharov m.m. den 7 april 2005, kommentar till artikel 259 NK RF

degressiv avskrivningsmetod har blivit avskriven så mycket att dess restvärde utgör tjugo procent av anskaffningsvärde skall restvärde fixeras som basvärde. Därefter skall månadsvisa avskrivningar beräknas genom delning av basvärde på återstående antal månader i nyttjandeperioden. Exemplifiering av degressiv avskrivningsmetod illustreras i en tabell. I exemplet gäller samma förutsättningar som tidigare. Det är bra att fastställa tjugo procent av anskaffningsvärde då avskrivningsmetod måste korrigeras. I exemplet är det 40 000 RUB. I detta exempel inträffar det ungefär under år sex.<sup>111</sup>

År	Månad	Restvärde vid månadens början	Avskrivningsnorm %	Månadsavskrivning  3*4	Restvärde vid månadens slut  3-5
1	2	3	4	5	6
1	1	200 000	2,083	4 166	195 834
	2	195 834	2,083	4 079	191 755
	3	191 755	2,083	3 994	187 761
6	8	40 958	2,083	853	40 105
	9	40 105	2,083	835	39 270
	10	39 270	39 270/27	1 454,44	37 815,55
	11	37 815,55	39 270/27	1 454,44	36 361,11
8	12	1 454,44	39 270/27	1 454,44	0

Tabell 5.6 Degressiv avskrivningsmetod

### 5.3.2 Icke realisationskostnader

Till icke realisationskostnader enligt artikel 265 NK RF räknas befogade kostnader som inte har ett direkt samband med tillverkning och realisation. Till dessa kostnader räknas (urval):

- Kostnader för förvaltning inklusive avskrivning av hyresobjekt

<sup>111</sup> G. Kasjanova, 2002, Bolagsskatt, sid. 313

- Ränta
- Kostnader för produktion av egna värdepapper (obligationer)
- Förvaltningskostnader hänförliga till värdepapper
- Rättegångskostnader
- Böter, avgifter, skadestånd vid avtalsbrott
- Bankkostnader

Listan av icke realisationskostnader är öppen vilket innebär att alla befogade kostnader som företag har haft är avdragsgilla. I likhet med realisationskostnader måste icke realisationskostnader vara dokumenterade enligt Ryska Federationens lagstiftning.<sup>112</sup> Till icke realisationskostnader räknas dock inte ränta på skatteskulder samt ränta på straffavgifter och böter till staten vid skattebrott.<sup>113</sup> Enligt VAS presidiums beslut är icke realisationskostnader objekt för bolagsbeskattning då de faktiskt uppstått. Detta gäller oavsett om skattskyldige tillämpar bokföringsmässiga grunder eller kontantprincipen.<sup>114</sup>

## 5.4 Skattefria intäkter och inte avdragsgilla kostnader

Artikel 251 kapitel 25 NK RF förutsätter en uttömmande lista över vilka intäkter är skattefria. Listan över inte avdragsgilla kostnader är däremot inte uttömmande då punkt 49 artikel 270 NK RF stipulerar att till inte avdragsgilla kostnader räknas andra kostnader som inte uppfyller bestämmelser i artikel 252 NK RF.<sup>115</sup>

Några av de skattefria intäkter och inte avdragsgilla kostnader är enhetliga, varför det är på sin plats att presentera dem i en gemensam tabell 5.7. Listor av skattefria intäkter och inte avdragsgilla kostnader är mycket omfattande. Dessutom är många av punkterna i bestämmelserna inte relevanta för svenska investerare. Detta medför att i arbete presenteras urval av punkterna som har mest relevans för arbetets målgrupp.

Intäkter	Kostnader
Egendom och/eller egendomsrättigheter, arbete och/eller tjänster mottagna av skattbetalare från andra personer som preliminär betalning för	Kostnader i form av egendom arbete, tjänster egendomsrättigheter överlämnade av skattbetalare som preliminär betalning om skattbetalare tillämpar

