Тендрякова Анна Сергеевна. Развитие налогообложения прибыли и доходов российских организаций за рубежом : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Тендрякова Анна Сергеевна; [Место защиты: Финансовая акад. при Правительстве РФ].- Москва, 2009.- 190 с.: ил. РГБ ОД, 61 09-8/3790

**Введение к работе**

**Актуальность темы исследования.**В настоящее время инвестиционная активность российских предприятий за рубежом достигла значительных масштабов. Согласно ежегодному «Докладу о мировых инвестициях», подготовленному ЮНКТАД, в 2007 году Россия заняла 17-е место в мире по величине прямых инвестиций в зарубежные страны. Инвестиционная деятельность в иностранных юрисдикциях позволяет российским организациям получать доходы за счет развития мирового хозяйства. С точки зрения государственных интересов России, зарубежные доходы российских организаций являются источником формирования налоговых поступлений в бюджетную систему РФ. Кроме того, налогообложение является одним из механизмов регулирования инвестиционной деятельности российских организаций за рубежом.

С точки зрения фискальной функции налогообложения, Россия заинтересована в пополнении федерального бюджета и бюджетов субъектов РФ за счет налогов на доходы от российских инвестиций. С точки зрения регулирующей функции налогов, порядок налогообложения может повлиять на качественные и количественные аспекты вывоза российского капитала за рубеж. Например, наличие международного двойного налогообложения сдерживает инвестиционную активность российских организаций за рубежом. Учитывая экономические интересы РФ, российское налоговое законодательство должно (а) стимулировать экспансию российского капитала за рубеж в инвестиционных целях и выход российских организаций на мировые рынки и (б) предотвратить нелегальный вывоз российского капитала и неправомерное использование инструментов международного налогового планирования (зарубежных компаний, договорных отношений) российскими организациями исключительно для целей ухода от налогообложения. В условиях финансово-экономического кризиса данные задачи, особенно предотвращение незаконного вывоза капитала, приобрели особенную актуальность, что нашло свое отражение в программах Правительства РФ «Основные направления налоговой политики в РФ на 2008-2010 годы» и «Основные направления налоговой политики РФ на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов».

В 1990-х годах XX века Россия, взяв курс на рыночные реформы и интеграцию в мировое хозяйство, либерализовала международное движение капитала. Одним из последствий этого стал резкий отток капитала из России, обусловленный неблагоприятной экономической и политической обстановкой в стране и нелегальными мотивами. Начиная с 2000 г. на смену «бегству» капитала приходит легальный вывоз капитала в инвестиционных целях, обусловленных коммерческими интересами

российских компаний на зарубежных рынках (доступ к высоким технологиям, новым рынкам сбыта, дешевым рынкам труда и сырья, и т.д.). По расчетам ЮНКТАД, к началу 2007 года объем накопленных российскими компаниями прямых зарубежных активов был оценен в 156,8 млрд. долл., что позволило стране занять второе место среди развивающихся стран и стран с переходной экономикой, значительно опередив Китай, Бразилию, Мексику, Южную Корею и другие страны. Этот факт свидетельствует о том, что Россия постепенно становится страной, ориентированной на расширение своего присутствия на зарубежных рынках.

В долгосрочной перспективе инвестиционная активность российских организаций за рубежом будет расти. Даже в условиях финансово-экономического кризиса многие российские организации рассматривают возможности, открывающиеся на мировом рынке, в частности, в связи со снижением цен на производственные и иные активы. С другой стороны, не исключено увеличение масштабов незаконного вывоза капитала в связи с финансово-экономическим кризисом. В любом случае, факт осуществления российскими организациями инвестиционной деятельности за рубежом предопределяет необходимость оценки того, насколько полно реализуется фискальная и регулирующая функции налогообложения доходов от такой деятельности.

