

## ФИНАНСЫ

УДК 336.226.12

DOI: 10.17223/19988648/43/9

**Е.С. Вылкова**

### **СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ В СТРАНАХ ОЭСР И РФ**

*Сопоставлены доля доходов от корпоративного подоходного налога в общих налоговых поступлениях и доля налога на прибыль организаций в ВВП стран ОЭСР и РФ. Проанализированы основные тенденции налоговых новаций в странах ОЭСР и РФ в следующих областях налогообложения прибыли: ставки корпоративного подоходного налога (стандартная и для малого бизнеса); налоговые льготы в области НИОКР; амортизационные отчисления; экологические налоговые льготы; налоговые льготы, связанные с малым бизнесом; перенос убытков на будущее; концепция борьбы с уклонением от налогообложения. На основе проведенного анализа сформулированы предложения по совершенствованию законодательного регулирования в РФ налогообложения прибыли организаций.*

*Ключевые слова: налог, налогообложение, прибыль, убыток, ставка налога, НИОКР, налоговые льготы, амортизационные отчисления, уклонение от налогообложения.*

Реформирование налогообложения во всех странах происходит постоянно. При этом каждому государству, с одной стороны, необходимо ориентироваться на имеющийся опыт других юрисдикций. С другой стороны, следует учитывать национальную специфику менталитета и сакральности и т.п.

Поэтому ни грамотно оценить проводимые налоговые реформы, ни предложить обоснованные и правильные направления дальнейшего реформирования налоговой системы России невозможно без исследования мировых тенденций совершенствования того или иного аспекта налогообложения, но с учетом российских особенностей и реалий настоящего момента.

Рассмотрим, как в последнее время происходит реформирование налогообложения прибыли юридических лиц в странах ОЭСР и странах-партнерах данной организации, взяв за основу прежде всего информацию из изданий ОЭСР: Tax Policy Reforms in the OECD 2016; Tax Policy Reforms 2017: OECD and Selected Partner Economies; Bert Brys, Sarah Perret, Alastair Thomas, Pierce O'Reilly «Tax Design for Inclusive Economic Growth» [1–3]. Сразу же поясним, что аналог российского налога на прибыль организаций в различных странах может называться по-разному: налог на прибыль, налог на доход, корпоративный налог, корпоративный подоходный налог и т.д. Поэтому вне зависимости от используемых понятий в данной статье речь идет именно об аналогах отечественного налога на прибыль.

Исходя из информации, содержащейся в перечисленных источниках, следует сделать несколько замечаний. Во-первых, большинство статистических данных доступно только за 2014 г., иногда за 2015 г., а данных за более поздние годы в настоящее время нет. На сайте Росстата [4] также содержится в большинстве своем информация, заканчивающаяся 2015 г. При этом необходимо отметить, что на сайте Росстата информация по налоговой тематике используется по данным ФНС РФ [5]. Поэтому в статье будут приводиться сопоставимые расчеты за период до 2015 г. Во-вторых, не все страны, информация о которых содержится в названных публикациях ОЭСР, можно считать примером для РФ. Вследствие этого необходима определенная избирательность в выборе материала из этих публикаций. В-третьих, для обеспечения сопоставимости расчетов тех или иных показателей на основе статистических данных потребуются пояснения и уточнения, которые автор будет давать по мере необходимости.

В странах ОЭСР доходы от корпоративного подоходного налога в 2015 г. составляли в среднем около 8,8% от общих налоговых поступлений. Это значительно меньшая доля по сравнению с другими источниками доходов бюджета, такими как НДС (24%), социальные отчисления (26,2%) и НДС (20,1%). Необходимо заметить, что страны имеют различные значения налоговых поступлений от корпоративного подоходного: в 2015 г. доля корпоративного подоходного налога в общем объеме налоговых поступлений колебалась от 4,0% в Словении до 23,7% в Чили. В России за 2015 г., если включить в расчет поступления налогов, сборов и иных обязательных платежей в консолидированный бюджет РФ (раздел 1 формы 1-НМ [5]), данные по страховым взносам, имеющиеся на сайте Минфина РФ [6], то получится следующая структура поступления налогов, сборов и страховых взносов по состоянию на 01.01.2016 г., рассчитанная автором: страховые взносы, включающие отчисления в ПФР, ФФОМС и ФСС (25,9%); НДС (15,1%); налог на прибыль организаций (14,1%); НДС (13,0%). При этом налоги, сборы и регулярные платежи за пользование природными ресурсами составляли 17,3% от исследуемых поступлений. Так как подобные налоги не для всех стран характерны, то в случае исключения их из расчетов получится более достоверная картина структуры поступления фискальных платежей: страховые взносы (31,4%); НДС (18,3%); налог на прибыль организаций (17,0%); НДС (15,7%). Таким образом, поступления налога на прибыль организаций в РФ за 2015 г. были существенно меньше поступлений от налогообложения труда (о проблемах налогообложения труда авторы неоднократно писали [7–9]), но значительно больше среднего значения доходов от корпоративного подоходного налога по странам ОЭСР и странам-партнерам.

Доходы от корпоративного подоходного налога, как правило, более взаимосвязаны с бизнес-циклом, чем доходы от других налогов. Средние доходы корпоративного подоходного налога в ОЭСР выросли примерно до 3,6% ВВП в 2007 г., незадолго до начала экономического кризиса. Впоследствии средний показатель снизился до 2,6% в 2009 г., а затем несколь-

ко восстановился в последующие годы, достигнув 2,9% ВВП в 2015 г., что ниже докризисного уровня, но близко к среднему коэффициенту (CIF стоимость, страхование, фрахт: *стандартное условие внешнеторгового контракта, означающее, что экспортер несет расходы по доставке товара в порт отгрузки, страхованию товара, погрузке и фрахту до порта назначения*) к ВВП в начале 2000-х гг. Выходя за рамки среднего показателя, данные показывают, что доходы от корпоративных подоходных налогов в виде доли от ВВП упали во всех странах, кроме пяти (Эстония, Греция, Люксембург, Мексика и Турция) в 2008 и 2009 гг., но большинство из стран зафиксировало средний рост доходов от корпоративных подоходных налогов на 0,6 процентного пункта относительно ВВП в 2010–2015 гг. Норвегия, Люксембург и Южная Африка были странами, где произошло значительное снижение доходов [10].

Доля налога на прибыль организаций в российском ВВП представлена в составленной автором на основе данных Росстата РФ и ФНС РФ [4, 5] (табл. 1).

Таблица 1. Доля налога на прибыль организаций в ВВП России

	Год								
	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
ВВП, трлн руб. в текущих ценах	33,2	41,3	38,8	46,3	59,7	66,9	71,0	78,0	80,8
Поступления налога на прибыль, трлн руб.	2,1	2,5	1,2	1,8	2,3	2,4	2,1	2,5	2,6
Доля налога на прибыль организаций в ВВП России, %	6,3	6,1	5,4	3,9	3,9	3,6	3,0	3,2	3,2

Анализ данных табл. 1 показывает, что в России доля поступлений налога на прибыль организаций соразмерна со средним значением по ОЭСР в 2015 г., даже на 0,3% его превышает. Однако следует указать, что темпы роста ВВП за весь рассматриваемый период существенно превышают темпы роста поступлений налога на прибыль, это свидетельствует о недостаточно активном участии в формировании ВВП бизнеса, так как ему предоставлены существенные преференции. Именно с этих позиций и следует анализировать тенденции в реформировании налога на прибыль организаций в странах ОЭСР и странах-партнерах, раскрытые в «Tax Policy Reforms 2017: OECD and Selected Partner Economies» [2], излагаемые далее, и предлагать варианты дальнейшего совершенствования налогообложения прибыли в РФ.

Проанализируем сначала *тенденции в области изменения ставок корпоративного подоходного налога в странах ОЭСР и странах-партнерах.*

Отметим, что проблемы ставок и других элементов налога на прибыль организаций более чем в 100 зарубежных странах автором подробно рассмотрены в учебнике «Налоговое планирование» [11. С. 114–128; 12. С. 421–423]. Тенденция к снижению ставок корпоративного подоходного налога, которая замедлилась после экономического кризиса, в настоящее время набирает обороты. В 2015 г. снижение ставки корпоративного подоходного налога осуществила Эстония; Япония, Испания, Норвегия и Израиль приняли законы о снижении ставок корпоративного подоходного налога, которые вступили в силу в 2016 г. Кроме того, ставки корпоративного подоходного налога, предназначенные для малых и средних предприятий (МСП), были сокращены в нескольких странах, а некоторые страны ввели льготные режимы для доходов, связанных с интеллектуальной собственностью. Снижение ставок корпоративного подоходного налога сопровождалось развитием смешанной базы корпоративного налогообложения. С одной стороны, страны сообщили о сокращении налоговых баз, в частности за счет налоговых льгот на НИОКР и ускоренной амортизации в целях стимулирования инноваций и увеличения инвестиций. С другой стороны, многие страны расширили свою корпоративную налоговую базу за счет принятия мер, направленных на сдерживание международного уклонения от уплаты налогов.

Девять стран (Венгрия, Люксембург, Великобритания, Словакия, Израиль, Япония, Норвегия, Италия, Испания) ввели снижение стандартных ставок корпоративного подоходного налога в среднем до 23%, которые вступили в силу в 2017 г., а три объявили о снижении названных ставок и в будущем (Великобритания, Япония, Израиль). Кроме того, 7 стран приняли законы или объявили снижение ставок корпоративного подоходного налога для малых и средних предприятий, вступившие в силу в 2017 г. или позже, что отражено в табл. 2.

