Бухадеева, Наталья Валерьевна Оценка налоговой нагрузки и методические подходы к ее совершенствованию : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 Иркутск, 2006

**Содержание к диссертации**

Введение

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ОБЪЕДИНЕНИЙ ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ 10

1.1. Трансформация основ налогообложения в Российской Федерации 10

1.2. Объединения юридических лиц и их налогообложение 33

2. АНАЛИЗ ДЕЙСТВУЮЩИХ МЕТОДИК ОЦЕНКИ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ В СИСТЕМЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ 68

2.1. Налоговая нагрузка как элемент системы налогообложения 68

2.2. Общие подходы к оценке налоговой нагрузки организаций 87

2.3. Анализ недостатков применяемых методик расчета налоговой нагрузки 111

3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ОЦЕНКИ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ОБЪЕДИНЕНИЙ ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ 123

3.1. Методические подходы к определению налоговой нагрузки объединений юридических лиц 123

3.2. Возможности использования зарубежного опыта для налогообложения объединений юридических лиц в Российской Федерации 143

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 158

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ 167

ПРИЛОЖЕНИЯ 188

**Введение к работе**

Определение налоговой нагрузки и поиск оптимального для экономического роста и увеличения доходов бюджета уровня налоговых изъятий и по сей день остаются наиболее актуальными, сложными и противоречивыми направлениями в теории и практике налогообложения.

Влияние налогов на экономику в целом, население и измерение этого влияния исследовали такие ученые, как М. Бифельд, К. Гок, А. Лаффер, Д. Рикардо, Э. Селигман, А. Смит, Ф. Юсти. Среди представителей отечественной финансовой науки значительный вклад в изучение данного направления исследований внесли С. Ю. Витте, П. В. Микеладзе, Г. Г. Соловей, Н. II Тургенев, К. Ф. Шмелев, И. И. Янжул. Современные российские экономисты - О. Н. Бекетова, А. В. Боброва, Е. А. Кирова, Д. В. Лазутина, М. И. Литвин, В. Г. Пансков и другие - в настоящее время ведут научную полемику, высказывая свою точку зрения по данному вопросу.

Одним из наиболее дискуссионных вопросов является определение налоговой нагрузки организаций, вместе с тем, вопросы определения налоговой нагрузки совокупности юридических лиц до сих пор остаются недостаточно изученными.

Налогообложение объединений юридических лиц, его совершенствование на современном этапе представляет большой интерес для ученых-налоговедов, исследующих теоретические и практические вопросы по проблемам налогообложения, специалистов-практиков, деятельность которых непосредственным образом связана с объединениями юридических лиц, законодателей, финансовых и налоговых органов. Это объясняется тем, что процесс интеграции различных организаций и предприятий становится наиболее распространенной, эффективной и перспективной формой ведения и развития бизнеса в российской экономике. Объединение нескольких организаций обеспечивает успешную конкуренцию на отечественном и внешних рынках посредством согласованной политики в определении целей и задач совместной деятельности в об-

**4**ласти производства, товародвижения, маркетинга, инвестиций, капиталовложений и др. Иными словами, такие объединения создаются в целях повышения эффективности предпринимательской деятельности и конкурентоспособности участников объединения (каждого в отдельности и объединения в целом). При этом немаловажную роль играет предоставленная возможность наиболее эффективного использования в рамках таких объединений различных инструментов и методов налогового планирования, в том числе схем оптимизации налогообложения, основной целью применения которых является уменьшение суммы налоговых платежей, следовательно, налоговой нагрузки участников объединения.

В отечественной экономической литературе вопросы, затрагивающие  
сущность налогов и процессы налогообложения, рассмотрены в научных тру  
дах А. В. Аронова, А. Д. Аюшиева, А. В. Брызгалина, В. В. Глухова,  
И. В. Дольдэ, Е. Н. Евстигнеева, Г. С. Карпова, А. П. Киреенко,

Г. П. Комаровой, И. М. Кулишера, И. X. Озерова, Л. П. Окуневой, Л. П. Павловой, В. Г. Панскова, М. В. Романовского, Б. М. Сабанти, В. Л. Салина, Т. В. Сорокиной, Г. М. Тарасовой, Н. И. Тургенева, М. И. Фридмана, Д. Г. Черника, Т. Ф. Юткиной, И. И. Янжула и др.

