

*На правах рукописи*



**ЮЛГУШЕВА ЛИЛИЯ ШАМИЛЕВНА**

**РАЗВИТИЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОХОДОВ  
ИНТЕРНАЦИОНАЛЬНО МОБИЛЬНОГО ПЕРСОНАЛА В  
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**Специальность 08.00.10 -  
Финансы, денежное обращение и кредит**

**АВТОРЕФЕРАТ**

**диссертации на соискание учёной степени  
кандидата экономических наук**

**Москва – 2019**

Работа выполнена в федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова».

Научный руководитель – доктор экономических наук, профессор  
***Павлова Лариса Николаевна***

Официальные оппоненты – ***Чванов Роберт Александрович***  
доктор экономических наук, профессор, федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации», Институт государственной службы и управления, кафедра экономики и финансов общественного сектора, профессор

– ***Ордынская Елена Валерьевна***  
кандидат экономических наук, федеральное государственное бюджетное учреждение науки Институт народнохозяйственного прогнозирования Российской академии наук (ИНП РАН), лаборатория макрофинансовых исследований и прогнозирования, ведущий научный сотрудник

Ведущая организация – Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Государственный университет управления»

Защита диссертации состоится 10 декабря 2019 г. в 12.00 часов на заседании диссертационного совета Д 212.196.02 на базе федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова» по адресу: 117997, г. Москва, Стремянный переулок, д. 36, ауд. 353.

С диссертацией можно ознакомиться в Научно-информационном библиотечном центре им. академика Л.И. Абалкина ФГБОУ ВО «Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова» по адресу: 117997, г. Москва, ул. Зацепа, д. 43 и на сайте организации: <http://ords.rea.ru>.

Автореферат разослан «7» ноября 2019 г.

Ученый секретарь  
диссертационного совета



Маршавина Любовь Яковлевна

## I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

*Актуальность диссертационного исследования.* В современных социально-экономических условиях усиливается значение налогообложения доходов физических лиц в связи с углублением международной интеграции, развитием транснациональных корпораций (далее – ТНК) и выделением особенной категории налогоплательщиков физических лиц – работников ТНК, на протяжении работы часто меняющих налоговую юрисдикцию по распоряжению работодателя.

В первой четверти XXI века наблюдается устойчивая тенденция увеличения численности этой группы налогоплательщиков. По прогнозам ПрайсвотерхаусКуперс численность интернационально мобильных работников на глобальном уровне возрастет на 25% к 2020 году.<sup>1</sup> Совокупные поступления налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) в бюджетную систему Российской Федерации от этой группы налогоплательщиков сопоставимы с доходами бюджета Тверской области.<sup>2</sup>

«Интернационально мобильными» являются многие управляющие высшего и среднего звена ТНК, и размер их вознаграждения за труд существенно превышает средние показатели заработной платы в регионе их работы. Фискальная и регулирующая функции налогов проявляются посредством замещения интернационально мобильным персоналом тех ниш на российском рынке труда, которые невозможно заполнить внутренними трудовыми ресурсами. Кроме того, посредством улучшения налогообложения доходов стимулируется обмен опытом и передовыми технологиями с развитыми зарубежными государствами. Меры по развитию налогообложения доходов интернационально мобильного персонала

---

<sup>1</sup> Talent Mobility 2020: The next generation of international assignments [Электронный ресурс]: официальный сайт PwC. – URL: <https://www.pwc.com/gx/en/managing-tomorrows-people/future-of-work/pdf/talent-mobility-2020.pdf>

<sup>2</sup> Россия в цифрах. 2017: Крат. стат. сб./Росстат. – М., Р76. – 2017 [Электронный ресурс]: официальный сайт Росстата. – URL: [http://www.gks.ru/free\\_doc/doc\\_2017/rusfi-g/rus17.pdf](http://www.gks.ru/free_doc/doc_2017/rusfi-g/rus17.pdf)

должны быть нацелены на долгосрочную перспективу.

В настоящее время в России налогообложение доходов интернационально мобильного персонала регулируется главой 23 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), в которой не отражены и не учитываются особенности этой категории налогоплательщиков. Перемещение такого персонала между двумя и более государствами затрудняет осуществление налогового администрирования его доходов, в результате чего при действующем порядке налогообложения бюджетная система Российской Федерации недополучает существенные доходы.

Опыт развитых зарубежных стран, таких как Великобритания, США, Дания, Франция, Япония, доказывает, что в отношении интернационально мобильного персонала целесообразно применение специального порядка налогообложения доходов и укрепление налогового контроля.

Это свидетельствует об актуальности для России выделения этого сегмента налогообложения в отдельную область исследования и формирования системы налогообложения доходов этой категории налогоплательщиков с фокусом на повышение налогового контроля и усиление социальной направленности налогообложения.

***Степень научной разработанности темы исследования.*** В мировом научном сообществе повышается интерес к налогообложению доходов интернационально мобильного персонала, а также усиливаются меры регулирования международного налогообложения в этой сфере.