<sup>112</sup> A. Kalanov, 2002, Bolagsskatt, sid.134

<sup>113</sup> VAS, Presidium, Beslut, Nr 5665/04

<sup>114</sup> VAS, Presidium, Beslut, Nr 6045/04

<sup>115</sup> A. Kalanov, 2002, Bolagsskatt, sid. 186



varor (arbete, tjänster) om skattbetalare tillämpar bokföringsmässiga grunder för beräkning av vinst.	bokföringsmässiga grunder för beräkning av vinst
Egendom och/eller egendomsrättigheter mottagna som pant	Kostnader i form av egendom och/eller egendomsrättigheter överlämnade som pant
Egendom och/eller egendomsrättigheter mottagna som insats i aktie (eget) kapital inklusive överkurs intäkter	Kostnader i form av insättningar i aktie (eget) kapital
Medel mottagna genom alla typer av lån	Medel överlämnade för alla typer av lån
Egendom (inkluderat pengar) mottagna av kommissionär, agent och/eller annan sakförare för att verkställa avtal	Egendom (inkluderat pengar) överlämnade till kommissionär, agent och/eller annan sakförare för att verkställa avtal
Egendom som form av ändamåls finansiering mottagen av skattbetalaren under förutsättning att egendomen används ändamålsenligt och skattbetalaren för en separat redovisning angående mottagna ändamålsegendomen.	Egendom som form av ändamålsfinansiering.
Positiv skillnad framkommen vid omvärdering i fastställd ordning av priser på ädelstenar	Negativ skillnad framkommen vid omvärdering i fastställd ordning av priser på ädelstenar
Positiv skillnad framkommen vid omvärdering av värdepapper till verkligt värde	Negativ skillnad framkommen vid omvärdering av värdepapper till verkligt värde.

**Tabell 5.7 Enhetliga skattefria intäkter och icke avdragsgilla kostnader<sup>116</sup>**

#### 5.4.1 Skattefria intäkter

Till skattefria intäkter förutom de i tabellen nämnda intäkter räknas följande intäkter (urval):

- Egendom som rysk organisation får kostnadsfritt:

Från organisation, som äger mer än 50 procent av aktiekapitalet i den mottagande organisationen.

<sup>116</sup> A. Kalanov, 2002, Bolagsskatt, sid. 187

Från givande organisation vars aktiekapital till mer än 50 procent ägs av den mottagande organisationen.

Från privat person som äger mer än 50 procent av aktiekapitalet i den mottagande organisationen.

Mottagen egendom räknas som skattefritt intäkt endast under förutsättning att egendomen (förutom likvida medel) under ett år från mottagande datum inte överlämnas till tredje person.

Bestämmelsen innebär att dotterbolag skattefritt kan mottaga aktieägartillskott från både organisation och privat person under förutsättning att två av ovannämnda villkor är uppfyllda. Moderbolaget på samma premisser kan mottaga från dotterbolaget utdelning. Skattefriheten gäller endast för ryska mottagande organisationer. Å andra sidan kan givare av egendomen vara både ryska och utländska privata personer/organisationer.

I artikeln över nämnda intäkter kan inofficiellt delas in i tre grupper. I första gruppen ingår intäkter som enligt sin ekonomiska natur inte är intäkter. I den andra gruppen ingår intäkter som vid inkludering av dessa i skattebasen blir föremål för dubbelbeskattning. Den tredje gruppen består av övriga intäkter som i själva verket är kamouflerade skatterabatter.<sup>117</sup>

#### 5.4.2 Inte avdragsgilla kostnader

Följande kostnader är inte avdragsgilla (urval):

- Utdelning
- Böter, avgifter, skadestånd till staten
- Skatt och avgifter på utsläpp i naturen av föroreningar utöver den fastställda normen
- Utgifter för anskaffning av anläggningstillgångar
- Överränta som skattbetalare har betalat borgenären
- Kostnadsfritt överförd egendom
- Övriga liknande kostnader

### 5.5 Tidigare års underskott

---

<sup>117</sup> M. Zaharov m.m. den 7 april 2005, kommentar till artikel 251 NK RF

Enligt artikel 283 NK RF kan skattbetalare som i föregående skatteperiod (er) fått underskott (förluster) göra avdrag på skattebasen i den löpande skatteperioden på hela eller en del av underskottsumman. Underskottet kan överföras till nästkommande skatteperioder i tio år från den skatteperioden i vilken underskott har uppkommit. I varje skatteperiod i vilken skattbetalaren gör underskottsavdrag får summan avdrag inte överstiga 30 procent av skattebasen i den aktuella skatteperioden.