Теоретическим и практическим вопросам налогообложения посвящены также труды зарубежных ученых: А. Вагнера, К. Гока, К. Маркса, Ф. Нитти, В. Нордхауса, У. Петти, Д. Рикардо, К. Родбертуса, П. Самуэльсона, А. Смита, Дж. Стиглица.

Однако вопросы налогообложения объединений юридических лиц в российских условиях в настоящее время разработаны еще недостаточно, хотя в некоторой степени были освещены Д. В. Винницким, А. Р. Горбуновым, И. С. Шиткиной, Т. В. Щукиной и др.

Отсутствие комплексных исследований по вопросу методики определения уровня налоговой нагрузки объединений юридических лиц и возможностей формирования оптимальной ее величины, еще более усиливают интерес и зна-

**5**чимость теоретических изысканий в данной области экономических отношений.

*Целью исследования*является обобщение научных и практических положений налогообложения и оценки налоговой нагрузки организаций, а также теоретическое обоснование и разработка методических рекомендаций налогообложения и оценки налоговой нагрузки объединений юридических лиц.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи, определяющие логику и структуру данного диссертационного исследования:

рассмотреть взаимосвязь налогообложения с функционированием юридических лиц в зависимости от формы организации деятельности;

определить место и роль налоговой нагрузки в системе налогообложения;

выявить особенности налогообложения объединений юридических лиц на основе обобщения зарубежной и отечественной практики;

разработать методические подходы к определению налоговой нагрузки объединений юридических лиц;

провести анализ уровня налоговой нагрузки объединений юридических лиц на региональном уровне;

определить основные направления совершенствования налогообложения объединений юридических лиц.

*Объект диссертационного исследования -*налоговая нагрузка и налогообложение объединений юридических лиц.

*Предмет исследования -*отношения государства и объединений юридических лиц в процессе налогообложения и формирования налоговой нагрузки.

*Наиболее существенные результаты, полученные автором.*В ходе исследования автором получены следующие результаты:

- выделены исторические этапы развития налогообложения в России в  
разрезе соотношения налоговых функций;

обоснована целесообразность определения системы общих и частных показателей налоговой нагрузки;

проведена корректировка современных методик определения налоговой нагрузки на величину двойного счета;

предложен подход к определению налоговой нагрузки, основанный на использовании денежных потоков предприятия.

*Степень обоснованности научных положений, выводов и рекомендаций, содержащихся в диссертации.*Глубина исследования, обоснованность научных результатов, достоверность выводов и рекомендаций достигнуты благодаря использованию концептуальных трудов отечественных и зарубежных ученых, посвященных проблемам финансов, налогообложения, корпоративного управления, а также информационной базы, включающей законодательные и подзаконные акты, инструктивный и методический материал, Интернет-ресурсы.

Информационно-статистическую базу исследования составили материалы Министерства финансов Российской Федерации, Федерального казначейства, Федеральной налоговой службы России, Федеральной службы государственной статистики, Территориального органа Федеральной службы государственной статистики по Республике Бурятия; статистические данные, опубликованные в сборниках Федеральной службы по статистике России - «Российский статистический ежегодник», «Финансы России», «Регионы России»; бухгалтерская и налоговая отчетность объединений юридических лиц на региональном уровне.

В ходе исследования использовались методы сравнения, индукции и дедукции, анализа и синтеза теоретического и практического материала.

*Научная новизна диссертационного исследования*заключается в следующем:

дополнена принципом оптимальности налогообложения современная система принципов налогообложения;

уточнено понятие «объединение юридических лиц», дано определение понятий «холдинговая группа» и «холдинговая корпорация»;

обосновано содержание налоговой нагрузки как частной налоговой категории и выявлено ее место в системе экономических категорий;

предложены направления совершенствования налогообложения объединений юридических лиц с использованием зарубежного опыта.