**Таблица 2. Изменения ставок корпоративного подоходного налога, введенные в 2016 г. в странах ОЭСР и странах-партнерах**

Вступление в действие	Ставка увеличена		Ставка уменьшена	
	2016 г.	2017 г. или позднее	2016 г.	2017 г. или позднее
Ставка стандартного корпоративного подоходного налога	Республика Чили	Словения	Испания, Израиль, Япония, Норвегия	Австралия, Эстония, Франция, Великобритания, Венгрия, Израиль, Италия, Япония, Люксембург, Словакия
Ставка налога на прибыль предприятий малого и среднего бизнеса			Австралия, Канада	Австралия, Франция, Венгрия, Люксембург, Нидерланды, Польша, Португалия

Интересно также и то, что многие страны, осуществившие снижение ставки корпоративного подоходного налога, сделали это путем постепенного или многолетнего снижения. Есть несколько стран, в первую очередь Венгрия, которые ввели или объявили очень значительное и внезапное снижение ставки корпоративного подоходного налога. Только две страны (Словения и Чили) повысили свои ставки корпоративного подоходного налога. Эта возобновившаяся конкуренция в области корпоративного подоходного налога отчасти может рассматриваться в качестве реакции на слабые инвестиции во многих странах. В настоящее время также происходит усиление налоговой конкуренции за счет новых или усиленных стимулов, в частности в области льготного налогообложения в отношении НИОКР и связанных с ИТ видов деятельности. С другой стороны, проведение реформ, направленных на расширение базы, как правило, связано с продолжением усилий по устранению международного уклонения от уплаты налогов за счет прогресса в осуществлении пакета рекомендаций и ограничений.

Ставки корпоративного подоходного налога во многих странах ниже, чем десять лет назад. Происходит непрерывное снижение средней стандартной ставки корпоративного подоходного налога в странах ОЭСР с 32,2% в 2000 г. до 24,7% в 2016 г. В 2016 г. Соединенные Штаты остаются страной с самым высоким уровнем в 2016 г., за которой следуют Франция и Бельгия. Япония имела столь же высокий показатель в 2008 г., равный 39,5%, однако она стала одной из стран, которые применили наибольшее снижение за последние 8 лет: около 10 процентных пунктов. В то время как Великобритания была единственной страной с сопоставимым снижением ставки корпоративного подоходного налога – с 28% в 2000 г. до 20% в 2016 г.; Финляндия, Испания, Словения и Швеция снизили свои ставки примерно на 5–6 процентных пунктов. По сравнению с 2008 г. Чили, Греция и Португалия были единственными странами, у которых наблюдался значительный рост ставок корпоративного подоходного налога [13].

В целом число стран с установленной законом ставкой выше 30% уменьшилось с 21 в 2000 г. до 7 в 2008 г. и до 5 в 2016 г. Интересно заметить, что это постоянное снижение ставок корпоративного подоходного налога не отразилось на уменьшении доходов по корпоративному подоходному налогу. Этот парадокс между более низкими ставками корпоративного подоходного налога и относительно стабильными доходами объясняется, в частности, увеличением прибыли корпораций как доли национального дохода, но для детального понимания происходящего необходима дальнейшая работа, выходящая далеко за рамки данной статьи.

В нескольких странах было реализовано многолетнее сокращение ставок корпоративного подоходного налога, которое началось или уже вступило в силу в 2016 г. В Испании ставка корпоративного подоходного налога была снижена с 30 до 28% в 2015 г. и до 25% в 2016 г. В Норвегии в 2016 г. наблюдалось снижение ставки корпоративного подоходного налога на 2 процентных пункта, в целях дальнейшего сокращения разрыва с уста-

новленной ставкой налога в других странах было принято дополнительное снижение ставки корпоративного подоходного налога с 25 до 24%, вступившее в силу в январе 2017 г. Япония взяла на себя обязательство разработать комплексный пакет реформ в области корпоративного налогообложения, направленный на то, чтобы сделать корпоративную налоговую систему более благоприятной для экономического роста. В 2015 и 2016 гг. были введены в действие последовательные сокращения ставок корпоративного подоходного налога, а дальнейшие сокращения вступят в силу в 2018 г. В совокупности эти изменения сводятся к уменьшению ставки корпоративного подоходного налога с 25,5% в 2014 г. до 23,4% в 2016 г. и 23,2% в 2018 г.; в соответствии с этими изменениями ставки местных налогов на доходы предприятий также снизились с 7,2% в 2014 г. до 3,6% в 2016 г. Наконец, Израиль продолжил постепенное снижение ставки корпоративного подоходного налога. После снижения ставки корпоративного подоходного налога с 26,5 до 25% в 2016 г. и с учетом положительного развития налоговых поступлений ставка корпоративного подоходного налога была дополнительно снижена до 24% в 2017 г. и будет сокращена до 23% в 2018 г.

Постепенное сокращение ставок корпоративного подоходного налога будет продолжено и далее. В рамках реформ Люксембург ввел снижение ставки корпоративного подоходного налога с 21 до 19% в 2017 г. и планирует достигнуть 18% в 2018 г. Кроме того, сниженная структура ставок для фирм ниже определенных пороговых показателей оборота была скорректирована с целью уменьшения налоговой нагрузки на малые предприятия. Словацкая Республика снизила ставку корпоративного подоходного налога с 22 до 21% по состоянию на январь 2017 г. В Великобритании в летний бюджет на 2015 г. было включено снижение ставки корпоративного подоходного налога с 20 до 19% с апреля 2017 г., а затем до 18% с апреля 2020 г. В бюджете 2016 г. было объявлено, что ставка корпоративного подоходного налога будет снижена до 17%, а не до 18% с апреля 2020 г. Во Франции законопроект «О финансировании», принятый в декабре 2016 г., предусматривает постепенное снижение стандартной ставки корпоративного подоходного налога с 33,3 до 28%. С января 2017 г. новая ставка 28% применяется только к МСП на первые 75 000 евро налогооблагаемого дохода. Австралия в своем бюджете на 2016–2017 гг. объявила о постепенном снижении ставки налога на прибыль корпораций с 30 до 25%, начиная со снижения ставки налога на малый бизнес с 28,5 до 27,5% за 2016–2017 гг. Порог оборота, необходимый для более низкой ставки, начнется с 10 млн австралийских долларов и будет постепенно расти до тех пор, пока ставка 27,5% не будет применяться ко всем юридическим лицам, на которые распространяется стандартная ставка корпоративного подоходного налога в 2023–2024 гг.

Другие страны применяют менее постепенный подход, вводя или объявляя о значительном снижении ставок в сравнительно короткие сроки. Наиболее значительные изменения произошли в Венгрии, где в январе

2017 г. вступило в силу снижение ставки корпоративного подоходного налога с 19 до 9%. Эта политика направлена на повышение привлекательности Венгрии в качестве места назначения для иностранных инвестиций и сочетается с набором соответствующих налоговых мер. Среди прочих мер пакет реформ включает изменение ставок для МСП. В Венгрии малые предприятия могут, при определенных обстоятельствах, отказаться от корпоративного подоходного налога и взносов социального страхования работодателя, предпочитая вместо этого налог на малый бизнес, который взимается с суммы дивидендных выплат, валовых зарплат и суммы изменения капитала. Параллельно со снижением ставки корпоративного подоходного налога и ставки социальных взносов ставка налога на малый бизнес была снижена с 16 до 14% в 2017 г.

В 2016 г. венгерский парламент принял ряд налоговых реформ, направленных на упрощение налоговой системы, усиление справедливости и равенства, стимулирование экономического роста и поддержку инвестиций. Большинство мер вступило в силу с 1 января 2017 г. Основные положения включали главным образом:

- снижение ставки корпоративного подоходного налога до 9%, что является существенным изменением по сравнению с предыдущей прогрессивной системой налогообложения, в соответствии с которой первые 500 млн форинтов (1 доллар равен примерно 300 форинтам) налогооблагаемого дохода облагались налогом в размере 10%, а превышение – в размере 19%;

- снижение ставки налога на доходы физических лиц для индивидуальных предпринимателей;

- снижение ставки налога на малый бизнес с 16 до 14% на 2017 г. и до 11% с 2018 г.;

- увеличение годового лимита доходов с 6 до 12 млн форинтов с 2017 г. для единовременного налога на малые предприятия;

- внедрение новых налоговых льгот для инвестиций, повышающих энергоэффективность;

- ликвидацию подоходного налога на финансово-кредитные институты;

- снижение ставки взносов работодателя на социальное обеспечение с 27 до 22% в 2017 г., которое дополнительно снижено до 20% в 2018 г.; дальнейшие сокращения – в общей сложности на 8,5 процентного пункта – запланированы на последующие годы (2019–2022) в зависимости от темпов роста заработной платы;

- сокращение числа взносов на медицинское обслуживание с 5 до 2 и снижение максимальной ставки с 27 до 22% в 2017 г., которая в 2018 г. еще сокращена до 20%;

- снижение ставки НДС на различные товары и услуги (например, птицу, яйца, свежее молоко, питание в ресторанах) и увеличение порога освобождения от уплаты НДС.

Как зафиксировано в Законе о бюджете Италии за 2016 г., налог на прибыль корпораций был снижен с 27,5 до 24% по состоянию на 1 января

2017 г. Наконец, было объявлено о значительном снижении ставки корпоративного подоходного налога в Эстонии, где корпоративный доход облагается налогом только при распределении, в то время как прибыль, удерживаемая в компании, не облагается налогом. После снижения ставки на один процентный пункт в 2015 г. правительство объявило еще одно снижение ставки налога с 20 до 14%. Хотя эта реформа будет представлять собой существенное снижение ставок, ожидается, что эффект от поступлений будет более чем компенсирован одновременным изменением базы корпоративного налогообложения.

Одна из двух стран, которая повысила свои ставки корпоративного подоходного налога, – это Чили. Чили продолжала постепенно повышать ставку корпоративного подоходного налога в рамках комплексной налоговой реформы, которая была законодательно принята в 2014 г. Словения скорректировала ставку корпоративного подоходного налога с 17 до 19% в январе 2017 г., чтобы нейтрализовать убытки в результате изменения подоходного налога с населения и добиться финансовой консолидации. Другие повышения ставок были ориентированы на конкретные налоговые базы, такие как доходы от нефти в Норвегии и доходы от игр в Греции; аналогичным образом Бельгия ввела новый налог на доходы, полученные в алмазном секторе, который вступил в силу в 2016 г.

В то время как снижение ставок корпоративного подоходного налога связано со значительными отрицательными эффектами дохода, ожидается, что темпы роста ставок незначительно повлияют на государственные бюджеты. Таким образом, наиболее значимыми реформами, направленными на повышение доходов, были те, которые направлены на повышение ставки корпоративного подоходного налога, а также введение некоторых новых налогов. Это включает, в частности, новый налог, взимаемый с финансовой деятельности в Норвегии, который призван уравновесить освобождение от НДС для сектора финансовых услуг. Реформа влечет за собой 5% -ный налог на вознаграждение сотрудников, занимающихся финансовой деятельностью, и исключает фирмы финансового сектора из общего снижения ставки корпоративного подоходного налога, что означает, что ставка останется на уровне 25% (5%-ный налог на заработную плату будет вычтен из базы корпоративного подоходного налога).