Om skattbetalare har underskott i flera skatteperioder kan dessa överföras till nästkommande skatteperioder i den ordning i vilken dem har uppkommit. Detta innebär att skattbetalare inte kan göra avdrag för underskott från år två fram tills att underskotten från år ett är avdragen fullt ut.<sup>118</sup>

Överföring av underskott till nästkommande skatteperioder kan illustreras i följande tabell. I exemplet har organisationen fram till den 1 januari 2002 haft underskott på 300 000 RUB från år 2001. Under år 2002 har organisationen fått underskott på 500 000 RUB.<sup>119</sup>

ÅR	Underskott/Överskott	Skattebasen	Underskottsavdrag	Ny skattebas	År avdragen hänförs till	Kvarvarande underskott som skall överföras till nästa skatteperioden
1	2	3	4		5	6
2002	- 500 000	0	0	0	-	800 000
2003	100 000	100 000	30 000	70 000	2001	770 000
2004	200 000	200 000	60 000	140 000	2001	710 000
2005	150 000	150 000	45 000	105 000	2001	665 000
2006	- 200 000	0	0	0	-	865 000
2007	100 000	100 000	30 000	70 000	2001	835 000
2008	150 000	150 000	45 000	105 000	2001	790 000
2009	200 000	200 000	60 000	140 000	2001	730 000

<sup>118</sup> M. Zaharov m.m. den 7 april 2005, kommentar till artikel 283 NK RF

<sup>119</sup> FNS, 2003, Metodiska rekommendationer för tillämpning av kapitel 25, del II, Ryska Federationens skattebalk, kapitel 3.1

2010	140 000	140 000	42 000	98 000	2001/2002	688 000
2011	150 000	150 000	45 000	105 000	2002	643 000
2012	100 000	100 000	30 000	70 000	2002	200 000

**Tabell 5.8 Underskottsavdrag**

Vid utgången av år 2012 är summan underskott som är kvar 613 000 RUB av dessa kan summan underskott på 413 000 RUB inte dras av längre då en tio års period är till ända. Därför blir kvarvarande underskott som skall överföras till nästa skatteperioden 200 000 RUB istället för 613 000 RUB.

Skattbetalare är skyldiga att bevara räkenskaper som bevisar underskottets omfång under hela den tiden skattskyldige gör underskottsavdrag. I vanliga fall skall räkenskaper bevaras endast i fyra år.<sup>120</sup> Vid reorganisation kan skattbetalare – efterträdare göra avdrag för underskott gjorda före reorganisation i den ordning och under de villkor som gäller enligt artikel 283 NK RF.

## 5.6 Skatteredovisning

Enligt artikel 313 NK RF skall skattbetalare beräkna skattebasen utifrån uppgifter i skatteredovisningen. Skatteredovisningen är ett system för sammanfattning av information för bestämmande av skattebasen som baseras på initiala dokument. Om skattbetalarens bokföring inte innehåller uttömmande information för fastställande av skattebasen, kan skattbetalaren komplettera denna med nödvändiga register eller föra en separat skatteredovisningen.

Skattbetalaren skall själv utforma sin skatteredovisning utifrån följdriktig tillämpning av skattelagar. Självständighet i detta sammanhang är av avgörande betydelse, då NK RF inte preciserar på vilket sätt skatteredovisningen skall utformas, utan skattskyldige måste själv utforma sin egen skatteredovisning. Detta är olyckligt då det kan innebära praktiska problem för skattskyldiga då övervägande majoritet av dessa inte självständigt kan utarbeta sin egen skatteredovisningssystem.<sup>121</sup> Som har poängterats tidigare baseras skatteredovisningen till stor del på bokföringen. Detta torde innebära att skattskyldige inte behöver vara överdrivet innovativ utan endast korrigerar den befintliga bokföringens (redovisnings) system. Skattemyndigheter kan inte bestämma hur skatteredovisningen skall vara utformad och vilka

<sup>120</sup> NK RF, Del I, avsnitt I, kap. 1, artikel 23, p. 8

<sup>121</sup> A. Kalanov, 2002, Bolagsskatt, sid. 214

beståndsdelar den skall ha. Å andra sidan kan skattbetalaren enligt punkt 1 artikel 21 NK RF begära från skattemyndigheter skriftliga anvisningar som kan hjälpa vid utformningen av skatteredovisningen.