Иностранные авторы, такие как Д.Э. Велч, В. Ворм и М. Фенвик в своих трудах исследовали налогообложение доходов интернационально мобильного персонала. С.А. Баак, М.С. Болино, Дж.К. Гэлбрейт, Д.Г. Коллинз, М.Дж. Морли, Г.В. Перлмуттер, С. Рейхе, Г. Скуллин, М. Тава-найнен, А.-В. Харзинг, Д.А. Хинан, Дж.П. Шей, А. Эдстрем определили влияние социально-экономических и финансовых факторов на налогообложение доходов интернационально мобильного персонала, создав пред-

посылки для дальнейших исследований в этой области.

Такие отечественные специалисты, как В.И. Братцев, Н.Ю. Глубокова, Е.В. Голубцова, Л.И. Гончаренко, А.С. Григорьев, Е.Л. Гулькова, М.В. Карп, С.П. Колчин, В.К. Крылов, Л.Н. Лыкова, И.А. Майбуров, И.Д. Мацкуляк, Л.Я. Маршавина, М.В. Мишустин, Е.В. Ордынская, Л.Н. Павлова, В.Г. Пансков, Н.В. Пономарева, Г.Н. Семенова, Л.А. Чайковская, Р.А. Чванов, Д.Г. Черник, Е.Б. Шувалова исследовали налогообложение доходов физических лиц, в том числе иностранного персонала, трудящегося в России.

Однако проблема развития налогообложения доходов интернационально мобильного персонала в целом, вне зависимости от гражданства физических лиц, до сих пор не нашла отражения в научной литературе.

Актуальность решения проблемы, недостаточная степень научной разработанности понятийного аппарата и практических вопросов развития налогообложения доходов интернационально мобильного персонала определили цель, задачи, объект и предмет исследования.

**Объектом исследования** выступает налогообложение доходов интернационально мобильного персонала.

**Предметом исследования** являются экономические отношения, возникающие между интернационально мобильным персоналом, организациями, осуществляющими транснациональный перевод персонала, и государством в лице налоговых органов.

**Цель исследования** состоит в разработке научно обоснованных теоретических положений и практических рекомендаций по развитию налогообложения доходов интернационально мобильного персонала.

Для достижения цели были поставлены и решались следующие **задачи**:

– определить признаки налогоплательщика – интернационально мобильного персонала;

- классифицировать виды глобальной мобильности персонала для целей налогового планирования и прогнозирования;
- разработать предложения по развитию налогообложения доходов интернационально мобильного персонала;
- предложить меры по развитию налогового администрирования доходов физических лиц – интернационально мобильного персонала.

**Область исследования** соответствует п. 2.6. Теория построения бюджетной и налоговой системы; п. 2.9. Концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования современной российской налоговой системы Паспорта Высшей аттестационной комиссии при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации по специальности 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит.

#### ***Теоретическое и методологическое обеспечение исследования***

Теоретической основой диссертации послужили результаты фундаментальных исследований, содержащиеся в научных трудах зарубежных и отечественных авторов и представленные в современной литературе по проблемам налогообложения доходов интернационально мобильного персонала. Концептуальной и методической основой диссертации являются научные разработки ведущих ученых зарубежных стран, рекомендации международных организаций, законодательные и нормативные правовые акты Российской Федерации, относящиеся к налогообложению доходов физических лиц.

Методологическая база исследования основана на принципах диалектического подхода. Для решения поставленных в диссертации задач применялись общенаучные методы познания: анализ, синтез, группировка, экстраполяция, дедуктивный метод, приемы абстрактно-аналитического осмысления.

***Информационно-эмпирическую основу исследования*** составили:

– информация Министерства финансов Российской Федерации, Федеральной налоговой службы и Федеральной службы государственной статистики за 2007-2018 гг.;

– модельные соглашения об избежании двойного налогообложения, разработанные ООН и ОЭСР, действующие международные договоры (соглашения, конвенции) Российской Федерации об избежании двойного налогообложения;

– информационно-аналитические материалы о налогообложении, опубликованные Baker & McKenzie, Boston Consulting Group, Brookfield, Crown, Deloitte, EY, KPMG, OECD, PwC за 2008-2018 гг.;

– обзор правоприменительной практики в части главы 23 «Налог на доходы физических лиц» НК РФ, рекомендации Научно-консультативного совета при Верховном суде Российской Федерации, арбитражная налоговая практика.

*Научная новизна диссертации* заключается в разработке теоретических положений и научно-практических рекомендаций по развитию методики налогообложения доходов интернационально мобильного персонала, способствующих гармонизации интересов налогоплательщиков и государства в лице налоговых органов для повышения собираемости налогов в Российской Федерации.