*Сведения о реализации и целесообразности практического использования результатов.*Теоретические положения и практические материалы исследования используются в учебном процессе на лекционных и практических занятиях со студентами по дисциплинам «Налоги и налогообложение», «Налоговая система», «Налогообложение юридических лиц», а также на курсах повышения квалификации учебно-консультационного центра при финансово-экономическом факультете для работников финансовых и налоговых органов Байкальского государственного университета экономики и права.

Практическая значимость диссертационной работы заключается в возможном применении результатов исследования в деятельности предприятий и организаций, объединений юридических лиц, а также финансовыми и налоговыми органами с целью налогового планирования и информационного мониторинга налогообложения объединений юридических лиц.

**Апробация**и **публикации результатов исследования.**Основные положения и результаты диссертационного исследования были представлены на международной конференции «Актуальные вопросы современной науки» (г. Самара, 2004г.), бизнес-классе МЦФЭР «Холдинги; методы налоговой оптимизации» (г. Москва, 2005г.), ежегодных научно-практических конференциях профессорско-преподавательского состава, докторантов и аспирантов Байкальского государственного университета экономики и права (г. Иркутск, 2003-2006 гг.).

По теме исследования автором опубликовано 10 работ общим объемом 4,98 п.л.

Структура диссертации определена целью и задачами исследования. Работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы; содержит приложения.

Диссертация изложена на 226 страницах и включает 44 таблицы, из них 31 - в тексте, 13 - в приложениях; 10 рисунков, в том числе 5 - в тексте; список использованной литературы из 250 наименований; 16 приложений.

Во введении обосновывается актуальность выбранной темы исследования, оценивается степень ее разработанности, определяются цель и задачи, объект и предмет исследования, представляются научная новизна и практическая значимость диссертационной работы.

В первой главе исследования «Теоретические аспекты налогообложения объединений юридических лиц» рассматриваются теоретические основы налогообложения с точки зрения трансформации вопросов теории в соответствии с уровнем экономического развития. Выделены основные периоды развития налогообложения в России в разрезе соотношения функций налогов; исследована зависимость приоритета определенного принципа от целей и задач государства, возможностей налогового администрирования.

В настоящее время процесс интеграции различных организаций и предприятий становится наиболее распространенной, эффективной и перспективной формой ведения и развития бизнеса в российской экономике, поэтому все большую актуальность приобретают проблемные вопросы функционирования и налогообложения объединений юридических лиц. Для рассмотрения этих вопросов в ходе исследования уточнены понятия «объединение юридических лиц», «холдинговая компания», «холдинг»; дано определение понятиям «холдинговая группа» и «холдинговая корпорация»; выделены особенности налогообложения объединений юридических лиц. С этой целью рассматриваются организационная структура, финансово-хозяйственная деятельность организаций, входящих в состав анализируемых объединений юридических лиц регионального уровня; проводится динамический анализ основных показателей финансово-хозяйственной деятельности, а также горизонтальный и вертикальный анализ основных налоговых платежей, осуществляемых участниками объединений.

Во второй главе - «Анализ действующих методик оценки налоговой нагрузки в системе налогообложения Российской Федерации» рассматриваются

**9**место и роль налоговой нагрузки в системе налогообложения; делается вывод о категориальной природе налоговой нагрузки и взаимодействии (соподчиненно-сти) экономических категорий «финансы», «налоги» и «налоговая нагрузка». Проводится сравнительный анализ наиболее распространенных и используемых экономическими субъектами методик определения величины налоговой нагрузки с выявлением их преимуществ и недостатков. В результате делается вывод о необходимости использования системы общих и частных показателей налоговой нагрузки при определении ее уровня и проведении анализа.

В рамках второй главы исследования автором выявляется двойной счет, возникающий при налогообложении налогом на добавленную стоимость, единым социальным налогом и обязательными страховыми взносами от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, на величину которого производится корректировка рассматриваемых в диссертации методик.