Av skatteredovisning skall framgå hur intäkter och kostnader uppstår. Det skall också framgå vilka av dessa som är skattefria och inte avdragsgilla. Vidare måste skatteredovisningen innehålla uppgifter om förlustavdrag som skall överföras till nästa skatteperiod, ordning att forma reserver samt summa skatteskulder.

Bekräftelsen för skatteredovisningens data är:

- Initiala dokument
- Analytiska register
- Vidräkning av skattebasen

Substantiella skillnader mellan bokföring (redovisning) och skatteredovisning började år 1995 med tillkomsten av PBU /94 i vilken det har stipulerats, att affärshändelser tillhör den redovisningsperiod i vilket de uppstod oavsett när in/utbetalningar är gjorda.<sup>122</sup> Å andra sidan ryska affärslivets specifika förhållanden (dålig finansiell disciplin, svag rättsväsendet, risk att inte få betalt etcetera) gjorde att staten tillät företag tillämpa vid beskattningen kontantmetoden. Skillnaden att beräkna resultat mellan bokföringsmässiga grunder och kontantmetoden kunde innebära väsentliga skillnader. Så enligt bokföringsmässiga grunder kunde företag ha vinst men enligt kontantmetoden förlust.<sup>123</sup> Sedan dess har det tillkommit nya lagar och rekommendationer som har gjort att sprickan mellan bokföring och skatteredovisning blivit allt större.<sup>124</sup> Med tillkomsten av kapitel 25 NK RF har skatteredovisningen fastslagits i lag.<sup>125</sup>

Skattbetalare som inte för skatteredovisningen kan istället enligt artikel 54 NK RF beräkna skattebasen utifrån uppgifter i bokföringen. Å andra sidan anses att bokföring i Ryssland objektivt och subjektivt inte kan ge skattbetalaren den nödvändiga informationen. Objektiv, för att syftet med bokföring (redovisning) är, att ge användaren en trovärdig och fullständigt information som är underlag för ekonomiska beslut. Subjektiv, för att reglering av bokföring tillåter ryskt finansministerium antedatering av ändringar i denna under året.<sup>126</sup> Detta innebär inte att redovisningen och beskattningen är skilda från varandra. Skatteredovisningen är

---

<sup>122</sup> A. Kalanov, 2002, Bolagsskatt, sid. 210

<sup>123</sup> V. Anisimova, 2001, Bolagsskatt, avsnitt 1.1, sid. 5f

<sup>124</sup> A. Kalanov, 2002, Bolagsskatt, sid. 210

<sup>125</sup> V. Anisimova, 2001, Bolagsskatt, avsnitt 1.1, sid. 5f

<sup>126</sup> A. Kalanov, 2002, Bolagsskatt, sid. 211

endast som det framgår av artiklar 54 och 313 NK RF endast komplettering av bokföringen i de situationer där bokföring inte ger tillräckligt information för skatteändamål.

Syftet med skatteredovisningen är således att ge fullständig och trovärdig information om under skatteperioden vidtagna affärshändelser. Skatteredovisningen är interna- och externa användares verktyg för att kontrollera, huruvida företaget har betalat rätt skatter vid rätt tidpunkt.<sup>127</sup>

För att rätt organisera skatteredovisningen måste företaget mycket noga dela alla kostnader i enlighet med artikel 318 NK RF i direkta och indirekta. Enligt punkt 1 artikel 318 NK RF räknas till direkta kostnader:

- Materiella kostnader
- Löner och andra liknande ersättningar
- Avskrivningar

Till indirekta kostnader räknas alla andra av skattbetalarens kostnader förutom utom realisationskostnader.

### 5.6.1 Analytiska register

Skatteredovisningens analytiska register är samformer för systematisering av skatteredovisningens data för skatteperioden som är grupperade i enlighet med bestämmelser i kapitel 25 NK RF.

Analytiska register måste innehålla följande rekvisita:

- Benämning av register
- Samansättningsperiod (datum)
- Transaktionens mängd i pengar och om möjligt i styck
- Benämning av transaktionen
- Underskrift

---

<sup>127</sup> A. Kalanov, 2002, Bolagsskatt, sid. 213

Analytiska register skall vara uppbyggda så att de förutsätter kontinuerlig informationsinsamling i kronologisk ordning. Samtidigt skall analytiska register vara organiserade så de röjer ordning för bestämmande av skattebasen.