Наиболее существенные результаты исследования, обладающие научной новизной и полученные лично соискателем, выносимые на защиту:

– развит понятийный аппарат в части выделения типологической группы налогоплательщиков – интернационально мобильного персонала как работников одной или нескольких организаций, меняющих налоговую юрисдикцию по поручению работодателя, что определяет группу налогоплательщиков для адресного применения положений российского законодательства о налогах и сборах;

– разработана классификация видов глобальной мобильности персонала по критерию источника получения дохода и смены работодателя, позволившая определить особенности налогообложения доходов интернационально мобильного персонала в России и повысить эффективность налогового планирования и прогнозирования;

– даны рекомендации по развитию в России налогообложения доходов физических лиц – интернационально мобильного персонала (закрепить «резидентскую» ставку НДФЛ и налоговые льготы в отношении доходов, связанных с транснациональным переводом), способствующие привлечению квалифицированного иностранного персонала и повышению налоговых доходов бюджетной системы в долгосрочной перспективе;

– определены направления развития налогового администрирования доходов физических лиц – интернационально мобильного персонала: предоставить налоговому агенту право удерживать НДФЛ с доходов, выплачиваемых иностранной организацией; ввести солидарную ответственность работника и привлекшего его в Россию работодателя при совершении работником налоговых правонарушений, что снизит издержки налогообложения и увеличит налоговые доходы бюджетной системы Российской Федерации.

***Теоретическая значимость исследования*** заключается в развитии теории налогов посредством:

– определения целевой группы налогоплательщиков, позволяющего осуществлять налогообложение доходов исходя из совокупности особенностей интернационально мобильного персонала, а не только с учетом статуса налогового резидентства и (или) гражданства физического лица;

– выявления факторов, влияющих на налогообложение доходов физических лиц – интернационально мобильного персонала и определяющих источник получения дохода и особенности его налогообложения;

– углубления теоретических основ налогового администрирования

доходов физических лиц – интернационально мобильного персонала.

***Практическая значимость исследования*** заключается в разработке рекомендаций по развитию налогообложения доходов интернационально мобильного персонала, оптимизации налогового контроля для создания благоприятных условий по привлечению в Россию иностранных инвестиций и увеличения собираемости налогов в долгосрочной перспективе.

Полученные результаты могут быть использованы Государственной думой Федерального собрания Российской Федерации в процессе совершенствования законодательства о налогах и сборах; Минфином России и ФНС России при рассмотрении обращений налогоплательщиков; организациями при разработке корпоративной налоговой, финансовой и учетной политики.

***Апробация и внедрение результатов исследования.*** Основные результаты диссертационного исследования прошли апробацию и внедрены в практику консультационной и аналитической деятельности филиала частной компании с ограниченной ответственностью «ПрайсвотерхаусКуперс Раша Б.В.» и ООО «ПрайсвотерхаусКуперс Консультирование» при подготовке деклараций по форме 3-НДФЛ физических лиц – интернационально мобильного персонала.

Основные положения, выводы и рекомендации диссертации доложены, обсуждены и одобрены на научно-методических семинарах кафедры бухгалтерского учета и налогообложения ФГБОУ ВО «Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова», апробированы на международных и межвузовских научно-практических конференциях: «Налогообложение и учет в системе управления затратами и финансами предприятия» (г. Москва, 2017 г.); «Финансы, налоги и учет в странах дальнего и ближнего зарубежья: инновационные решения» (г. Москва – г. Душанбе, 2017 г.); VII Международная научно-практическая конференция «Современная экономика, концепции и модели инновационного развития», сек-

ция кафедры «Налоги и налогообложение» ФГБОУ ВО «Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова» «Совершенствование налоговой политики в условиях реиндустриализации» (г. Москва, 2015 г.).

Основные положения диссертации используются в учебном процессе при проведении практических занятий со студентами РЭУ им. Г.В. Плеханова по дисциплинам «Налоги и налогообложение», «Налогообложение физических лиц», «Налоговая политика и налоговые риски».

Основные положения и выводы опубликованы в 9 научных статьях общим объемом – 4,06 п. л., в том числе 5 статей в изданиях из Перечня рецензируемых научных изданий, в которых должны быть опубликованы основные научные результаты диссертации на соискание ученой степени кандидата наук.

*Структура диссертации* соответствует реализации цели и задач исследования. Диссертация состоит из введения, обосновывающего актуальность и значимость данной работы; трех глав, заключения, отражающего основные выводы исследования, списка литературы и приложения.

## **II. ОСНОВНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

*1. Развита понятийный аппарат в части выделения типологической группы налогоплательщиков – интернационально мобильного персонала как работников одной или нескольких организаций, меняющих налоговую юрисдикцию по поручению работодателя, что определяет группу налогоплательщиков для адресного применения положений российского законодательства о налогах и сборах.*

Система налогообложения доходов интернационально мобильного персонала является частью системы налогообложения доходов физических лиц. Действующая редакция НК РФ разделяет физических лиц на налого-

вых резидентов и налоговых нерезидентов, а также выделяет категорию высококвалифицированных иностранных специалистов, налогообложение доходов которых только частично зависит от их налогового статуса, но при этом также зависит от их гражданства. Договор о Евразийском экономическом союзе (ЕАЭС) предусматривает специальный порядок налогообложения доходов от работы по найму граждан стран – членов ЕАЭС.