В третьей главе диссертации «Совершенствование оценки налоговой нагрузки и налогообложения объединений юридических лиц» предложены подходы к определению налоговой нагрузки объединений юридических лиц. Обосновывается необходимость признания на законодательном уровне объединений юридических лиц консолидированными налогоплательщиками, поскольку они отличаются сложностью организационной структуры, внутрикорпоративных связей и отношений с внешней средой, в том числе в области налогообложения. Предложены возможные направления совершенствования налогообложения объединений юридических лиц в современных российских условиях, в том числе основанные на использовании зарубежного опыта налогообложения корпоративных образований.

В заключении представлены основные выводы и результаты, определившиеся в ходе настоящего диссертационного исследования и выносимые автором на защиту.

## Трансформация основ налогообложения в Российской Федерации

Налоги - финансовый базис государства. С развитием государственности потребность в доходных источниках для выполнения функций государством стала усиливаться, следовательно, роль налогов в государственных доходах стала приобретать все более приоритетное значение. Посредством налоговых платежей формируется бюджет любого государства, превалирующая часть доходов которого из них и состоит. «В налогах воплощено экономически выраженное существование государства», - подчеркивал К.Маркс [132, С.308]. С помощью налогов государство выполняет свои общественные функции: управленческую, оборонную, поддержания правопорядка, обеспечения потребности населения в необходимых благах (здравоохранение, образование, культура и др.).

Прочное вхождение налогов в повседневную жизнь общества заставило ученых задуматься над вопросами о сущности и природе налогов [142, СЮ].

«Налог есть та часть богатства, которую граждане принудительно отдают государству и местным общественно-правовым органам на цели удовлетворения коллективных потребностей. Налог имеет, следовательно, принудительный характер и служит для производства тех услуг, полезность коих чувствуется всеми жителями и по самой природе своей не делима. В известном отношении его можно назвать пожертвованием каждого гражданина ради совместного участия в общей жизни», - писал Ф. Нитти [151, С.240].

По мнению К. Гока, налог вовсе не есть плата за услуги, а нечто гораздо большее, в нем выражается участие каждого в жизни целого, государства, имеющего самостоятельную ценность, составляющего высшую форму человеческой организации [118, С.81].

В настоящее время научные взгляды на природу налога таковы, что это сложная, комплексная категория и не только экономическая (Л. П. Окунева, Л. П. Павлова, М. В. Романовский, В. Л. Салин, Д. Г. Черник), но одновременно и правовая (А. В. Брызгалин), и философская (Т. Ф. Юткина).

Как экономическая категория, налог представляет собой совокупность отношений, возникающих между налогоплательщиком и государством по поводу формирования централизованных денежных фондов государства в процессе перераспределения валового внутреннего продукта (ВВП).

Правовой характер категории проявляется в том, что налоговые отношения не могут возникнуть и развиваться без соответствующего законодательного оформления, т.е. без принятия определенной законодательной базы, регулирующей действие того или иного налога на конкретной территории. По мнению А. В. Брызгалина, «во-первых, точное уяснение содержания категории «налог» способствует правильному и единообразному применению норм законодательства ...; во-вторых, понятие налога должно быть одной из отправных точек при подготовке законов, регулирующих порядок установления и взимания налоговых платежей; в третьих, четкое понимание термина «налог» позволяет определить объем полномочий и компетенцию налоговых органов» [140, С.81]. Однако самым важным, считает А. В. Брызгалин, является то, что без ясного определения термина «налог» невозможна правильная реализация как финансовой, так и других видов ответственности. В соответствии с этим он приводит следующее определение налога как правовой категории: «Налог - это обязательный взнос в бюджет, который либо непосредственно входит в налоговую систему государства, либо установлен актом налогового законодательства» [140, С.87].

## Налоговая нагрузка как элемент системы налогообложения

В экономической литературе многими авторами очень часто отождествляются понятия «налоговая нагрузка» и «налоговое бремя». Бремя (беремя) согласно словарю Даля - это тяжесть, ноша; все, что гнетет, давит, тяготит, удручает [201, С.83]. Соответственно, налоговое бремя - это, скорее всего, общая характеристика объективного существования налоговых платежей вообще. Согласно определению нагрузки, содержащемуся в Энциклопедическом словаре: «Нагрузка - совокупность внешних сил, действующих на тело или конструкцию...» [168, С.554]. Таким образом, если речь идет о влиянии налогов как инструментов финансовой политики государства на плательщиков и экономику, а также о степени (количественном измерении) этого влияния, то в данном случае, считаем, что наиболее правильным будет использовать термин «налоговая нагрузка».