В России стандартная ставка налога на прибыль организаций еще Федеральным законом от 26.11.2008 № 224-ФЗ была снижена с 24 до 20%, сделав ее сопоставимой с применяемыми в настоящее время ставками корпоративного подоходного налога в большинстве стран ОЭСР, даже с учетом произошедших в последние годы понижений, рассмотренных выше. При этом достаточно часто (5 раз за период с 2009 г. по настоящее время) в п. 1 ст. 284 НК РФ вносились коррективы, которые предусматривали пониженные ставки для все новых категорий налогоплательщиков, вплоть до применения нулевой ставки. Из рассмотренных выше стран только в Великобритании, Венгрии, Люксембурге и Эстонии ставки налога на прибыль ниже, чем в РФ. Из проанализированных автором в учебнике «Налоговое

планирование» стран ставка налога на прибыль менее 20% (т.е. ниже, чем в России) установлена в следующих странах: Албания, Багамы, Бахрейн, Бермудские острова, Британские Виргинские острова, Ботсвана, Гонконг, Грузия, Ирак, Каймановы острова, Катар, Кипр, Корея, Кувейт, Латвия, Ливан, Литва, Маврикий, Макао, Македония, Молдова, остров Мэн, ОАЭ, Палестинская автономия, Парагвай, Польша, Румыния, Сербия, Сингапур, Узбекистан [11. С. 114]. Полагаем, что к решению вопроса о снижении стандартной ставки в России следует подходить очень взвешенно, особенно с учетом данных, которые приведены выше, в том числе в табл. 1 и характеризуют в числе прочего высокую степень лояльности отечественного законодательства по отношению к налогообложению прибыли бизнеса. Вопрос о повышении в среднесрочной перспективе стандартной ставки налога на прибыль организаций в РФ также при определенных условиях может быть обоснованно поднят при соответствующей подготовке общественного мнения.

Реформирование ставок налогообложения малого бизнеса в РФ в целом соответствует мировым тенденциям. Подробно этот аспект будет рассмотрен далее, когда пойдет разговор о реформировании налоговой базы для субъектов малого предпринимательства.

Теперь рассмотрим *тенденции изменения в налоговой базе по корпоративному подоходному налогу* в странах ОЭСР и странах-партнерах.

В своем учебнике «Налоговое планирование» автор системно рассмотрела вопросы определения налоговой базы по налогу на прибыль более чем в 100 странах [11. С. 115–128].

Многие страны активизировали свои *налоговые льготы* для бизнеса, в частности *по НИОКР и инновациям*.

В настоящее время существенные налоговые льготы для *исследований и разработок, высоких технологий* предоставлены в таких странах, как Австралия, Австрия, Барбадос, Бельгия, Великобритания, Греция, Индия, Ирландия, Испания, Камбоджа, Канада, Люксембург, Макао, Малайзия, Мальта, Нидерланды, Панама, Пуэрто-Рико, Сингапур, Тайвань, Уругвай, Филиппины, Франция, Шри-Ланка, Япония.

В 2016 г. во многих странах были введены дополнительные или новые налоговые льготы для предприятий, обусловленные стимулом роста и целями налоговой конкуренции. Ключевой стратегической целью является поощрение инвестиций. Многие страны сообщили о принятии реформ сужения базы, которые в основном направлены на увеличение инвестиций в предпринимательскую деятельность, либо посредством общих налоговых стимулов, доступных для всех видов инвестиций и бизнеса, либо посредством налоговых стимулов, ориентированных конкретно на инвестиции в НИОКР или проекты, связанные с окружающей средой (см. обобщающую информацию в табл. 3).

Некоторые страны расширили общие налоговые льготы по инвестициям. Люксембург увеличил свои инвестиционные налоговые кредиты. Страна предлагает два типа общих инвестиционных налоговых кредитов:

глобальный налоговый кредит для материальных амортизируемых активов и дополнительный налоговый кредит. Основной налоговый кредит поднимают с 7 до 8%, а дополнительный – с 12 до 13%. Но за инвестиции выше 150 000 налоговый кредит остается в размере 2%, как и раньше.

В рамках своего нового промышленного плана Италия расширила свою схему суперамортизации и внедрила новую схему гиперамортизации для некоторых высокотехнологичных активов. Бюджетный закон 2017 г. продлил дополнительный 40%-ный амортизационный вычет (т.е. общий износ на сумму до 140% от стоимости) по материальным активам, ставка амортизации которых для целей налогообложения превышает 6,5%. Кроме того, Закон о бюджете вводит дополнительную 150%-ную амортизацию (т.е. общую амортизацию в сумме до 250% от стоимости) для некоторых высокотехнологичных активов.

Турция объявила о введении «модели суперналоговых стимулов», которая позволит правительству предоставлять комплексные налоговые льготы для конкретных инвестиций на проектной основе. Хотя виды инвестиций, которые будут поддерживаться, пока не определены, к возможным преимуществам относятся налоговые льготы на срок до 10 лет, а также различные формы прямой государственной поддержки. В дополнение к этому общему стимулу Турция ввела 50%-ное налоговое пособие для определения расходов на НИОКР и произвела расходы, связанные с проектной деятельностью и персоналом, имеющим право на такой же налоговый стимул. В дополнение к этому общему стимулу Турция ввела специальную 50%-ную налоговую льготу на квалифицированные расходы на НИОКР.

Ряд стран ввел новые или расширенные положения, касающиеся НИОКР или деятельности, связанной с ИС (интеллектуальной собственностью). Государственная поддержка НИОКР в области предпринимательства направлена на поощрение фирм к инвестированию в знания, которые могут привести к инновациям, преобразующим рынки, и приносящим пользу обществу. Общественная поддержка оправдана из-за сбоев рынка, обычно связанных с бизнес-исследованиями и разработками, в частности с трудностями, с которыми сталкиваются фирмы, не способные полностью обеспечить возврат своих инвестиций, и трудностями, связанными с получением финансирования для рискованных проектов, особенно для небольших начинающих компаний. Налоговые льготы для предприятий на НИОКР могут быть предоставлены либо в форме отнесения к расходам на НИОКР (резервы на основе расходов), либо в форме преференциального режима доходов от лицензирования или выбытия активов, относящихся к НИОКР или патентам (резервы на основе доходов). Резервы, основанные на доходах, были менее распространенными, чем резервы, основанные на расходах, но в последние годы привлекли повышенный интерес.

По состоянию на январь 2016 г. Австрия увеличила налоговый кредит на НИОКР с 10 до 12%. Мексика ввела новый дополнительный налоговый кредит на НИОКР в размере 30%, который вступил в силу в январе 2017 г. Норвегия увеличила верхние пределы расходов на НИОКР в рамках суще-

ствующей системы налогового стимулирования. Польша улучшила схему поддержки НИОКР с помощью ряда мер, включая вычет расходов, понесенных для получения патентов, увеличение доли вычитаемых квалифицируемых расходов для МСП и крупных предприятий, продление срока, в течение которого могут быть вычтены расходы на НИОКР. В Италии налоговый кредит на НИОКР был продлен до 2020 г. и увеличился до 50% (ранее 25 или 50% в зависимости от типа затрат) от годовых расходов на НИОКР, превышающих средние расходы на 2012, 2013 и 2014 финансовые годы. Годовой лимит также был увеличен с 5 до 20 млн евро.

Бельгия, Ирландия и Израиль ввели новые льготные ставки подоходного налога для деятельности, связанной с ИС. Принимая во внимание взаимосвязанный подход в рамках «Action 5» BEPS, который позволяет извлекать выгоду из специального налогового режима для интеллектуальной собственности (IP regime) только в той мере, когда квалифицированные расходы на НИОКР привели к получению дохода от интеллектуальной собственности, Ирландия ввела новый преференциальный режим, который вступил в силу в январе 2016 г. Налоговые преимущества доступны только при реальной разработке интеллектуальной собственности в стране регистрации компании, т.е. для реального местного бизнеса, а не для искусственно созданного международного. Ирландская шкала развития предлагает эффективную ставку корпоративного подоходного налога в размере 6,25% от прибыли, получаемой от определенных активов ИС, которые являются результатом квалифицированных НИОКР, осуществляемых в Ирландии.

В Бельгии режим «удержания патентных доходов» был отменен в июле 2016 г., с «дедушкиной оговоркой» в течение пяти лет и заменен на новый «Учет инновационных доходов». В Израиле новый режим ИС предусматривает снижение ставки корпоративного подоходного налога в размере 6% в отношении доходов, основанных на ИС, и прироста капитала от будущих продаж ИС. Ставка 6% применяется к израильским компаниям, входящим в группу с общим консолидированным доходом более 10 млрд шекелей (2,5 млрд долларов США). Другие законодательно определенные компании с общим консолидированным доходом ниже 10 млрд шекелей облагаются налоговой ставкой в 12%. Кроме того, дивиденды, выплачиваемые квалифицированными компаниями, облагаются пониженным налогом на прибыль в размере 4%. Израиль также расширил существующие налоговые стимулы для «привилегированных предприятий» и «специальных привилегированных предприятий» и ввел снижение подоходного налога для крупных предприятий, отвечающих определенным инвестиционным требованиям. Наряду со снижением ставки корпоративного подоходного налога, описанной выше, эти налоговые стимулы направлены на повышение привлекательности Израиля для инвестиций в ИС.

Наконец, Венгрия ввела налоговую льготу для компаний, инвестирующих в зарегистрированные стартапы. Новое законодательство вступило в силу в январе 2017 г. и позволяет инвестиционным компаниям/инвесторам

удерживать в 3 раза больше инвестиций на протяжении последующих 3 лет. Также компании могут переносить свои потери на 5 лет вперед. Ограничение только одно: не более 50% от налогооблагаемого дохода за текущий год. Из налогооблагаемой суммы позволяется вычитать все расходы, связанные непосредственно с получением прибыли (наравне с потерями за прошлые года). Даже от дохода с роялти можно вычесть до 50% при определенных условиях.