При этом ни НК РФ, ни действующие международные соглашения не выделяют физических лиц, которые по поручению работодателя меняют налоговую юрисдикцию. Однако их перемещение инициировано и профинансировано их работодателем с целью удовлетворения нужд бизнеса и обычно предусматривает возвращение в направляющую юрисдикцию по истечении определенного срока, что оказывает влияние на налогообложение их доходов.

Наиболее значимыми чертами, присущими интернационально мобильному персоналу, являются следующие:

- перевод интернационально мобильного персонала обычно осуществляется между компаниями, входящими в группу компаний. При этом не всегда имеет место смена юридического работодателя, что влияет на источник выплаты дохода (российская или зарубежная организация) и сопутствующие особенности его налогообложения;

- при переводе в принимающую юрисдикцию такой персонал получает выплаты, направленные на возмещение расходов, связанных с его переводом. Такие выплаты подлежат налогообложению, а их состав и налоговая база по НДФЛ зависят от различных факторов, таких как продолжительность перевода, состав семьи интернационально мобильного работника, уровень жизни в направляющей и принимающей юрисдикциях и т.п.

В международной практике «перевод на работу за рубеж» объединяет командировки и непосредственно работу за рубежом, в то время как для России характерно их разделение по признаку налогообложения до-

хода.

При заграничном командировании работник сохраняет трудовые отношения с организацией в России и вместо оклада получает средний заработок, исчисляемый в соответствии с действующим российским законодательством. На основании анализа разъяснений Минфина России можно заключить, что в настоящее время средний заработок за время нахождения в командировке не является вознаграждением за выполнение трудовых обязанностей за пределами России и рассматривается как доход от источника в России. При этом суммы среднего заработка за время нахождения в заграничной командировке подлежат налогообложению в России без учета количества рабочих дней, проведенных за границей.

В то же время в международной практике налогообложения при расчете доли дохода, подлежащей налогообложению в той или иной юрисдикции, учитывается количество рабочих дней, в течение которых физическим лицом осуществлялась трудовая деятельность на ее территории, независимо от основания пребывания налогоплательщика в этой юрисдикции (например, в Германии, Австрии, Швейцарии и других развитых зарубежных странах).

Из-за несоответствия норм российского и зарубежного налогового законодательства российские работники, направляемые в зарубежные командировки, подвергаются двойному налогообложению. Российская организация, следуя разъяснениям Минфина России, удерживает НДФЛ с дохода в виде среднего заработка, полученного за время командировки, а за рубежом эти выплаты рассматриваются как вознаграждение за работу в принимающей юрисдикции. В результате такие доходы облагаются налогом в этой иностранной юрисдикции без возможности зачета НДФЛ, уплаченного в России, что ведет к увеличению издержек ТНК и снижает инвестиционную привлекательность России как юрисдикции, из которой переводится персонал.

В то же время, если организация направляет своих работников за пределы России для выполнения ими всех трудовых обязанностей, предусмотренных трудовыми договорами, то фактическое место работы работников находится в иностранном государстве, и они не могут считаться находящимися в командировке. В этом случае получаемый работниками доход является вознаграждением за выполнение трудовых обязанностей на территории иностранного государства. Из этого следует несколько важных с налоговой точки зрения выводов.

Во-первых, российская организация не признается налоговым агентом в отношении доходов, полученных от источников за пределами России. Это означает, что даже при условии выплаты вознаграждения за работу за рубежом российской компанией НДФЛ не подлежит удержанию у источника выплаты дохода. Таким образом, значительно снижается риск двойного налогообложения дохода.

Во-вторых, так как речь обычно идет о достаточно длительных периодах работы за границей (год и более), то работник теряет статус налогового резидента России. Согласно положениям НК РФ, налоговые нерезиденты не являются плательщиками НДФЛ в отношении дохода от источника за пределами России. Следовательно, вознаграждение, выплачиваемое за работу в принимающих юрисдикциях, не подлежит налогообложению в России.

Таким образом, в главу 23 НК РФ необходимо ввести категорию интернационально мобильного персонала, объединяющего налоговых резидентов и нерезидентов, высококвалифицированных иностранных специалистов и граждан России по признаку глобальной мобильности вне зависимости от вида перевода: командировки или работы за рубежом. Это позволит решить несколько стратегических задач:

– регулировать налогообложение доходов интернационально мобильных работников без разделения их на иностранных и российских

граждан для устранения налоговой дискриминации граждан Российской Федерации;

– улучшить налогообложение и повысить качество налогового администрирования доходов интернационально мобильного персонала с учетом его международной мобильности и обусловленного этим высокого риска двойного налогообложения доходов и тем самым повысить инвестиционную привлекательность России и увеличить собираемость налогов в долгосрочной перспективе.

В совокупности это позволит сформировать в России подсистему налогообложения доходов интернационально мобильного персонала и в дальнейшем развивать ее в соответствии с глобальными тенденциями.