## 6 Avslutande kommentarer

Inom skatterätt finns två viktiga frågor som är viktiga för beskattningen. Den ena är vad som skall beskattas (omfångsfrågan) och den andra är när saker skall beskattas (periodiseringsfrågan). Den ryska skattelagstiftningen är inte ett undantag i detta hänseende då NK RF är en samling av regler som skall ge svar på nämnda frågor.

Beskattning av företag i Ryssland är mycket mer omfattande och innehåller flera moment än vad som framgår av kapitel 25 NK RF som endast berör beskattning av företagsvinster. Syftet med detta arbete är att ge en kortfattad beskrivning av den ryska bolagsvinstbeskattning, dess grunder, uppbyggnad och verkan. Detta leder till att arbetet inte har den omfattning och den komplexitet som framgår av kapitel 25 NK RF. Det är också på sin plats att erinra att i arbete redogjorda bestämmelser är huvudregler vilket innebär att det finns speciella regler som inte har lyfts upp i arbete.

Den ryska skattelagstiftningen i allmänhet, och kapitel 25 NK RF i synnerhet, har både starka och svaga punkter. Till de starka punkter räknas enligt min mening bestämmelser i NK RF som deklarerar vad som utgör skattelagstiftning i Ryska Federationen. Detta måste ses i ljuset av att investerare är i behov av att landet har en begriplig skattelagstiftning. På denna punkt anser författaren att NK RF ger ett tydligt svar. Till de svaga punkterna kan räknas att NK RF kan tolkas olika av skattemyndigheter i olika delar av landet. Detta är dock inte ett problem som uppstår exklusiv i Ryssland. Författaren anser att NK RF innehåller en hel arsenal av möjligheter för att skattbetalare skall kunna bevaka sina rättigheter. Några av dessa möjligheter är att NK RF skall tolkas bokstavligen, och att alla oklarheter i lagen skall tolkas till skattbetalarens fördel. Dessa två är mycket starka och användbara bestämmelser för bevakning av skattskyldiges rättigheter. Vid sidan av dessa regler gäller i Ryska Federationens skatterätt presumtionen om skattskyldiges samvetsgrannhet. Detta innebär att skattskyldiges anses vara samvetsgrann tills motsatsen är bevisat. I alla situationer är det ryska skattemyndigheter som har bevisbördan. Detta är en stark punkt för rättssäkerhet men ett stort hinder i kamp mot organiserad brottslighet.



Förutom dessa två punkter vill jag poängtera en annan viktig bestämmelse i NK RF som enligt min mening är av stor betydelse för skattbetalare. NK RF ger skattbetalare möjligheter att få skriftliga instruktioner från skattmyndigheter och rysk finansministerium av tillämpning av skattelagstiftningen. Dessa instruktioner enligt lagen och domstols utslag har en befriande verkan för skattbetalare vid skatteförbrytelser om skattskyldige följde dessa skriftliga instruktioner. Den ryska skattelagstiftning är inte lättförståelig, varför denna bestämmelse är av stor praktisk betydelse, särskilt för utländska bolag som bedriver verksamhet, genom stadigvarande representationer. En annan, och inte så obetydlig aspekt med denna bestämmelse är kostnadsfrågan. Självklart kan företag vända sig till en skattekonsult som mot arvode kan hjälpa företag lösa ett skatterättsligt problem. I denna situation måste företag vara medvetna om att för det första att det finns oseriösa skattekonsulter och för det andra att skattekonsulter kan ha fel. I båda dessa situationer kommer bolaget för det första att betala arvode till konsulten och för det andra åläggas skattetillägg, skatteavgifter och böter vilket skattbetalare inte behöver göra om den vänder sig till skattmyndigheter som kostnadsfritt skall hjälpa. För att uppnå maximal effekt kan skattskyldige kombinera dessa två källor. En annan inte helt oviktig aspekt är vad denna bestämmelse ger upphov till är dialog mellan skattskyldiga och skattemyndigheter.