Значимое реформирование налогообложения НИОКР в РФ не произошло уже давно. Автор совместно с Н.Н. Покровской в публикациях 2016 и 2017 гг. предметно рассмотрели опыт налогового стимулирования НИОКР в США и Великобритании [15]; наметили пути совершенствования регулирования НИОКР частного бизнеса со стороны государства для целей инновационного роста [16] и сформулировали направления реформирования налогообложения прибыли организаций в части стимулирования НИОКР [17], развивая предложения автора, высказанные ею еще в 2015 г. [18], и разработки других исследователей [19–21].

На основе расчетов зависимости затрат на те или другие инновации от патентной активности отечественных компаний в настоящее время есть настоятельная потребность поиска новых путей реформирования модели налогового стимулирования НИОКР в рамках налогообложения прибыли экономических субъектов. Необходима дифференциация подходов к налоговому стимулированию НИОКР (путем введения коэффициентов, отличных от 1,5) при налогообложении прибыли компаний по следующим основным критериям: отраслевая принадлежность и вид деятельности, объем и глубина НИОКР, стадия инновационного процесса, уровень вовлечения в инновационные процессы высококвалифицированных работников, территориальный признак и кластеризация, наличие или отсутствие положительного результата. Необходимо внесение изменений в ст. 284 НК РФ в части установления пониженной ставки налога на прибыль на срок до 5 лет для организаций, использующих интеллектуальную собственность. Считаем, что востребовано внесение изменений в ст. 264 НК РФ, дополнив прочие расходы затратами по финансированию обучения и повышения квалификации работников, с применением повышенного коэффициента, что призвано выступить не компенсирующей, а именно стимулирующей мерой налогового администрирования.

Предложенные новеллы российского налогового законодательства в части стимулирования НИОКР призваны способствовать достижению стабильного экономического роста; лидерству в межстрановой налоговой конкуренции за инвестиционные и прочие ресурсы, которые необходимы для успешного позиционирования России как передовой высокотехнологичной державы.

В системе дополнительных мер по расширению внутренней базы значимое место отводится изменениям в части *амортизационных отчислений*. Япония упростила систему налоговой амортизации в рамках своей всеобъемлющей реформы корпоративного налогообложения в 2016 г., но Норве-

гия была до сих пор единственной страной, которая расширила свою корпоративную налоговую базу за счет сокращения ускоренной амортизации в 2017 г. В частности, с января 2017 г. было отменено дополнительное пособие на первый год для капиталовложений в станки и механизмы, что, как ожидается, приведет к значительному увеличению государственных доходов и может частично компенсировать убытки от снижения ставки корпоративного подоходного налога. Помимо возможных соображений о доходах, реформа призвана привести налоговую амортизацию в соответствие с экономической амортизацией, тем самым повысив нейтральность корпоративной налоговой системы. В Италии ставка для расчета условной доходности к капиталу надбавки к режиму корпоративного долевого участия (ACE) (термин относится к корпоративной системе налогообложения, в которой процентные платежи и доходность капитала могут быть вычтены из базы корпоративного подоходного налога (налогооблагаемая прибыль)) была сначала снижена с 4,75 до 2,3% в 2017 г., а затем вновь увеличена до 2,7% в 2018 г., что нацелено на расширение базы корпоративного подоходного налога.

В своем учебнике «Налоговое планирование» автор рассмотрела специфику *амортизационной политики* для целей налогообложения, существующую в разных странах [11. С. 116–119]. В дополнение к вышеприведенной информации о последних изменениях налоговой базы по налогу на прибыль в части начисленной амортизации в зарубежных странах приведем также информацию о специфике налогового учета амортизационных отчислений в различных юрисдикциях.

Различается количество групп, в которые для целей начисления амортизации объединяются основные средства с разными сроками полезного использования: от 3 групп в Бразилии, Ирландии, Доминиканской Республике, КНР, Колумбии, Чили, Уругвае до 21 группы в Свазиленде. Наиболее близко к установленному в России (10 групп) количество групп амортизируемого имущества в США, Замбии, Португалии – 9 групп; Лихтенштейне, Швейцарии – 12 групп.

Существуют и многочисленные особенности амортизационной политики по отдельным странам, которые далее систематизированы автором.

В Австрии, Бельгии, Эквадоре и ряде других стран возможен исключительно линейный метод начисления амортизации. В Лихтенштейне по основным средствам нельзя переходить с линейного на нелинейный метод начисления амортизации. В Норвегии нефтяным компаниям разрешено использовать для бурильных установок со сроком полезного использования свыше 6 лет только линейный метод амортизации.

В Великобритании производятся амортизационные отчисления на НИОКР в размере 100% в момент их начала. В Индии, кроме этого, есть льготы для строительства домов, гостиниц и т.д. В Канаде фирмы, добывающие руду, нефть и газ, по затратам на исследовательскую деятельность могут производить 100%-ные амортизационные отчисления. В Венгрии немедленно амортизируются новые машины в предпринимательских зонах. В Сингапуре 100%-

ные амортизационные отчисления применяются по компьютерам, роботам, резервным генераторам, очистительным и энергосберегающим приборам, некоторым транспортным средствам на дизельном топливе.

В Австралии, Аргентине, Ботсване, Кении, США есть специфика начисления амортизации по автомобилям.

В Ботсване, Бразилии, Дании, Замбии, Мексике, Панаме, Сенегале, Танзании, Финляндии есть специфика амортизации для добывающих отраслей, по геологоразведке, шахтному оборудованию и т.п.

В Австрии осуществляются амортизационные отчисления на землю.

Возможно применение ускоренной амортизации в Бельгии, Греции (для вновь созданных компаний), Зимбабве, Израиле (на строительство определенных объектов), Ирландии (для зданий в областях городского обновления) установлены максимальные ставки ускоренной амортизации, что не применяется для компаний в зоне Шэннона и в таможенных доках); Конго и Малави (в сельском хозяйстве); Малайзии (по отечественному оборудованию); Мальте (вновь приобретенное оборудование); Нигерии (сельхозтехника и автомашины); острове Мэн (в туристической сфере); Сенегале (новое машиностроительное оборудование); Тайване; Уганде (отдельные районы); Фиджи (капитальные затраты на здания, используемые в целях сельского хозяйства, коммерции и промышленности).

В Венесуэле не начисляется амортизация на недвижимое имущество, сдаваемое в аренду.

К амортизации могут добавляться отчисления на истощение недр, что действует в Гане, на Кипре, в Конго, Малайзии, Панаме, США, Танзании и других странах.

В Германии в дополнение к обычной амортизации из налогооблагаемой прибыли вычитается величина специальной амортизации.

В КНР, Тринидаде и Тобаго, Турции есть специфика амортизации на предприятиях нефтяной отрасли.

Анализ амортизационной политики в зарубежных странах показывает, что она очень разнообразна и направлена на стимулирование приоритетных территорий и отраслей с учетом национальной специфики. Передовой опыт развитых стран по стимулированию инвестиционной активности экономических субъектов возможно использовать при последующем совершенствовании российской налоговой системы. Таким образом, действующее в РФ законодательство в части регулирования налогового учета амортизационных отчислений в целом соответствует мировой практике, так же как и последние реформы в данной области.

Многие страны предоставляют различные льготы по налогу на прибыль своим экономическим субъектам, стимулируя значимые для экономического роста направления деятельности. Далее автор приводит систематизацию данных льгот в различных странах, на важность чего указывают многие ученые, например С.С. Быков [22].

Так, для капиталовложений по разведке и добыче нефти, прочих минералов предоставляют льготы Австралия, Боливия, Венесуэла, Гайана, Гана,

Гондурас, Замбия, Индонезия, Индия, Кот-д'Ивуар, Мозамбик, Оман, Румыния, Сингапур.

*По банковским сделкам* предоставляют льготы Австралия, Барбадос, Гонконг, Доминиканская Республика, Кипр, Макао, Малайзия, Нормандские острова.

*По экспорту* предоставляют льготы Австралия, Аргентина, Барбадос, Боливия, Венесуэла, Вьетнам, Гайана, Гана, Гондурас, Гватемала, Греция, Доминиканская Республика, Замбия, Зимбабве, Индия, Индонезия, Камбоджа, Кения, Кипр, Колумбия, Конго, Коста-Рика, Маврикий, Макао, Малайзия, Мальта, Мексика, Намибия, Оман, Панама, Парагвай, Пуэрто-Рико, Румыния, Сингапур, Словакия, Соломоновы острова, США, Таити, Тринидад и Тобаго, Узбекистан, Фиджи, Филиппины, Чили, Шри-Ланка, Эквадор.

*По торговому ассортименту и для торговых компаний* предоставляют льготы Австралия, Антильские острова, Барбадос, Гонконг, Мальта, Сингапур, Узбекистан.

*Для отелей и по туристической деятельности* предоставляют льготы Антигуа и Барбуда, Антильские острова, Барбадос, Болгария, Венесуэла, Гайана, Гондурас, Греция, Доминиканская Республика, Замбия, Зимбабве, Израиль, Индия, Камбоджа, Кения, Кипр, Колумбия, Коста-Рика, Малайзия, Мозамбик, Новая Каледония, Оман, Перу, Соломоновы острова, Таити, Тринидад и Тобаго, Фиджи, Финляндия, Швейцария, Шри-Ланка, Эквадор.

*Для международных компаний* предоставляют льготы Антигуа и Барбуда, Барбадос, Греция, Кипр, Малайзия, Мальта, Нидерланды, Нормандские острова, остров Мэн, Пуэрто-Рико.

Австралия, Антигуа и Барбуда, Болгария, Венесуэла, Гайана, Гана, Греция, Доминиканская Республика, Замбия, Зимбабве, Индия, Индонезия, Камбоджа, Коста-Рика, Латвия, Малайзия, Мексика, Мозамбик, Новая Каледония, Оман, Перу, Саудовская Аравия, Соломоновы острова, Таити, Турция, Узбекистан, Украина, Уругвай, Фиджи, Шри-Ланка, Эквадор существенные льготы предоставляют *сельхозпроизводителям*.

*По инвестициям капитала* предоставляют льготы Антильские острова, Кот-д'Ивуар, Ботсвана, Бразилия, Венгрия, Израиль, Кения, Маврикий, Нидерланды, Португалия, Румыния, Словения, США, Танзания, Тринидад и Тобаго, Турция, Фиджи, Чехия, ЮАР, Ямайка, Япония.