***2. Разработана классификация видов глобальной мобильности персонала по критерию источника получения дохода и смены работодателя, позволившая определить особенности налогообложения доходов интернационально мобильного персонала в России и повысить эффективность налогового планирования и прогнозирования.***

Выбор ТНК того или иного способа построения трудовых отношений с работником в принимающей и направляющей юрисдикции определяет не только источник получения и выплаты дохода с сопутствующими особенностями его налогообложения, но и позволяет прогнозировать риски двойного налогообложения доходов и управлять ими на всех этапах транснационального перевода персонала.

Целесообразно разделять командировки и работу за рубежом, т.к. в этих двух случаях налогообложение доходов различно. Кроме того, в рамках «работы за рубежом» возможны различные варианты построения интернационально мобильным работников трудовых отношений с организациями в принимающей и направляющей юрисдикциях.

На практике наиболее распространен вариант двойного трудоустройства и выплаты заработной платы частично из принимающей юрисдикции

и частично – из направляющей. Это обеспечивает сохранение за интернационально мобильным работником права на социальное и пенсионное обеспечение в направляющей юрисдикции. Но выплата вознаграждения за труд из двух стран одновременно сопряжена с высокой бюрократической нагрузкой на ТНК, в связи с этим зачастую выплата дохода производится только организацией в направляющей или только организацией в принимающей юрисдикции. Пребывая в принимающей юрисдикции, интернационально мобильный работник может как сохранять трудовые отношения с организацией в направляющей юрисдикции, так и расторгать их.

В таблице 1 представлена классификация видов глобальной мобильности персонала по признаку источника получения дохода и приведены сопутствующие особенности налогообложения дохода в России.

Предложенная классификация видов глобальной мобильности персонала позволит точнее планировать и прогнозировать обязанности интернационально мобильного работника по декларированию доходов и уплате налога в России и эффективнее осуществлять налоговое планирование и прогнозирование как самого налогоплательщика, так и ТНК в целом.

***3. Даны рекомендации по развитию в России налогообложения доходов физических лиц – интернационально мобильного персонала (закрепить «резидентскую» ставку НДФЛ и налоговые льготы в отношении доходов, связанных с транснациональным переводом), способствующие привлечению квалифицированного иностранного персонала и повышению налоговых доходов бюджетной системы в долгосрочной перспективе.***

Вознаграждение за труд интернационально мобильного персонала состоит из оклада, стимулирующих и компенсационных выплат (возмещение расходов, связанных с переездом к месту работы в принимающей юрисдикции, перевозом багажа и обустройством на новом месте и т.п.).

Таблица 1 – Классификация видов глобальной мобильности персонала и налогообложение доходов в России

Вид глобальной мобильности	Вид дохода	Источник получения дохода	Меняется ли работодатель?	Налогообложение дохода в России
Командирование из России за рубеж.	Средний заработок за время нахождения в командировке.	Российская Федерация.	Работодатель не меняется.	Доход подлежит налогообложению в России. При этом доход может облагаться налогом в принимающей юрисдикции, если работник становится в ней налоговым резидентом, и в ДИДН есть соответствующее положение.
Работа за рубежом – вознаграждение полностью выплачивается организацией в России.	Вознаграждение за выполнение трудовых обязанностей на территории принимающей юрисдикции.	Принимающая юрисдикция.	Работодатель не меняется.	Вознаграждение за выполнение трудовых обязанностей за рубежом подлежит налогообложению в России в случае, если работник является российским налоговым резидентом. Двойное налогообложение устраняется методом зачета налога, уплаченного за рубежом. Налоговый агент по НДФЛ отсутствует; у российской организации, осуществляющей выплату дохода за работу на территории зарубежного государства, нет обязанности по удержанию НДФЛ.
Работа за рубежом – вознаграждение частично выплачивается организацией в России и частично – организацией в принимающей юрисдикции.	Вознаграждение за выполнение трудовых обязанностей на территории принимающей юрисдикции.	Принимающая юрисдикция.	Работодатель в России не меняется, при этом появляется второй работодатель – организация в принимающей юрисдикции.	Организация в России не является налоговым агентом по НДФЛ в отношении ни вознаграждения, выплачиваемого ею, ни в отношении вознаграждения, выплачиваемого организацией в принимающей юрисдикции. Доход облагается НДФЛ в России путем подачи налоговой декларации в случае, если работник является налоговым резидентом России.
Работа за рубежом – вознаграждение полностью выплачивается	Вознаграждение за выполнение трудовых обя-	Принимающая юрисдикция.	Работодатель меняется.	Доход подлежит налогообложению в России с возможностью применения норм ДИДН, если работник является налоговым резидентом России.