Вопросы налогообложения доходов, полученных налоговыми резидентами одной страны от ведения деятельности в других юрисдикциях, рассматриваются в рамках теории международного налогообложения и достаточно глубоко разработаны в зарубежной экономической науке и практике. Российское налоговое законодательство также основано на общепризнанных принципах и концепциях международного налогообложения (обложение по месту резидентства, источника дохода, постоянного представительства и т.д.). В российской экономической литературе и публицистике освещены вопросы налогообложения в РФ отдельных видов доходов, получаемых из-за рубежа. Однако в настоящее время комплексно не рассмотрен вопрос о соответствии положений текущего законодательства РФ обозначенным выше задачам международной налоговой политики России (пополнение бюджетной системы за счет налога на прибыль и доходы из зарубежных источников, а также налоговое регулирование инвестиций за рубеж). В связи с этим, не уделяется должного внимания проблеме реформирования налогового законодательства РФ в части налогообложения деятельности российских организаций за рубежом. В тени остается вопрос адаптации опыта передовых зарубежных стран для максимальной реализации фискальных интересов государства в отношении доходов, полученных российскими организациями за рубежом, а также налогового стимулирования реэкспорта капитала.

Отсутствие комплексного исследования проблем налогообложения прибыли и доходов российских организаций от зарубежной деятельности, наличие ряда дискуссионных и нерешенных вопросов об изменении налогового законодательства для полной реализации фискальной и регулирующей функций налогообложения в отношении зарубежных доходов российских организаций, обусловливают актуальность темы диссертационного исследования, предопределяют ее цель и задачи.

**Степень разработанности проблемы.**Проблемы международного налогообложения исследуются международными организациями, в частности, Организацией экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), разработавшей Модельную конвенции об избежании двойного налогообложения. Документы ОЭСР в сфере налогообложения носят рекомендательный характер, однако являются общепризнанными. Кроме того, вопросами международного двойного налогообложения занимается Европейская комиссия (в рамках Европейского союза), Международное бюро фискальной документации и другие организации.

Анализ теоретических основ и обших принципов международного налогообложения представлен в работах российских специалистов (И.Г. Русаковой, В.А. Кашина, А.И. Погорлецкого, Е.Ф. Киреевой) и зарубежных авторов (в частности, Р.Л. Дерноерга, Д. Пеппера). Кроме того, в теории международного налогообложения нашли свое отражение общие принципы налогообложения, изложенные в работах А. Смита, А. Вагнера, Ф. Нитти, русского экономиста Н.Тургенева.

Теоретические аспекты влияния уровня налогообложения на международное движение капитала широко рассмотрены в работах современных зарубежных ученых, в частности М. Дэверукса и Р. Гриффита, Д. Вайлдэзина, Дж. Минца, С. Барриоса, X. Хуизинга и др. Ими обоснованы гипотезы о влиянии ставок налогообложения в разных странах на решения компаний об инвестировании за рубеж. Влияние налоговых факторов на инвестиционный процесс исследовано компанией МакКинзи.

В России анализ тенденций и перспектив инвестиционной деятельности российских организаций за рубежом представлен в публикациях ряда российских ученых, в частности, СВ. Шепелева, К.В. Швандара, в которых на основе обобщения статистических данных систематизируются особенности этого явления.

В российской экономической науке разработаны некоторые аспекты налогообложения международной деятельности российских организаций. В частности, теоретические основы налогового планирования содержатся в трудах С.Г. Пепеляева, А.В. Брызгалина, И.И. Кучерова, практические вопросы рассматриваются А.А. Бурдиной, С. Будылиной и др. авторами. Проблема использования российскими организациями

офшоров представлена в работах М.А. Халдина, Владимировой М.П., Теунаева Д.М., Стажковой М.М., Б.А.Хейфеца. Вопросы налогообложения в России отдельных видов зарубежных доходов рассмотрены в публикациях Л.В. Полежаровой, И. Зерновой, Н.В. Кудишиной.

В программах Правительства РФ «Основные направления налоговой политики в РФ на 2008-2010 годы» и «Основные направления налоговой политики РФ на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов» обозначены некоторые меры реформирования российского налогового законодательства в части регулирования международной деятельности российских организаций. Однако эти меры носят дискуссионный характер и требуют доработки с учетом опыта их применения развитыми странами.