*Для морских и авиационных компаний* предоставляют льготы Антильские острова, Барбадос, Ирландия, Лихтенштейн, Малайзия, Мальта, Мексика, Оман, Сингапур, Шри-Ланка, Уругвай.

*Для страховых компаний* предоставляют льготы Антильские острова, Антигуа и Барбуда, Барбадос, Гонконг, Сингапур.

*Для новых предприятий и отраслей промышленности, а также для производства инновационных видов продукции* предоставляют льготы Антильские острова, Кот-д'Ивуар, Бруней, Индия, Италия, Кипр, Люксембург, Макао, Мозамбик, остров Мэн, Пуэрто-Рико, Сингапур, Швейцария.

*Для финансовых компаний*, в том числе банков, холдингов и т.п., предоставляют льготы Антильские острова, Ирландия, Испания, Люксембург, Маврикий, Португалия, Сингапур, Таиланд, Тринидад и Тобаго, Уругвай, Швейцария.

*По ловле и переработке рыбы* предоставляют льготы Новая Каледония, Оман, Перу, Соломоновы острова, Таити, Шри-Ланка.

*Для горнодобывающих предприятий* предоставляют льготы Аргентина, Кот-д'Ивуар, Гана, Греция, Замбия, Мозамбик, Оман, Фиджи.

*Для компаний лесной промышленности и лесного хозяйства* предоставляют льготы Аргентина, Доминиканская Республика, Мексика, Панама, Уругвай, Чили.

*Для предприятий с участием иностранного капитала* предоставляют льготы Барбадос, Испания, КНР, Корейская Республика, Литва, остров Мэн, Словакия, США, Узбекистан, Украина, ЮАР.

*Для предприятий сферы обслуживания* предоставляют льготы Малайзия, остров Мэн, Таити, Швейцария.

*По инвестициям в недвижимость и строительство*, для строительных компаний предоставляют льготы Ботсвана, Бруней, Венесуэла, Гана, Индия, Кения, КНР, Корея, Новая Каледония, Панама, Словения, Таити, Тринидад и Тобаго, Уругвай, Шри-Ланка, ЮАР.

*По иностранным инвестициям* предоставляют льготы Аргентина, Ботсвана, Болгария, Бруней Даруссалам, Вьетнам, Гана, Германия, Корея, Мальта, Япония.

*Для малого бизнеса* предоставляют льготы Барбадос, Венгрия, Испания, Корейская Республика, Латвия, Люксембург, Нидерланды, Панама, Финляндия, ЮАР.

*Для кино- и видеоиндустрии, телевидения* предоставляют льготы Испания, Нидерланды, остров Мэн, Таити, Тайвань, Индия, Украина.

*Для судоходных компаний* предоставляют льготы Гонконг, Греция, Кипр, Люксембург, Маврикий, Норвегия, Сингапур, Фарерские острова.

*Для судостроительных компаний* предоставляют льготы Дания и Уругвай.

*Для транспортных организаций* предоставляют льготы Израиль, Кипр, Новая Каледония, Украина, Уругвай, Шри-Ланка.

*По энергетике* предоставляют льготы Греция, Доминиканская Республика, Камбоджа, Колумбия, Тайвань.

*Жилищно-коммунальная сфера* считается льготной для целей налогообложения в Гайане, Омане.

*Для венчурных компаний* предоставляют льготы Люксембург, Португалия, Пуэрто-Рико, Тайвань, Шри-Ланка.

*Для компаний, инвестирующих в неразвитые территории или в регионы, находящиеся под особой государственной защитой*, предоставляют льготы Болгария, Бразилия, Вьетнам, Индия, Лихтенштейн, Макао, Перу, Хорватия.

*Для инвестиционных фондов* предоставляют льготы Болгария, Люксембург, Португалия.

Для холдинговых компаний предоставляют льготы Лихтенштейн, Люксембург, Уругвай.

Согласно материалам, которые нашла автор, наименьшее количество налоговых льгот и стимулов при налогообложении прибыли в настоящее время установлено в законодательстве Монако, Новой Зеландии и Швеции.

Осуществленная автором систематизация налоговых льгот, применяемых в различных странах при налогообложении прибыли экономических субъектов, призвана способствовать выявлению направлений дальнейшего реформирования налога на прибыль организаций в РФ. При этом целесообразно, с учетом написанного выше, рассматривать возможность введения льгот по налогу на прибыль для тех отраслей, в ускоренном развитии которых нуждается российская экономика на современном этапе своего развития с учетом реформ не только в экономической, но и в социальной, экологической и других сферах.

Далее рассмотрим, как в последние годы в зарубежных странах происходит расширение налоговых льгот для содействия занятости и «зеленых» инвестиций.

Франция повысила ставку своего налогового кредита, направленного на повышение конкурентоспособности и занятости (CICE), с 6 до 7%. Мера вступила в силу в 2017 г. Налоговая льгота для повышения конкурентоспособности и занятости (CICE) доступна всем компаниям с целью повышения конкурентоспособности французской экономики. Этот налоговый кредит равен проценту от заработной платы каждой компании (за исключением заработной платы, превышающей в 2,5 раза минимальную заработную плату) и может быть непосредственно вычтен из корпоративного подоходного налога. Новая ставка 7% применяется к заработной плате, выплачиваемой с января 2017 г.

Три страны также сообщили ОЭСР о налоговых стимулах, направленных на поощрение «зеленых» инвестиций. Венгрия ввела новый налоговый кредит в 2017 г. для инвестиций, повышающих энергоэффективность, в размере до 30% от приемлемых инвестиционных затрат. В Мексике 30%-ный кредит для инвестиций в зарядное оборудование для электромобилей вступил в силу в январе 2017 г., в то время как Великобритания объявила годичный налоговый перерыв для компаний, инвестирующих в пункты сбора для электромобилей. Все эти стимулы призваны стимулировать переход к возобновляемым источникам энергии, тем самым уменьшая негативные внешние эффекты, связанные с использованием углеродоемких источников энергии.

Еще в «Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов» были предусмотрены льготы по налогообложению прибыли новых производств (в том числе «гринфилдов» и специальных инвестиционных контрактов) [23], которые до настоящего момента не реализованы в полном объеме в части стимулирования экономики, расширяя права субъектов РФ на основе предоставления им всех необходимых инструментов для осуществления экономического развития на своей территории.

Следует указать, что в части экологического налогообложения Россия не находится в рамках мировых тенденций не только в области налогообложения прибыли экономических субъектов, но и по другим налогам: водный, транспортный и др. Разработка предложений по совершенствованию экологического налогообложения в РФ является предметом отдельных исследований и выходит далеко за рамки данной статьи.

Теперь рассмотрим *изменения*, введенные в последнее время в различных странах в части налогообложения малого и среднего бизнеса (МСБ).

Некоторые страны провели реформы, направленные на снижение налоговой нагрузки на МСБ. Канада первоначально снизила ставку налога на доходы малого бизнеса на федеральном уровне с 11 до 10,5% в январе 2016 г., однако дальнейшие сокращения были отложены. В Австралии субъекты МСБ первыми получают выгоду от снижения ставки корпоративного подоходного налога. После первоначального снижения ставки для МСБ порог для получения права на более низкую ставку корпоративного подоходного налога будет постепенно повышаться до 2023/24 финансового года, когда он будет применяться ко всем корпоративным организациям. Польша ввела новую налоговую категорию/группу для фирм, зарабатывающих меньше определенного годового оборота, которая вступила в силу в январе 2017 г. и позволяет МСБ пользоваться сниженной ставкой в 15% по сравнению с установленной законом ставкой в 19%. Аналогичным образом Нидерланды обязались постепенно увеличивать порог оборота для первой налоговой группы/категории в течение следующих 5 лет, тем самым уменьшая налоговую нагрузку на МСБ.

В то же время Словакия приняла решение об устранении минимального налога, который вступил в силу с января 2018 г.

В Аргентине, Португалии и Новой Зеландии были приняты более широкие комплексные меры, нацеленные на МСБ. Новая Зеландия представила комбинацию административных налоговых мер для сокращения накладных расходов субъектов МСБ. В Португалии несколько новых мер нацелено на МСБ: уменьшился специальный минимальный налог, ставка корпоративного подоходного налога для субъектов МСБ для первой налоговой группы/категории была уменьшена с 17 до 12,5% при условии, что они расположены в географически неблагоприятных районах. Пакет реформ, вступивший в силу в январе 2017 г., также включает увеличение условного вычета для увеличения собственного капитала для МСБ с 5 до 7%. Аргентина представила комплексный пакет реформ для поддержки МСБ, состоящий из нескольких политических мер, вступивших в силу в 2016 и 2017 гг. Среди прочих уступок было принято решение освободить МСБ от минимального налога на прибыль по состоянию на январь 2017 г. и полностью упразднить налог к 2019 г.

Россия постоянно вводит налоговые льготы для малого бизнеса, улучшая условия для его предпринимательской деятельности, анализу чего и выработке перспектив дальнейшего реформирования налогообложения

МСБ посвящено большое количество публикаций [24, 25, 26 и др.]. Поэтому в данной статье автор не рассматривает этот аспект подробно.

Начиная с 2016 г. ряд стран расширил корпоративную налоговую базу, в частности ограничив *резервы на покрытие убытков*.

В отличие от мер стимулирования, которые ограничивают налоговые базы, отдельные страны ввели ряд базовых расширяющих реформ, ориентированных, в частности, на внутренний уровень, на ограничение положений о переносе убытков. Испания ограничила налоговые убытки для крупных компаний за налоговые периоды, начинающиеся с или после 2016 г.: компании с чистой выручкой в размере 60 млн евро или более могут компенсировать только 25% от их налоговой базы, в то время как порог 50% применяется для компаний с чистой выручкой от 20 до 60 млн евро. В Японии лимиты на вычеты убытков по корпоративному налогу последовательно снижались с 65% налогооблагаемого дохода до 60% в 2016 г. и 55% в 2017 г. Корея ввела лимит налоговых убытков в размере 80% налогооблагаемого дохода для иностранных компаний. По состоянию на январь 2017 г. Латвия ввела ограничение на вычет 75%, а Люксембург ограничил период, по которому налоговые убытки могут переноситься с неопределенного срока на 17 лет. Великобритания представила в своем последнем бюджете две отдельные меры, одна из которых облегчает использование налоговых убытков при консолидации группы, а другая ограничивает ежегодные отчисления до 50% налогооблагаемого дохода (для банков их способность компенсировать убытки будет уменьшена с 50% до 25% годовой налогооблагаемой прибыли). Однако с точки зрения влияния на доходы ожидается, что влияние второй меры будет преобладать.