ется принимающей организацией.	занностей на территории принимающей юрисдикции.			Доход не подлежит налогообложению в России, если работник не является налоговым резидентом России. Налоговый агент по НДФЛ отсутствует.
Командирование из-за рубежа в Россию.	«Иной доход» с точки зрения ДИДН <sup>1</sup> .	Направляющая юрисдикция.	Работодатель не меняется.	Доход не подлежит налогообложению в России вне зависимости от порядка его налогообложения в направляющей юрисдикции.
Работа в России – вознаграждение полностью выплачивается организацией в направляющей юрисдикции.	Вознаграждение за выполнение трудовых обязанностей на территории России.	Российская Федерация.	Работодатель не меняется.	Доход подлежит налогообложению в России. Освобождение от налогообложения возможно в случае соблюдения условий, предусмотренных ДИДН. Налоговый агент по НДФЛ отсутствует, уплата НДФЛ производится на основании налоговой декларации.
Работа в России – вознаграждение частично выплачивается организацией в направляющей юрисдикции и частично – организацией в России.	Вознаграждение за выполнение трудовых обязанностей на территории России.	Российская Федерация.	Работодатель в направляющей юрисдикции не меняется. При этом появляется второй работодатель – организация в России.	Доход подлежит налогообложению в России. Российская организация является налоговым агентом только в отношении выплачиваемого ею дохода. НДФЛ с вознаграждения, выплачиваемого организацией в направляющей юрисдикции, подлежит уплате на основании налоговой декларации. Условия ДИДН для освобождения от налогообложения, как правило, не соблюдаются.
Работа в России – вознаграждение полностью выплачивается организацией в России.	Вознаграждение за выполнение трудовых обязанностей на территории России.	Российская Федерация.	Работодатель меняется.	Доход подлежит налогообложению в России. НДФЛ подлежит удержанию налоговым агентом. Оснований для освобождения дохода от налогообложения по ДИДН нет.

*Источник: составлено автором на основе действующего законодательства о налогах, сборах и страховых взносах*

<sup>1</sup> ДИДН – договор об избежании двойного налогообложения

По мнению Минфина России, возмещение расходов интернационально мобильного персонала на проезд к месту работы в России не может быть освобождено от налогообложения на основании пункта 3 статьи 217 НК РФ, т.к. к моменту переезда на работу в Россию работник не состоит в трудовых отношениях с организацией в принимающей юрисдикции.<sup>1</sup>

Однако перевод интернационально мобильного персонала в принимающую юрисдикцию, в частности в Россию, осуществляется по предварительной договоренности организаций в принимающей и направляющей юрисдикции, а расходы интернационально мобильного работника по переезду в Россию вызваны производственной необходимостью, т.е. непосредственно связаны с выполнением работником своих трудовых обязанностей. Поэтому целесообразно внесение изменений в пункт 3 статьи 217 НК РФ: возмещение расходов интернационально мобильных работников на проезд к месту работы в Россию должно быть освобождено от налогообложения, поскольку такая выплата носит явно выраженный компенсационный характер в соответствии со статьей 164 Трудового кодекса РФ (далее – ТК РФ).

Рассматриваемые выплаты производятся обычно дважды: в начале и в конце транснационального перевода персонала. Для уменьшения вероятности уклонения от уплаты налогов путем манипулирования компенсационными выплатами следует освободить от налогообложения возмещение расходов, производимое только в первые 12 месяцев транснационального перевода и при отъезде работника из России. Выплаты, производимые за пределами этого периода, не будут относиться непосредственно к транснациональному переводу персонала, в связи с чем должны подлежать налогообложению.

В дополнение к компенсационным выплатам, связанным с перемещением в принимающую юрисдикцию, интернационально мобильные ра-

---

<sup>1</sup> Письмо Минфина России N 03-04-06/38542 от 5 августа 2014 г.

ботники обычно получают от ТНК гарантии жилищного обеспечения. Однако освободить такой доход от налогообложения полностью также не представляется целесообразным, поскольку это может мотивировать ТНК к уклонению от уплаты налогов посредством манипуляций с расходами на жилищное обеспечение работников. Освободить от налогообложения доходы в виде предоставления жилья следует лишь в пределах норм жилищного обеспечения по договору социального найма. При превышении указанных норм налог должен исчисляться по ставке, применимой к доходам налоговых резидентов России, так как в подобном случае такое жилое помещение предоставлено с целью преимущественного удовлетворения личных нужд физического лица. С учетом факторов, определяющих выбор жилого помещения для интернационально мобильного персонала, можно утверждать, что доходы в натуральной форме в виде предоставления жилого помещения у подавляющего большинства интернационально мобильных работников по-прежнему будут подлежать налогообложению.

В настоящее время часть доходов иностранных высококвалифицированных специалистов – нерезидентов, например, оклад, премии за достижение установленных показателей эффективности, облагается по пониженной ставке в размере 13%, что свидетельствует о попытках налогового стимулирования иностранных инвестиций в Россию. Однако недостаточно четкие формулировки главы 23 НК РФ привели к двоякому толкованию норм закона и спорам между налоговыми агентами и налоговыми органами. Кроме того, в таких условиях российские граждане, имеющие сопоставимый с иностранными специалистами уровень квалификации и вознаграждения за труд, подвергаются налоговой дискриминации, т.к. их доходы, полученные в год нерезидентства, облагаются НДФЛ по ставке 30%.