На настоящий момент в экономической науке отсутствует комплексное исследование проблем налогообложения прибыли и доходов российских организаций, полученных от инвестиционной деятельности за рубежом. Существующие труды российских ученых посвещены общим вопросам международного налогообложения, не затрагивая проблему взаимосвязи налогообложения и инвестиционной активности российских организаций за рубежом. Публикации зарубежных экономистов по вопросам влияния налогообложения на инвестиционную деятельность не учитывают российской специфики, а также количественных и качественных характеристик вывоза капитала из России за рубеж. В этой связи диссертационная работа представляет собой первое в российской экономической науке комплексное исследование вопросов налогообложения прибыли и доходов, полученных российскими компаниями от зарубежной деятельности, в свете реализации регулирующей и фискальной функций налогообложения.

**Цель и задачи исследования.**Целью диссертационной работы является совершенствование системы налогообложения прибыли и доходов российских организаций, полученных от зарубежной деятельности, в целях увеличения бюджетных доходов и регулирования инвестиционной деятельности российских организаций за рубежом в интересах России.

Цель исследования определила необходимость решения следующих задач:

- систематизировать количественные (величина и прирост вывоза) и качественные  
(формы и направления вывоза по странам) характеристики экспорта российского капитала  
за рубеж для предложения мер по реализации фискальной и регулирующей функций  
налогообложения;

- изучить существующую типизацию для целей налогообложения форм  
организации коммерческой деятельности российских организаций за рубежом;

изучить особенности налогообложения различных видов доходов, получаемых российскими организациями из-за рубежа, для выявления недостатков и областей совершенствования налогового законодательства РФ;

разработать комплекс рекомендаций по совершенствованию стимулирующих и ограничительных мер налогового законодательства РФ в отношении инвестиций российских организаций за рубеж;

обосновать приоритетные направления сотрудничества РФ с другими странами в области международного налогообложения и предложить пути интенсификации такого сотрудничества.

**Объектом исследования**является система налогообложения прибыли и доходов, полученных российскими компаниями от осуществления инвестиционной деятельности за рубежом в различных формах.

**Предметом исследования**является методологический подход к налогообложению прибыли и доходов российских организаций, полученных за рубежом, в целях максимально полной реализации фискальной и регулирующей функций налогообложения.

**Теоретические и методологические основы исследования.**Теоретической базой исследования послужили труды авторов, заложивших основу существующих налоговых систем (А. Смита, А. Вагнера), работы современных исследователей финансовой науки, теории и практики международного налогообложения.

Методологической основой диссертационной работы явились принципы диалектической логики, исторического и системного анализа и синтеза. В качестве инструментов научного исследования применялись методы научной абстракции, индукции и дедукции, группировок, сравнений, оценок.

При подготовке диссертации использована нормативно-правовая база по налогообложению и бухгалтерскому учету, монографии, периодические издания, ресурсы сети Интернет.

Основные положения работы проиллюстрированы таблицами и диаграммами, информационной базой которых явились статистические данные Федеральной службы государственной статистики, **а**также международных организаций (в частности, ОЭСР).

Диссертационная работа выполнена в соответствии с п. 2.9 Паспорта специальностей ВАК (специальность 08.00.10 - Финансы, денежное обращение и кредит).