Предполагается, что в названных выше странах ограничения в отношении правил переноса убытков приведут к значительному увеличению доходов как бизнеса, так и государства. Наценки в процентах, как правило, не предоставляются по налоговым потерям, поскольку они переносятся с течением времени. Таким образом, корпоративные налоговые системы не являются нейтральными по отношению к инвестициям с различными профилями рисков. Введение дополнительных ограничений (ограничение времени или ограничение вычета) усугубляет эту возможность. Следует указать, что такие ограничения могут быть менее релевантными для организаций, входящих в корпоративную группу, из-за возможности консолидации на уровне группы. Нововведения в части ужесточения в отношении переноса убытков могут оказать значительное воздействие на национальные фирмы, которые зачастую являются менее крупными и, как правило, менее устойчивы к колебаниям в показателях деловой активности или макроэкономическим условиям.

Посмотрим, как сегодня регулируется этот вопрос в законодательстве различных стран, используя информацию, приведенную автором в своем учебнике «Налоговое планирование» [11. С. 126–127]. Итак, перенос убытков возможен:

1) на любое количество лет вперед – установлен Австралией, Австрией, Бельгией, Боливией, Бразилией, Венгрией, Гайаной, Германией, Гонконгом, Данией, Кенией, Кипром, Люксембургом, Маврикием, Малайзией, Мальтой, Намибией, Новой Зеландией, Саудовской Аравией, Свазилендом, Сингапуром, Тринидадом и Тобаго, Угандой, Украиной, Чили, Швецией, ЮАР, Ямайкой;

2) на 2 года вперед – в таких странах, как Гватемала, Конго, США;

3) на 2 года назад или на предстоящий период – на Нормандских островах;

4) на 3 года вперед – в таких странах, как Венесуэла, Гондурас, Доминиканская Республика, Коста-Рика, Макао, Нидерланды, Парагвай, Словакия, Уругвай;

5) на 3 предшествующих года и на неопределенное количество лет вперед – на острове Мэн;

6) на 3 года назад и на 5 лет вперед – во Франции;

7) на 4 года вперед – в Перу;

8) на 5 лет вперед – в таких странах, как Азербайджан, Аргентина, Берег Слоновой Кости, Болгария, Ботсвана, Вьетнам, Гана, Греция, Замбия, Индонезия, Италия, Камбоджа, КНР, Колумбия, Республика Корея, Латвия, Литва, Лихтенштейн, Новая Каледония, Оман, Панама, Польша, Словения, Таиланд, Таити, Турция, Фарерские острова, Хорватия, Чехия, Япония;

9) на 6 лет вперед – в таких странах, как Антигуа и Барбуда, Бруней, Зимбабве, Пакистан, Португалия, Сент-Люсия;

10) на 7 лет вперед – в Швейцарии;

11) на 8 лет вперед – в таких странах, как Индия, Фиджи;

12) на 9 лет вперед – в Барбадосе;

13) на 10 лет вперед – в таких странах, как Нидерландские Антильские острова, Мексика, Норвегия, Финляндия;

14) на любое количество лет вперед и на 1 год назад – в таких странах, как Великобритания, Ирландия.

В странах Израиль, Узбекистан, Филиппины, Эквадор, Эстония нет переноса убытков для целей налогообложения прибыли.

Таким образом, Россия, несмотря на то, что большинство государств предусматривает возможность переноса убытков на 5 лет вперед, взяла на вооружение опыт прежде всего Норвегии и Финляндии, разрешив с 2002 г. переносить убытки на 10 лет вперед и до последнего времени достаточно либерально регулируя правила данного переноса. Автор полагает, что в данном направлении в РФ есть большие резервы для увеличения налоговой базы по налогу на прибыль организаций, используя опыт зарубежных стран и классифицируя убытки в соответствии с причинами их возникновения.

Многие реформы, направленные на расширение базы, имели цель – *ограничение международного уклонения от уплаты налогов*. Сопоставление ожидаемых изменений доходов внутри стран и между странами показывает, что согласно ожиданиям эти меры окажут самое большое положительное воздействие на все выявленные налоговые реформы. Многие из

объявленных и принятых в 2016 г. реформ были обусловлены результатами проекта BEPS. В октябре 2015 г. окончательный пакет мер BEPS был одобрен лидерами G20 в Анталии.

Рассмотрим основные рекомендуемые в последнее время меры политики в отношении BEPS.

Окончательный пакет BEPS включает рекомендации по минимальным стандартам, передовой практике, общим подходам и новым указаниям в ключевых областях политики:

– Были согласованы минимальные стандарты в области борьбы с неблагоприятными налоговыми практиками с учетом прозрачности счетов и фактического присутствия (мероприятие 5), предотвращения злоупотреблений налоговыми соглашениями (мероприятие 6), представления отчетности по странам (мероприятие 11) и совершенствования механизмов разрешения споров (мероприятие 14). Все страны-участницы должны соблюдать эти минимальные стандарты, и их реализация будет подвергаться экспертному обзору.

– Общий подход, который будет способствовать сближению национальной практики заинтересованными странами, позволил ограничить эрозию базы за счет процентных расходов и других финансовых платежей (мероприятие 4) и нейтрализовать гибридные трансграничные схемы (мероприятие 2). Передовая практика для стран, стремящихся укрепить свое внутреннее законодательство, обеспечивается основными элементами правил контролируемых иностранных компаний (мероприятие 3) и раскрытием налогоплательщиками схем агрессивного налогового планирования, сделок и договоренностей (мероприятие 12).

– Определение постоянного представительства (ПП) в налоговой конвенции ОЭСР было изменено с целью предотвращения искусственного избегания статуса постоянного представительства (мероприятие 7). В рамках данного мероприятия предполагается внесение изменений в определение постоянного представительства, препятствующих злоупотреблению использованием структур с участием комиссионера или применением некоторых исключений. Что касается трансфертного ценообразования, были сделаны важные разъяснения в отношении определения фактической сделки и обработки рисков. Были даны дополнительные рекомендации по ряду других вопросов для обеспечения согласования результатов трансфертного ценообразования с созданием стоимости (мероприятия 8–10).

– Ожидается, что изменения в определении постоянного представительства, разъяснения по трансфертному ценообразованию (ТЦО), а также руководство по правилам контролируемых иностранных компаний (КИК) будут в значительной степени отражать риски BEPS, усугубляемые цифровой экономикой. Налог на добавленную стоимость (НДС) теперь будет взиматься эффективно в соответствии с принципом страны назначения, облегчающим сбор данного налога (мероприятие 1).

– Был разработан многосторонний инструмент для содействия изменению двусторонних налоговых соглашений (действие 15). В рамках данного направления предлагается проанализировать вопросы публичного и меж-

дународного права, что позволит заинтересованным сторонам внедрить меры, предложенные в ходе работы по BEPS, и внести изменения в свои двусторонние договоры. Изменения, внесенные в действующие договоры, будут касаться минимальных стандартов, рассматривающих злоупотребления договорами, а также обновленного определения постоянного представительства. На совещании министров финансов стран G20 в феврале 2016 г. были одобрены основы для глобальной реализации проекта BEPS с подтверждением приверженности своевременной реализации проекта BEPS, продолжения мониторинга и решения различных вопросов, связанных с BEPS, для последовательного глобального подхода.

Страны, участвующие во всеобъемлющей программе по BEPS, которая объединяет почти 100 юрисдикций на равной основе, взяли на себя обязательства по осуществлению мер, рекомендованных в рамках пакета ОЭСР / «G20», включая такие 4 минимальных стандарта, как борьба с неблагоприятными налоговыми практиками (мероприятие 5), предотвращение злоупотреблений налоговыми соглашениями (мероприятие 6), пересмотр документации по трансфертному ценообразованию (мероприятие 13) и совершенствование механизмов разрешения споров (мероприятие 14). Все 4 минимальных стандарта подлежат экспертной оценке, чтобы обеспечить их своевременную и точную реализацию.

В ожидании процесса экспертной оценки несколько стран скорректировали свои льготные налоговые режимы. Бельгия, Ирландия и Израиль разработали свои новые преференциальные налоговые режимы в области ИС, о которых говорилось выше, с намерением привести их в соответствие с модифицированным подходом, определенным в минимальном стандарте в рамках 5 мероприятий BEPS. Другие страны, включая Венгрию, Нидерланды, Португалию, Великобританию и Швейцарию, внесли коррективы в свои преференциальные режимы ИС в 2016 г. На основе изменений, внесенных в 2016 г., в процессе экспертного обзора были изменены режимы ИС в Бельгии, Венгрии, Ирландии, Нидерландах, Португалии, Швейцарии и Великобритании. Процесс экспертного обзора еще продолжается и ожидается, что он завершится в этом году. Кроме того, в поддержку этих изменений в Кодексе Европейского союза по налогообложению предпринимательской деятельности был принят модифицированный подход на основе связей и осуществления мониторинга за государствами-членами ЕС.

Значительный прогресс был достигнут и в отношении отчетности по каждой стране (CbC reporting – отчетность транснациональной компании, которая раскрывает информацию о результатах ее деятельности во всех странах, где она оперирует). Отчетность по странам представляет собой шаблон для многонациональных компаний (МНК), который позволяет ежегодно представлять информацию о трансфертном ценообразовании на высоком уровне для каждой налоговой юрисдикции, в которой они осуществляют свою деятельность. Процесс экспертной оценки будет проводиться под контролем Всеобщей программы с учетом национальных правовых и административных основ, а также соглашений об обмене инфор-

мацией, конфиденциальности и надлежащем использовании отчетов по странам. В течение 2016 г. около 50 стран приняли «страновые отчеты» (раскрытие внутригрупповой информации) или представили соответствующий проект (Ernst & Young, 2017).