В качестве основных элементов понятия «тяжести налогообложения» К.Ф.Шмелев выделял:

«1) бремя обложения и 2) давление, производимое этим бременем в народном хозяйстве, или собственно тяжесть, испытываемая народным хозяйством в целом или отдельными единичными хозяйствами, его составляющими в результате принудительных (налоговых) изъятий».

Исходя из вышеизложенного, термины «налоговое бремя» и «налоговая нагрузка» не представляется возможным использовать в качестве тождественных, потому в настоящей диссертационной работе в дальнейшем нами будет использоваться термин «налоговая нагрузка».

Второй элемент тяжести налогообложения, а именно давление, производимое бременем обложения, нами определен как налоговая нагрузка.

Определение налоговой нагрузки осуществляется в целях статистического анализа, для планирования и прогнозирования доходов бюджетов различных уровней, международных и временных сопоставлений. Для экономических субъектов расчет показателя налоговой нагрузки имеет в большей степени справочное значение и производится в аналитических и статистических целях, а также для целей оперативного и стратегического планирования деятельности данных субъектов и оптимизации их налоговых платежей. Ведь даже в случае небольшого значения налоговой нагрузки любой экономический субъект будет и далее осуществлять мероприятия по ее снижению. В теории налогообложения налоговую нагрузку классифицируют следующим образом.

## Методические подходы к определению налоговой нагрузки объединений юридических лиц

В настоящее время отсутствует методика определения налоговой нагрузки объединений юридических лиц. Вследствие того, что последние состоят из нескольких юридически самостоятельных субъектов хозяйствования, возникает проблема определения налоговой нагрузки в целом по таким интеграционным объединениям. Решение данной проблемы, в определенной степени, может быть достигнуто путем признания на законодательном уровне объединений юридических лиц консолидированными налогоплательщиками, что, несомненно, повлечет за собой некоторые изменения в учете и налогообложении этих экономических субъектов. Многими авторами (Д. А. Яковенко, Ю. А. Бодров и др.) высказывается позиция о необходимости введения консолидированного учета и отчетности для экономических субъектов, представляющих собой группу лиц, в обязательном порядке, а не в рекомендательном, как в настоящее время.

В соответствии с Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30 декабря 1996г. № 112 в случае наличия у организации дочерних и зависимых обществ данная организация составляет сводную бухгалтерскую отчетность, которая представляет собой «...систему показателей, отражающих финансовое положение на отчетную дату и финансовые результаты за отчетный период группы взаимосвязанных организаций» [24].

По мнению Д. А. Яковенко и Ю. А. Бодрова закон о холдингах, наряду с определением понятий «холдинг» и «холдинговая группа», должен содержать требование обязательности ведения корпоративного бухгалтерского учета и составления сводной бухгалтерской отчетности. Авторы предлагают восстановить в учете счет «Расчеты с дочерними (зависимыми) обществами», но под другим названием «Внутрикорпоративные расчеты». Целесообразность введения данного счета обусловлена применением в объединениях юридических лиц так называемых «внутренних цен», а также предоставлением различного рода преференций участникам объединения. Эта мера позволит четко разделить ведение бухгалтерского учета по расчетам между внутренними подразделениями организации - участника объединения через счет «Внутрихозяйственные расчеты» и непосредственно между самими компаниями, входящими в состав объединения юридических лиц, через счет «Внутрикорпоративные расчеты» [236, С.41].

Использование счета «Внутрикорпоративные расчеты» обеспечивает группировку внутренних оборотов объединения юридических лиц, облегчая тем самым, составление его консолидированной бухгалтерской отчетности, при котором эти обороты должны исключаться из соответствующих данных по объединению в целом.