**Научная новизна результатов исследования**состоит в уточнении и развитии теоретических представлений о потенциале налогообложения прибыли и доходов российских организаций, полученных из-за рубежа. Научная новизна представлена следующими положениями:

систематизированы количественные и качественные характеристики вывоза российского капитала за рубеж, что позволило предложить стимулирующие и ограничительные положения российского налогового законодательства, направленные на реализацию фискальной и регулирующей функций налогообложения;

расширена принятая в экономической науке классификация форм организации коммерческой деятельности российских организаций за рубежом для целей налогообложения. Помимо общепринятого обособления деятельности, осуществляемой через постоянное представительство за рубежом, и получения доходов от зарубежных источников, обоснована целесообразность выделения участия российских организаций в формах совместной деятельности, прозрачных для целей налогообложения. Целесообразность обусловлена широким использованием российскими компаниями зарубежных форм организации совместной деятельности, для которых характерен особый порядок налогообложения;

обоснованы аргументы в пользу целесообразности применения в РФ метода налогового освобождения для устранения двойного налогообложения доходов зарубежных постоянных представительств, а также дивидендов и доходов от продажи акций/долей;

обоснована целесообразность включения налоговых рисков налогоплательщика в понятие «налоговое планирование», что делает его более точным, учитывающим все мотивы, лежащие в основе принятия налогоплательщиком решений об осуществлении коммерческой деятельности тем или иным образом;

предложена классификация видов и инструментов международного налогового планирования в зависимости от видов экономических задач, которые оно призвано решать. Предложенная классификация соответствует общепринятому подходу к оценке правомерности налогового планирования, исходя из «наличия коммерческой цели»;

выявлена специфика российской практики в области международного налогового планирования (более широкий инструментарий и необходимость учета зарубежного законодательства, применение планирования при инвестировании за рубеж и для структурирования российских активов). Аргументирована позиция о необходимости усовершенствования действующего российского налогового законодательства с учетом текущей правоприменительной практики.

**Практическая значимость диссертации**состоит в разработанных предложениях по совершенствованию отдельных норм Налогового кодекса РФ и положений налоговых соглашений, заключаемых Россией, реализация которых будет способствовать усилению роли России в процессе международного обмена информацией по налоговым вопросам.

Основные положения диссертации ориентированы на широкое использование в практике налогообложения доходов российских организаций за рубежом. Практическую значимость имеют следующие конкретные предложения:

уточненная редакция п. 3 ст. 311 Налогового кодекса РФ, позволяющая привести дефиніщию метода налогового зачета в соответствие с положениями международных налоговых соглашений, заключенных РФ, и мировой практикой. Формулировку налогового законодательства РФ предлагается изменить таким образом, чтобы размер налогового зачета в отношении зарубежного налога был четко ограничен суммой налога на прибыль в России, рассчитанного с соответствующего зарубежного дохода;

сделанные на основе анализа опыта зарубежных стран предложения по разработке и введению в налоговое законодательство РФ как стимулирующих инвестиционную активность мер (метода освобождения доходов от продажи акций, налоговых согласований), так и ограничительных (положений о "контролируемых иностранных компаниях", изменения критериев налогового резидентства юридических лиц, налогообложения деловой репутации при переводе бизнеса), направленных на предотвращение ухода от налогообложения;

предложенная методика оценки увеличения поступлений налога на прибыль в бюджетную систему РФ в результате введения в качестве критерия российского налогового резидентства для юридических лиц «места эффективного управления и контроля». Согласно этому нововведению доходы иностранных компаний, контролируемых российскими физическими лицами, подлежат налогообложению в России;

- выявленные недостатки положений об обмене информацией и ограничении  
налоговых льгот, содержащихся в международных налоговых соглашениях РФ, и  
предложенные пути устранения этих недостатков.

**Апробация и внедрение результатов исследования.**Разработанная в диссертации классификация инструментария международного налогового планирования применяется в практической работе в консультационном отделе компании «ПрайсвотерхаусКуперс».

Основные положения диссертационной работы используются в преподавании дисциплин «Налоги и налогообложение», «Налогообложение организаций», «Международное налоговое планирование», «Зарубежная практика налогообложения российских инвесторов» в ФГОУ ВПО «Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации».

Использование результатов подтверждено соответствующими справками.

**Публикации.**

Основные положения диссертации изложены в 5 работах общим объемом 2,6 печатных листа, в том числе три статьи (объемом 1,8 п.л.) опубликованы в изданиях, определенных ВАК. Весь объем - авторский.