В мероприятии 14 BEPS рассмотрен и рекомендован комплекс политических мер по совершенствованию механизмов разрешения споров, связанных с договорами, в рамках взаимосогласительной процедуры (MAP). В октябре 2016 г. были опубликованы основные документы, описывающие процесс экспертного обзора и мониторинга по разрешению споров. Экспертные обзоры будут проводиться на основе двухэтапного подхода, позволяющего представить материалы по конкретным областям. В то время как недавно заключенные налоговые договоры, в частности соглашение между Бельгией и Японией, уже направлены на включение рекомендаций BEPS по урегулированию споров, многосторонний инструмент (MLI) является основной политической мерой, направленной на включение рекомендаций BEPS в отношении мероприятий 6 и 14 в более чем 2000 существующих налоговых договоров во всем мире.

В многостороннем инструменте применяются минимальные стандарты для борьбы со злоупотреблениями в отношении договоров и совершенствования механизмов разрешения споров, обеспечивающих гибкость при принятии конкретных налоговых соглашений. Это позволит странам гибко и эффективно обновлять двусторонние налоговые договоры, тем самым представляя собой фундаментальное изменение в том, как договоры адаптируются к изменяющимся политическим целям. 7 июня 2017 г. министры и должностные лица высокого уровня из 76 стран и юрисдикций подписали или официально заявили о своем намерении подписать многосторонний инструмент.

Нидерланды и Швеция ввели ограничения на вычет процентов. Эти меры вступили в силу в январе 2017 г. В своем бюджете на 2016 г. Великобритания также объявила о том, что она будет ограничивать налоговые вычеты по процентным расходам корпораций с 1 апреля 2017 г.

Несоответствия гибридных механизмов могут включать либо двойные вычеты за одни и те же расходы, либо вычеты без какой-либо соответствующей квитанции, подлежащей налогообложению. В Великобритании правила устранения несоответствия гибридных механизмов были направлены на решение вопросов по гибридным финансовым инструментам и гибридным организациям. Сфера применения этих правил недавно была расширена за счет принятия новых инициатив, направленных на меры по уклонению от уплаты налогов с участием постоянных учреждений, которые порождают несоответствие налогов. Южная Африка также представила новые правила гибридного несоответствия, направленные на устранение последствий в связи с использованием гибридных долговых инструментов.

В декабре 2016 г. Япония объявила о существенных изменениях в правилах контролируемой иностранной компании (CFC). Эта реформа подразумевает, что подход к признанию риска уклонения от уплаты налогов

больше не будет опираться на проформу, т.е. на эффективные налоговые ставки иностранных дочерних компаний, но вместо этого будет оцениваться на основе конкретных видов деятельности и видов доходов соответствующих дочерних компаний; пассивный доход будет облагаться налогом в соответствии с правилами контролируемой иностранной компании (КИК), в то время как доходы, полученные в результате реальной экономической деятельности, будут освобождаться от налогообложения, независимо от действующих налоговых ставок иностранных дочерних компаний.

Параллельно на уровне Европейского союза (ЕС) была принята директива, которая направлена на борьбу с уходом от налогообложения (Директива об избежании уклонения от уплаты налогов), и Европейская комиссия (ЕК) предложила новый пакет налоговых реформ для корпораций. В июле 2016 г. Европейским советом была принята первая Директива об избежании уклонения от уплаты налогов (ATAD), ATAD 1, которая требует от государств-членов ЕС выполнять некоторые из рекомендаций BEPS и вводит несколько дополнительных мер. В частности, в ней излагаются требования к ограничениям на вычеты по процентам, правила налогообложения при выходе из страны («exit tax»), общие правила по борьбе со злоупотреблением, правила КИК и правила для устранения гибридных несоответствий между ЕС, которые вступят в силу 1 января 2019 г. В октябре 2016 г. ЕС представила второе положение Директивы об избежании уклонения от уплаты налогов (ATAD), ATAD 2, для распространения правил против гибридных несоответствий в случаях, касающихся государств, не являющихся членами. Наряду с этим положением, ЕС также выдвинул двухэтапное предложение по единой консолидированной корпоративной налоговой базе, которая будет представлять собой монолитный набор правил для расчета налогооблагаемой прибыли компаний в ЕС, а также Директиву о разрешении споров о двойном налогообложении, которая усилит обязательное урегулирование споров в ЕС.

Наконец, некоторые страны ввели более односторонние меры для решения проблемы уклонения от уплаты налогов на международном уровне. Австралия объявила о введении налога на перенаправленную прибыль (DPT), который вступил в силу в июле 2017 г., после Великобритании, которая ввела налог на перенаправленную прибыль в 2015 г. (1 апреля 2015 г.). Он появился в рамках глобальной борьбы с трансграничными налоговыми схемами, которую ведет Организация экономического сотрудничества и развития. Новый налог введен для противодействия некоторым распространенным схемам минимизации налогообложения в международных коммерческих операциях. Австралийский налог на перенаправленную прибыль – это новый и отдельный налог, направленный на уклонение от уплаты налогов крупными компаниями, которые либо проживают в Австралии, либо имеют там налогооблагаемое присутствие. Прибыль, полученная на основании сделок между связанными субъектами, которые не отвечают требованиям экономической сущности, облагается 40%-ным налогом. Таким образом, налог на перенаправленную прибыль

является сдерживающим фактором, направленным на увеличение доходов от подоходного налога с предприятий, а также на предотвращение уклонения от уплаты налогов.

Россия активно участвует в мероприятиях BEPS. Данный аспект налоговых реформ по мерам предотвращения от уклонения от налогообложения активно обсуждается в многочисленных экономических публикациях [27, 28].

В табл. 3 автор сгруппировала изменения в базе корпоративного подоходного налога, введенные с 2016 г. в странах ОЭСР и странах-партнерах, которые предметно рассмотрены в данной статье.

**Таблица 3. Изменения в базе корпоративного подоходного налога, введенные с 2016 г. в странах ОЭСР и странах-партнерах**

Вступление в действие	База увеличена		База уменьшена	
	2016 г.	2017 г. или позднее	2016 г.	2017 г. или позднее
Налоговые льготы в области НИОКР			Австрия, Ирландия, Италия, Люксембург, Турция	Бельгия, Венгрия, Норвегия, Ирландия, Израиль, Италия, Мексика, Польша
Амортизационные отчисления	Япония	Норвегия	Италия	Италия
Экологические налоговые льготы				Венгрия, Мексика, Великобритания
Налоговые льготы, связанные с МСБ		Словакия	Канада, Австралия	Аргентина, Нидерланды, Новая Зеландия, Польша, Португалия
Перенос убытков на счета будущих балансовых периодов	Испания, Япония	Испания, Япония, Корея, Латвия, Люксембург, Великобритания		
Общая концепция борьбы с уклонением от налогообложения	Бельгия, Венгрия, Ирландия, Нидерланды, Португалия, Швейцария, Великобритания, Австралия, Ирландия, Нидерланды	Бельгия, Ирландия, Израиль, Венгрия, Эстония, Великобритания, Нидерланды, Польша, Швеция, ЮАР, Япония, Австралия		

Как видно из данной таблицы, наибольшее количество изменений по уменьшению налоговой базы корпоративного подоходного налога произошло в части налогового стимулирования НИОКР. России целесообразно активизировать свою работу в этом направлении, используя, в частно-

сти, и предложения, содержащиеся в данной статье. Это же рационально сделать и по льготам для малого и среднего бизнеса.

Наибольшее количество изменений по увеличению налоговой базы корпоративного подоходного налога произошло по общей концепции борьбы с уклонением от налогообложения. Шаги, предпринимаемые РФ в этом направлении, можно признать соответствующими мировым тенденциям, но возможна дальнейшая активизация работы в данном направлении. Целесообразно также разумное ужесточение законодательного регулирования переноса убытков на счета будущих балансовых периодов. В значимом налоговом реформировании нуждается также экологическое налогообложение в РФ.

Совершенствование налогообложения прибыли организаций в РФ должно носить комплексный характер и опираться на имеющиеся научные изыскания в этом научном направлении [29–31].

Системное реформирование налогообложения прибыли с учетом опыта различных стран и особенностей российской среды позволит увеличить долю налога на прибыль в ВВП России, чтобы бизнес активнее участвовал в его формировании и достигались более высокие темпы экономического роста.

#### *Литература*

1. *OECD* (2016). Tax Policy Reforms in the OECD. Paris : OECD Publishing, 2016. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264260399-en>
2. *OECD* (2017). Tax Policy Reforms 2017: OECD and Selected Partner Economies. Paris : OECD Publishing, 2017. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264279919-en>
3. *Brys, B. Sarah Perret, Alastair Thomas, Pierce O'Reilly* (2016). Tax Design for Inclusive Economic Growth // OECD Taxation Working Papers. № 26. Paris : OECD Publishing. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/5jlv74ggk0g7-en>
4. Сайт Росстата. URL: <http://www.gks.ru>
5. Сайт ФНС РФ. URL: <https://www.nalog.ru>
6. Сайт Минфина России. URL: <https://www.minfin.ru>
7. *Вылкова Е.С., Тарасевич А.Л.* Концептуальные основы реформирования налога на доходы физических лиц в России. СПб. : Изд-во СПбГУЭФ, 2010. 182 с.
8. *Вылкова Е.С.* Реформирование налогообложения труда // Вестник УрФУ. Сер. «Экономика и управление». 2011. № 5. С. 160–169.
9. *Вылкова Е.С., Тарасевич А.Л.* Совершенствование налогообложения доходов и имущества физических лиц в России на основе справедливо-действенного подхода // Проблемы современной экономики. 2017. № 3. С. 38–42.
10. База данных ОЭСР по региональным доходам. URL: [www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-comparable-tax-revenue-data.html](http://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-comparable-tax-revenue-data.html)
11. *Вылкова Е.С.* Налоговое планирование : в 2 т. : учеб. для вузов. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Юрайт, 2016. Т. 1. 222 с.
12. *Вылкова Е.С.* Налоговое планирование : в 2 т. : учеб. для вузов. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Юрайт, 2016. Т. 2. 440 с.
13. База данных ОЭСР по налогам. URL: [www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database.html](http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database.html)
14. *OECD Annual Tax Policy Reform Questionnaire*. URL: <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-policy-reforms-in-the-oecd-key-insights.pdf>