I Ryssland gäller princip ”ingen skatt utan lag” vilket är en oerhörd stark punkt i skattelagstiftningen. Att KS RF har beslutat vilka rekvisita som måste vara uppfyllda för att en skatt skall framgå av lagen har dubbel verkan. Den första gäller lagstiftaren och tvingar denne att stifta lagar av vilka klart skall framgå vad som gäller. Den andra gäller skattskyldiga som skall veta när och vilka skatter som skall betalas. När skattskyldiga är rättsmedvetna är det svårare för staten att få dem att betala skatter som är markerade som t ex avgifter och är rättsvidriga. Utifrån dessa aspekter uppfyller NK RF i allmänhet och kapitel 25 i synnerhet, de krav som gäller enligt lag och KS RF:s praxis.

Vad gäller bolagsskattens skattebas måste kommenteras, att vid sidan av den redogjorda huvudregeln gäller ett rikligt antal speciella regler beroende på vilken verksamhet bedrivs. Att kapitel 25 innehåller en stor mängd olika regler för skattebas kan vid första anblick verka förvirrande vilket kan vara till nackdel. Å andra sidan är skattskyldiga som inte bedriver den specifika verksamheten inte behöver fästa sin uppmärksamhet på denna.

Vid bolagsbeskattning i Ryssland delas både kostnader och intäkter i realisations och utom realisations. Realisationskostnader i sin tur delas vidare i direkta och indirekta. Indelningen har viss betydelse för beskattningen framförallt för utländska organisationer som är verksamma i Ryssland genom stadigvarande representation. Betydelsen av indelningen för beskattningen är att vissa utom realisationsintäkter har lägre skattesats och andra

redovisningsperioder än realisationsintäkter. Den största anledningen till indelningen enligt min mening dock bör sökas i kopplingen mellan redovisningen och skatteredovisningen.

I Ryssland som, i så många andra länder, finns ingen skatterättsligt definition av vinst varför det finns uppenbara behov att göra en lista av vilka intäkter som är skattepliktiga och vilka inte, vilka kostnader som är avdragsgilla och vilka inte. Vad gäller kostnader skall dessa vara ekonomisk rättfärdiga, dokumenterade och avsedda att skapa inkomster. Bestämmelsen är föremål för stark kritik. Kritikerna menar att i och med att NK RF inte innehåller en definition av ekonomisk rättfärdiga kostnader kommer skattemyndigheter att få oerhört stor makt med möjlighet att i princip ifrågasätta alla kostnader som företag gör. Enligt min mening faller denna tanke på sin egen meningslöshet då frågan vid tvister kommer att avgöras av behörig domstol och inte av skattemyndigheter. Vidare torde företagsekonomiska och associationsrättsliga överväganden sätta hinder att företaget införskaffar sig onödiga kostnader för att möjligen minska sin skattebas.

NK RF erbjuder få möjligheter till vinstutjämnning inom koncerner. Det enda lagliga möjligheten att överföra förmögenhet mellan företag inom koncerner är skattefri utdelning. Denna möjlighet fungerar dock endast om mottagande part är ett rysk juridisk person. Om mottagande part är utländsk juridisk person är utdelning inte skattefritt. Å andra sidan kan bestämmelserna i internationella avtal innebära vissa skattelättnader. Frånvaro av lagliga vinstutjämningsmöjligheter oundvikligen leder till en uppsjö av olagliga metoder att jämna ut vinsten där intern prissättning är ett av verktygen. Den artikel i NK RF som skall motverka otillbörligt användning av intern prissättning tycks vara tandlös och svår tillämpad.

Inom rysk skatterätt delas företagets kostnader i realisations och utom realisations. Realisationskostnader i sin tur delas vidare i fyra grupper där avskrivningar är det mest intressanta delen. Intressant av två anledningar. Det första anledning är att staten lägger sig in i affärlivet genom att lista ut vilken nyttjandeperiod de olika anläggningstillgångarna har. Detta skiljer sig markant från t ex Sverige där företaget fritt, inom rimliga gränser, avgör hur snabbt tillgången skall förbrukas. Att företagen i Ryssland påtvingas bestämda nyttjandeperioder som fastställs av den ryska regeringen är ett klar svag punkt i skattelagstiftning. Å andra sidan innebär detta system att antalet tvister om tillgångarnas nyttjandeperiod minimeras markant och innebär besparing av resurser för alla inblandade parter.