Важным шагом в развитии налогообложения доходов интернационально мобильного персонала станет введение пониженной «резидентской» ставки, применяемой ко всем доходам от работы по найму в направ-

ляющей и в принимающей юрисдикциях вне зависимости от гражданства и налогового статуса работников. Как показывает опыт развитых зарубежных государств, таких как Великобритания, Испания, Бельгия, Франция, обособление интернационально мобильного персонала в отдельную группу налогоплательщиков и льготное налогообложение их доходов способствуют формированию устойчивой налоговой среды и росту зарубежных инвестиций, а также стимулируют институт перевода отечественного персонала на работу за рубеж для повышения уровня его квалификации и последующего применения полученных за рубежом знаний и навыков по его возвращении.

Внесение предложенных поправок нацелено на решение задач:

- стимулирования развития в России института транснационального перевода персонала;

- устранения ныне существующей налоговой дискриминации граждан России;

- высвобождения в ТНК средств при увеличении налоговой базы по налогу на прибыль организаций. При транснациональном переводе персонала ТНК стремятся нивелировать колебание налогового бремени переводимого персонала. Это достижимо путем возмещения работнику сумм НДФЛ, подлежащих уплате в результате перевода в принимающую юрисдикцию. Суммы возмещения работникам НДФЛ являются частью фонда оплаты труда, и снижение НДФЛ обусловит уменьшение расходов по оплате труда при исчислении базы по налогу на прибыль. Таким образом, внесение предложенных поправок не ведет к сокращению поступлений в российский бюджет.

***4. Определены направления развития налогового администрирования доходов физических лиц – интернационально мобильного персонала: предоставить налоговому агенту право удерживать НДФЛ с доходов, выплачиваемых иностранной организацией; ввести солидарную***

*ответственность работника и привлекшего его в Россию работодателя при совершении работником налоговых правонарушений, что снизит издержки налогообложения и увеличит налоговые доходы бюджетной системы Российской Федерации.*

В настоящее время налоговым законодательством установлено, что помимо обязанности правильно и своевременно исчислять, удерживать и перечислять налоги в бюджетную систему налоговые агенты должны представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления налогового контроля. Однако физические лица, представляющие декларации по форме 3-НДФЛ, не должны (за некоторым исключением) подтверждать сведения о задекларированных доходах. Следовательно, осуществлять налоговый контроль при наличии налогового агента по НДФЛ проще, и расходы бюджета, связанные с налоговым администрированием, будут ниже.

При переводе персонала в Россию из-за рубежа российскую организацию, с которой интернационально мобильный работник, осуществляющий деятельность на территории Российской Федерации, заключил трудовой договор, следует признать налоговым агентом в отношении доходов, которые работник получает за работу на территории России в рамках трудового (иного) договора с организацией в зарубежном государстве. В зависимости от порядка проведения взаиморасчетов и перераспределения затрат между организациями в принимающей и направляющей юрисдикциях российские организации могут удерживать НДФЛ в следующем порядке:

– при фактической выплате заработной платы организацией в направляющей юрисдикции организация в России рассчитывает НДФЛ по соответствующей ставке с базы, представляющей собой совокупность выплат, производимых российской организацией и организацией в направляющей юрисдикции после применения допустимых вычетов, и производит

удержание налога из суммы заработной платы, выплачиваемой организацией в России; или

– при фактическом отнесении расходов по оплате труда интернационально мобильного персонала на Россию российская организация рассчитывает НДФЛ со всех выплат, произведенных организацией в направляющей юрисдикции, и удерживает НДФЛ из заработной платы работника при ее следующей выплате.

Реализация предложенных изменений позволит уменьшить бюрократическую нагрузку на налогоплательщиков и одновременно увеличить возможности налоговых органов по осуществлению налогового контроля.

Для интернационально мобильного персонала характерно перемещение в принимающую юрисдикцию по распоряжению работодателя, и обычно ТНК, стремясь минимизировать собственные репутационные риски, предоставляют такому персоналу административную и финансовую поддержку, связанную с подготовкой и подачей налоговой декларации и уплатой налога. Вместе с тем в настоящее время ТНК не несет ответственности за нарушение привлеченным работником положений НК РФ.

Создание благоприятного налогового и инвестиционного климата должно быть сопряжено с усилением налогового контроля доходов интернационально мобильного персонала с целью восполнения дефицита бюджета, связанного с уменьшением доходов после введения налоговых льгот. При этом интернационально мобильный работник, нарушивший положения НК РФ, и его работодатель, допустивший такое нарушение, должны нести солидарную ответственность. Целесообразно введение специального штрафа в размере 40% от суммы облагаемого НДФЛ дохода, полученного работником за налоговый период, в котором совершено правонарушение, для физического лица и 0,1% выручки, полученной организацией – работодателем за период осуществления привлеченным работником-нарушителем трудовой деятельности на территории России. Это усилит контроль

работодателя за привлеченными работниками в части соблюдения требований российского налогового законодательства и послужит профилактикой налоговых правонарушений интернационально мобильным персоналом.