15. Вылкова Е.С., Покровская Н.Н. Опыт налогового стимулирования НИОКР в развитых странах англо-саксонской модели (США, Великобритания) // *Налоги и финансовое право*. 2016. № 7. С. 111–120.
16. Вылкова Е.С., Покровская Н.Н. Совершенствование государственного регулирования НИОКР частного бизнеса в целях инновационного роста // *Известия УрГЭУ*. 2016. № 6 (68). С. 75–88.
17. Вылкова Е.С., Покровская Н.Н. Совершенствование налогового стимулирования НИОКР при налогообложении прибыли организаций // *Экономика. Налоги. Право*. 2017. № 1. С. 126–139.
18. Вылкова Е.С. Совершенствование налогового стимулирования НИОКР и инноваций в РФ // *Налоги и финансовое право*. 2015. № 10. С. 128–134.
19. Ермакова Е.А., Ларионов Н.А. Налоговые кредиты в системе стимулирования инновационной активности // *Управленец*. 2015. № 2 (54). С. 4–10.
20. Троянская М.А., Тюрина Ю.Г. Оценка мер налогового регулирования отдельных видов инвестиций // *Экономика. Налоги. Право*. 2013. № 3. С. 80–88.
21. Викторова Н.Г. Инновационная деятельность в сфере высоких технологий: налогово-правовой аспект // *Инновации*. 2012. № 10 (168). С. 43–47.
22. Быков С.С. Классификация налоговых льгот как условие и этап оценки их эффективности // *Известия Иркутской государственной экономической академии*. 2013. № 5. С. 20–26.
23. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов.
24. Бузов В.Ю. Малое предпринимательство в пространственном развитии региона // *Вестник Бурятского государственного университета*. 2015. № 2. С. 78–83.
25. Иксанов И.М., Ермакова Е.А. Противоречивая политика государства в области регулирования деятельности малого и среднего бизнеса // *Факторы успеха*. 2016. № 1 (6). С. 15–20.
26. Слепнева Л.Р. Уменьшение налоговых и других обязательных платежей в сфере малого бизнеса: проблемы и решения // *Вестник Бурятского государственного университета*. Сер. «Экономика. Право». 2014. Вып. 2. С. 98–101.
27. Быков С.С. Роль противодействия уклонению от уплаты налогов в системе российского налогового права // *Налоги и финансовое право*. 2012. № 9. С. 124–130.
28. Киреев А.П., Климова М.О. Развитие налогообложения индивидуальных предпринимателей и борьба с уклонением от уплаты налогов // *Регион: Экономика и Социология*. 2012. № 1 (73). С. 142–159.
29. Тюпакова Н.Н., Бочарова О.Ф. Особенности функционирования налогового механизма в транзитивной экономике // *Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета*. 2011. № 66. С. 222–234.
30. Роцупкина В.В. Актуализация налогового законодательства как основное условие развития фискальной системы государства (на примере налога на прибыль организаций) // *Вестник СКФУ*. 2016. № 2 (53). С. 70–75.
31. Троянская М.А., Ермакова Е.А. Мониторинг мирового опыта налогового регулирования // *Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета*. 2014. № 3 (52). С. 91–95.

**Vylkova E.S.**, North-West Institute of Management, branch of RANEPA (Moscow, Russian Federation).

#### **IMPROVEMENT OF PROFIT TAXATION IN OECD AND RUSSIA**

**Keywords:** tax, taxation, profit, loss, tax rate, R & D, tax benefits, depreciation, tax evasion.

The share of income from corporate income tax in total tax revenues and the share of corporate income tax in the GDP of OECD and RF countries are compared.

The main trends of tax innovations in the OECD and Russia in the following areas of profit taxation are analyzed: corporate income tax rates (standard and for small businesses);

tax benefits in the field of R & D; depreciation deductions; environmental tax benefits; tax benefits related to small business; transfer of losses for the future; the concept of fighting tax evasion. On the basis of the analysis, proposals are made to improve the legislative regulation in the Russian Federation of corporate income taxation.

### References

1. OECD (2016), Tax Policy Reforms in the OECD 2016, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264260399-en>
2. OECD (2017), Tax Policy Reforms 2017: OECD and Selected Partner Economies, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264279919-en>
3. Brys, B. Sarah Perret, Alastair Thomas, Pierce O'Reilly (2016), «Tax Design for Inclusive Economic Growth», OECD Taxation Working Papers, No. 26, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/5jlv74ggk0g7-en>
4. Sajt Rosstata <http://www.gks.ru>
5. Sajt FNS RF <https://www.nalog.ru>
6. sajt Minfina Rossii <https://www.minfin.ru>
7. Vylkova E.S., Tarasevich A.L. Konceptual'nye osnovy reformirovaniya naloga na dohody fizicheskikh lic v Rossii. Monografiya. SPb.: Izd-vo SPbGUEHF, 2010. – 182 s.
8. Vylkova E.S. Reformirovanie nalogooblozheniya truda. // Vestnik UrFU. Seriya ehkonomika i upravlenie, 2011, № 5, S. 160-169
9. Vylkova E.S., Tarasevich A.L. Sovershenstvovanie nalogooblozheniya dohodov i imushchestva fizicheskikh lic v Rossii na osnove spravedlivo-dejstvennogo podhoda // Problemy sovremennoj ehkonomiki, 2017, № 3, s. 38-42.
10. Baza dannyh OEHSR po regional'nym dohodam : [www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-comparable-tax-revenue-data.html](http://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-comparable-tax-revenue-data.html)
11. Vylkova E.S. Nalogovoe planirovanie. V 2 t. Tom 1: uchebnik dlya vuzov. 2-e izd., pererab. i dop. M.: Izdatel'stvo YUrajt, 2016. 222 s.
12. . Vylkova E.S. Nalogovoe planirovanie. V 2 t. Tom 2: uchebnik dlya vuzov. 2-e izd., pererab. i dop. M.: Izdatel'stvo YUrajt, 2016. – 440 s.
13. Baza dannyh OEHSR po nalogam [www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database.html](http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database.html)
14. OECD Annual Tax Policy Reform Questionnaire <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-policy-reforms-in-the-oecd-key-insights.pdf>
15. Vylkova E.S., Pokrovskaya N.N. Opyt nalogovogo stimulirovaniya NIOKR v razvityh stranah anglo-saksonskoj modeli (SSHA, Velikobritaniya) // Nalogi i finansovoe pravo, 2016, № 7 s. 111-120/
16. Vylkova E.S., Pokrovskaya N.N. Sovershenstvovanie gosudarstvennogo regulirovaniya NIOKR chastnogo biznisa v celyah innovacionnogo rosta // Izvestiya UrGEHU/ 2016. № 6 (68). S. 75–88.
17. Vylkova E.S., Pokrovskaya N.N. Sovershenstvovanie nalogovogo stimulirovaniya NIOKR pri nalogooblozhenii pribyli organizacij // EHkonomika. Nalogi. Pravo. 2017 № 1. S. 126-139
18. Vylkova E.S. Sovershenstvovanie nalogovogo stimulirovaniya NIOKR i innovacij v RF // Nalogi i finansovoe pravo. 2015. № 10. S. 128–134.
19. Ermakova E.A., Larionov N.A. Nalogovye kredity v sisteme stimulirovaniya innovacionnoj aktivnosti // Upravlenec, 2015, № 2 (54). S. 4–10
20. Troyanskaya M.A., Tyurina YU.G. Ocenka mer nalogovogo regulirovaniya otdel'nyh vidov investicij // EHkonomika. Nalogi. Pravo. 2013. № 3. S. 80-88.
21. Viktorova N.G. Innovacionnaya deyatel'nost' v sfere vysokih tekhnologij: nalogovopravovoj aspekt // Innovacii. 2012. № 10 (168). S. 43-47.
22. Bykov S.S. Klassifikaciya nalogovyh l'got kak uslovie i ehtap ocenki ih ehffektivnosti // Izvestiya Irkutskoj gosudarstvennoj ehkonomicheskoy akademii. 2013. № 5. S. 20-26.

23. Osnovnye napravleniya nalogovoj politiki Rossijskoj Federacii na 2016 god i planovyj period 2017 i 2018 godov.

24. Burov V.YU. Maloe predprinimatel'stvo v prostranstvennom razvitii regiona // Vestnik Buryatskogo gosudarstvennogo universiteta. 2015. № 2. S. 78-83.

25. Iksanov I.M., Ermakova E.A. Protivorechivaya politika gosudarstva v oblasti regulirovaniya deyatel'nosti malogo i srednego biznesa // Faktory uspekha. 2016. № 1 (6). S. 15-20.

26. Slepneva L.R. Umen'shenie nalogovyh i drugih obyazatel'nyh platyezhej v sfere malogo biznesa: problemy i resheniya // Vestnik Buryatskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya: EHkonomika. Pravo. Vypusk 2. Ulan-Udeh: izd-vo BGU, 2014. S. 98-101.

27. Bykov S.S. Rol' protivodejstviya ukлонeniyu ot uplaty nalogov v sisteme rossijskogo nalogovogo prava // Nalogi i finansovoe pravo. 2012. № 9. S. 124-130.

28. Kireenko A.P. Razvitie nalogoblozheniya individual'nyh predprinimatelej i bor'ba s ukлонeniyem ot uplaty nalogov / A.P. Kireenko, M.O. Klimova // Region: EHkonomika i Sociologiya. 2012. № 1 (73). S. 142-159.

29. Tyupakova N.N., Bocharova O.F. Osobennosti funkcionirovaniya nalogovogo mehanizma v tranzitivnoj ehkonomie // Politematicheskij setevoy ehlektronnyj nauchnyj zhurnal Kubanskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta. 2011. № 66. S. 222-234.

30. Roshchupkina V.V. Aktualizaciya nalogovogo zakonodatel'stva kak osnovnoe uslovie razvitiya fiskal'noj sistemy gosudarstva (na primere naloga na pribyl' organizacij) // Vestnik SKFU, 2016. №2 (53). S.70-75.

31. Troyanskaya M.A., Ermakova E.A. Monitoring mirovogo opyta nalogovogo regulirovaniya // Vestnik Saratovskogo gosudarstvennogo social'no-ehkonomicheskogo universiteta. 2014. № 3 (52). S. 91-95.

**For referencing:**

Vylkova E.S. Sovershenstvovanie nalogoblozheniya pribyli v stranah OEHSR i RF [Improvement of profit taxation in OECD and Russia]. Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika – Tomsk State University Journal of Economics, 2018, no 43, pp. 134–162.