Det andra anledningen varför avskrivningar är intressanta är att skattskyldiga är tvungna att tillämpa linjär avskrivningsmetod på tillgångar i grupperna åtta till tio medan i resterande grupper skattskyldige fritt kan välja avskrivningsmetod. Avskrivningsreglerna är inte så enkla

som det ser ut i arbete som det har sagts tidigare finns det speciella regler för speciella verksamheter som kan skilja sig från huvudreglerna.

I kapitel 25 NK RF har lagstiftaren stipulerat att skattskyldiga skall föra skatteredovisning. Detta kan tolkas som att skattskyldiga måste föra både bokföring och skatteredovisning. Så inte är fallet. Enligt en allmän regel i NK RF kan skattskyldiga tillämpa bokföring för beräkning av skattebasen. Detta innebär att bokföringen måste vara av sådan kvalitet att det gör det möjligt att beräkna skattebasen. Av doktrin framkommer att för att tillfredsställa speciell regels lagstadgade krav räcker det att skattskyldiga kompletterar befintligt bokföring med nödvändiga register. Skattskyldige kan om den finner det nödvändigt att föra en separat från bokföringen skatteredovisningen vilket är föga troligt. Vilken av de två modellerna den skattskyldige än väljer tycks separation av bokföringen från beskattningen endast existera på papperet då i realiteten bokföringen är grund för skatteredovisningen.

Varför har lagstiftaren valt att stipulera krav på skatteredovisningen? Det finns många svar på denna fråga. En av dessa är att regeländring för bokföring kan komma mitt under året och börja verka retroaktivt från början av denna året. För redovisningen anses det inte medföra stora olägenheter då året inte är avslutat än. För beskattningen har det dock oerhörd stor betydelse då lagändringen på redovisningsområdet med retroaktiv verkan inte godtas skatterättsligt. Vilket i princip tvingar skattskyldiga att föra två redovisningssystem. Det andra svaret ligger i situationen som rådde i Ryssland för en tid sedan då en stor del av fysiska och juridiska personer inte betalade för mottagna varor och tjänster. Situationen innebär att juridiska personer redovisningsmässigt hade stora vinster men i och med att de medlen aldrig har kommit företagen till godo inte kunde betala på skatten. Problemet medförde att lagstiftaren skilde redovisningsrättsligt vinst från skatterättsligt vilket också uppenbarade behov av en separat redovisning för skatteändamål.

# 7 Källförteckning

## 7.1 Offentligt tryck

Federal konstitutionell lag, nr 1 – FKZ, *Om Skiljedomstolar i Rysk Federation*, från den 28 april 1995

Федеральный конституционный закон, от 28 апреля 1995 г. № 1- ФКЗ *Об арбитражных судах в Российской Федерации*

Federal konstitutionell lag, *Om Rysk Federations författningsdomstol*, från den 21 juli 1994  
Федеральный конституционный закон, от 21 июля 1994 года, *О Конституционном Суде Российской Федерации*

Federal lag, *Om aktiebolag*, nr 208 – FZ, från den 26 december 1995  
Федеральный закон, *Об акционерных обществах*, № 208 – ФЗ, от 26 декабря 1995 года

Federal lag, *Om Ryska Federationens kontinentalsockel*, nr. 187 – FZ, från den 30.november 1995  
Федеральный закон, *О континентальном шельфе Российской Федерации*, nr 187 – ФЗ от 30 ноября 1995 года

Lag, *Om bolag med begränsat ansvar*, nr 14 – FZ, från den 8 februari 1998  
Закон *Об обществах с ограниченной ответственностью*, № 14 – ФЗ, от 8 февраля 1998 года

Lag *Om statlig registrering av juridiska personer* nr 129 – FZ, från den 8 augusti 2001  
Закон ”*О государственной регистрации юридических лиц*”nr 129 ФЗ от 8 августа 2001 года

Ryska Federationens Civilbalk  
Гражданский кодекс Российской Федерации

Ryska Federationens Författning  
Конституция Российской Федерации

Ryska Federationens Skattebalk  
Налоговый кодекс Российской Федерации

Ryska Federationens Skatteverk, 2003, *Metodiska rekommendationer för skattemyndigheter för tillämpning av några stadgar i kapitel 25 Ryska Federationens skattebalk berörande särdrag av beskattningen av utländska organisationers vinst*