В *заключении* диссертации приведены основные выводы и рекомендации.

### **III. СПИСОК ПУБЛИКАЦИЙ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ**

*Статьи в рецензируемых научных изданиях, рекомендованных ВАК*

1. Юлгушева, Л. Ш. Актуальные вопросы налогового администрирования доходов интернационально мобильного персонала / Л. Ш. Юлгушева // *Финансы*. – 2019 – № 5. – С. 57-61. – 0,58 п.л.

2. Юлгушева, Л. Ш. Актуальные вопросы налогообложения доходов российских работников, переводимых на работу за рубеж / Л. Ш. Юлгушева, Е.Б. Сивушков // *Финансы*. – 2018 – № 3. – С. 34-39. – 0,58 п.л. (авт. 0,29 п.л.).

3. Юлгушева, Л. Ш. Налогообложение доходов интернационального мобильного персонала: зарубежный опыт и российская практика / Л. Ш. Юлгушева // *Экономика и управление: проблемы, решения*. – 2017 – № 6, том 1 (66). – С. 52-57. – 0,69 п.л.

4. Юлгушева, Л. Ш. НДФЛ с высококвалифицированных иностранных специалистов: проблемные вопросы / Л. Ш. Юлгушева // *Налоговая политика и практика*. – 2016 – № 11 (167). – С. 48-51. – 0,46 п.л.

5. Юлгушева, Л. Ш. Соглашения об избежании двойного налогообложения и сложности их применения в России в отношении НДФЛ / Л. Ш. Юлгушева // *Налоговая политика и практика*. – 2015 – № 6 (150). – С. 66-69. – 0,46 п.л.

*Статьи, опубликованные в других научных изданиях*

6. Юлгушева, Л. Ш., Титова, Ю. А., Украинцева, М. В. Влияние корпоративной политики нивелирования колебаний налогового бремени глобально мобильного персонала на затраты предприятия / Учет, аудит и налогообложение в обеспечении экономической безопасности предприятий. Ч. 1: межвузовский сборник научных трудов и результатов совместных научно-исследовательских проектов / колл. авторов; сост. Н. А. Проданова, Л. А. Чайковская, А. Е. Сивкова, Хасан Абу езда. – Москва: РУСАЙНС, 2018. – С. 479-486. – 0,93 п.л. (авт. 0,31 п.л.).

7. Юлгушева, Л. Ш. Актуальные вопросы налогового учета иностранных граждан в России / Финансы, налоги и учет в странах дальнего и ближнего зарубежья: инновационные решения: сборник научных трудов по материалам Международной научно-практической конференции ФГБОУ ВО «РЭУ им. Г.В. Плеханова», г. Москва (Россия) – МОУ ВО «Российско-Таджикский (Славянский) Университет», г. Душанбе (Таджикистан) 16 июня 2017 г. / Под общ. ред. О. Н. Васильевой. – Белгород: ООО «Агентство перспективных научных исследований», 2017. – С. 120-124. – 0,23 п.л.

8. Юлгушева, Л. Ш. Администрирование НДФЛ, уплачиваемого в России иностранными гражданами: практические сложности / Л. Ш. Юлгушева // Налоговед. – 2015 – № 5 (137). – С. 57-62. – 0,69 п.л.

9. Юлгушева, Л. Ш. Налоговая дискриминация физических лиц в России – миф или реальность? / Л. Ш. Юлгушева // Налоговед. – 2015 – № 11 (143). – С. 72-76. – 0,35 п.л.

## **ЮЛГУШЕВА ЛИЛИЯ ШАМИЛЕВНА**

### **Развитие налогообложения доходов интернационально мобильного персонала в Российской Федерации**

Исследованы теоретические и практические аспекты развития налогообложения доходов физических лиц – интернационально мобильного персонала. Сформулированы теоретические основы системы налогообложения доходов интернационально мобильного персонала и определена типологическая группа налогоплательщиков – интернационально мобильный персонал, меняющий налоговую юрисдикцию по поручению работодателя. Построена классификация видов глобальной мобильности персонала для целей налогообложения. Выявлены проблемы развития налогового администрирования доходов интернационально мобильного персонала и предложены способы их решения. Даны рекомендации по улучшению налогообложения доходов интернационально мобильного персонала и оптимизации налогового контроля его доходов в условиях глобализации.

## **YULGUSHEVA LILIYA SH.**

### **Developments of taxation of International Assignees in the Russian Federation**

The dissertation covers theoretical and practical aspects of developments of Russian taxation of international assignees. It provides theoretical basis of taxation of international assignees, including a subject of taxation and an object of taxation. The dissertation provides classification of types of global mobility depending on tax consequences. The paperwork addresses issues associated with tax administration of international assignees and provides recommendations on resolving them. The dissertation also provides recommendations on development of Russian taxation of international assignees, including tax administration and tax control, in terms of globalization.