Министерство Российской Федерации по налогам и сборам, 2003, *Методические рекомендации налоговым органам по применению отдельных положений главы 25 Налогового Кодекса Российской Федерации, касающихся особенностей налогообложения прибыли(доходов) иностранных организаций*

Ryska Federationens Skatteverk, 2003, *Metodiska rekommendationer för tillämpning av del II, kapitel 25, "Bolagsskatt" Ryska Federationens skattebalk*

Министерство Российской Федерации по налогам и сборам, 2003, *Методические рекомендации по применению главы 25 "Налог на прибыль организаций" части второй Налогового Кодекса Российской Федерации,*

Zaharov M, Zaharova R, Zemljachenko S, Iskra V, Mironin A, Muhin M, Tuchkova E, *Kommentarer till Del I och Del II NK RF* (hämtad på <http://www2.kodeks.net:9010/manage/page> den 7 april 2005)

М.Л.Захаров, Р.Ф.Захарова, С.В.Земляченко, В.В.Искра, А.Н.Миронин, М.С.Мухин, Э.Г.Тучкова, *Комментарий к налоговому кодексу Российской Федерации части первой и второй* (скаченная на <http://www2.kodeks.net:9010/manage/page> 7 апреля 2005 года)

## 7.2 Litteratur

Deloitte, 2004, *The rough guide to Russian taxation*

Jankelev Oleg, 2002, *Statens och skattebetalarnas intressen – ingen balans*, Institut för finansiella undersökningar

Янкелев Олег, 2002, *Интересы государства и интересы налогоплательщиков – баланса вновь не получилось*, Институт финансовых исследований

Kasjanova G, 2002, *Bolagsskatt kommentarer till kapitel 25 NK RF*, Informtsentr, Moskva

Касьянова Г, 2002, *Налог на прибыль организаций, комментарий к главе 25 НК РФ*, Информцентр, Москва

Kalanov Anton Nikolaevich, 2002, *Bolagsskatt, kommentarer till kapitel 25 NK RF*, ООО FBK – Press, Moskva

Каланов Антон Николаевич, 2002, *Налог на прибыль организаций, комментарий к главе 25 НК РФ*, ООО ФБК – ПРЕСС, Москва

Pepeļjaev Sergej, 2000, *Grunderna i skatterätt, metodisk lärobok*, Invest Fond, Moskva

Пепеляев Сергей, 2000, *Основы налогового права: Учебно-методическое пособие*, Инвест Фонд, Москва

Rysk ekonomisk förening, 2004, *Ryska regeringens skatteinitiativ*, Budbäraren nr. 123, den 24 april

Русское экономическое общество, 2004, *Налоговые инициативы Правительства РФ*, Вестник № 123, 24 апреля

## 7.3 Övrig litteratur

Anisimova Viktoria Andreevna, 2001, *”Bolagsskatt. Analys av förändringar i bolagsbeskattning som kommer utifrån tillkomsten av kapitel 25 NK RF”*, Institut för bankaffärer, Finanser och Kredit Fakulteten, Moskva.

Анисимова Виктория Андреевна, 2001, *”Налог на прибыль. Анализ изменений налогообложения прибыли в связи с введением в действие главы 25 НК РФ Налог на прибыль организаций”* ИНСТИТУТ БАНКОВСКОГО ДЕЛА

Факультет: Финансы и Кредит г. Москва

## 7.4 Rättsfall

### **Ryska Federationens Författningsdomstol**

### **Конституционный Суд Российской Федерации**

Beslut

Постановление

1996, nr 9 - П

1997, nr 3 – П

1997, nr 16 – П

1998, nr 24 – П

1999, nr 14 - П

Bestämmelse

Определение

2001, nr 138 – О

### **Ryska Federationens Högsta Skiljedomstol**

### **Высший Арбитражный Суд Российской Федерации**

Presidium

Президиум

2000, Nr 5029/99

2001, Nr 3646/01

2003, Nr 3720/02

2003, Nr 13202/03

2004, Nr 3009/04

2004, Nr 5665/04

2004, Nr 6045/04

### **Moskvas Skiljedomstol**

### **Арбитражный суд города Москвы**

Nr A40-3644/03-98-56

## 8 Bilaga 1

