Букина Ирина Сергеевна. Реформирование налога на прибыль: предпосылки и результаты : предпосылки и результаты : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 Москва, 2006 164 с. РГБ ОД, 61:07-8/470

**Содержание к диссертации**

Введение

ГЛАВА 1. ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА РЕФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ 8

1.1. Основы реформирования налогообложения прибыли 8

1.1.1. Теоретические подходы к определению роли налога на прибыль 9

1.1.2. Влияние корпоративного налогообложения на поведение экономических субъектов...28

1.2. Основные тенденции реформирования налога на прибыль в развитых

странах 40

1.2.1. Общие тенденции развития налогообложения прибыли ХХ-ХХ1 вв.

в развитых странах 40

1.2.2. Реформы налогообложения прибыли в США 53

ГЛАВА 2. РЕФОРМА НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ В РОССИИ: ЭКОНОМИЧЕСКИЕ

ПОСЛЕДСТВИЯ И СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ 61

2.1. Предпосылки, цели и основные направления реформирования налога на прибыль в России 61

2.1.1 Макроэкономические последствия реформы налога на прибыль 76

2.1.2. Микроэкономический аспект реформы налога на прибыль 102

2.2. Сравнительный анализ причин, целей и последствий реформирования налогообложения

$1 прибыли в РФ и развитых странах 116

2.2.1. Оценка экономического состояния развитых стран и причин налоговых реформ в

сравнени с Россией 116

2.2.2 Сравнительный анализ макроэкономических последствий реформирования

налогообложения прибыли в развитых странах и России 119

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 142

ПРИЛОЖЕНИЯ 145

БИБЛИОГРАФИЯ 156

**Введение к работе**

**Актуальность темы исследования.**Одной из фундаментальных проблем современной отечественной налоговой системы является доминирование ее фискальной функции. В отличие от большинства стран мира, где государство активно использует налог на прибыль и его инструменты в целях регулирования и стимулирования деловой активности, в России налоговый механизм как рычаг воздействия на экономику практически не действует.

В российской практике на протяжении всего периода существования налогообложения прибыли приоритетом государства было, скорее, наполнение бюджета, чем стимулирование организаций. В результате налог на прибыль, выполняя, в первую очередь, фискальную функцию налоговой системы, служил существенным источником доходов бюджета наряду с косвенными налогами. Такие механизмы налогового регулирования в рамках налогообложения прибыли, как политика амортизационных отчислений, инвестиционные налоговые льготы, вычеты, при их формальном существовании демонстрировали низкую эффективность. Необходимость перехода к устойчивому экономическому росту потребовала совершенствования всех элементов государственного регулирования экономики и, в частности, существенной модернизации системы налогообложения прибыли.

Обращение к опыту развитых стран показывает, что и там в последнее время идет активный процесс реформирования налогообложения прибыли. Стремление к улучшению отечественной ситуации в очередной раз вызывало пристальный интерес к зарубежной практике модернизации системы налогообложения. Однако, несмотря на признанную в экономической литературе нецелесообразность прямого перенесения опыта других стран на российскую действительность, фактически современный этап реформирования налога на прибыль базировался на зарубежных аналогах реформ. Базой для отечественной концепции реформирования налога на прибыль послужила распространенная в 1990-2000-х гг. за рубежом практика снижения налоговой ставки при расширении налогооблагаемой базы, которая приобрела в России форму снижения налоговой ставки при одновременной отмене инвестиционной и целого ряда других льгот по налогу.

При очевидном различии уровней экономического развития стран и качества налогового инструментария как в высокоразвитых зарубежных странах, так и в России в ходе реформ особенно остро стоит проблема увязки фискальных интересов со стратегическими целями развития экономики: пополнения бюджета со снижением тяжести налогового бремени. Назрела необходимость теоретического осмысления результатов реформирования налога на прибыль в

России как с точки зрения общих мировых тенденций построения этого налога, так и с точки зрения основных макро- и микроэкономических последствий для России.

Эти обстоятельства предопределили выбор темы настоящего исследования, его цели и задачи.

**Степень разработанности проблемы.**Актуальность темы исследования обуславливает большой научный и практический интерес к данной проблеме. Тем не менее, практически отсутствуют работы, рассматривающие комплексные вопросы реформирования налога на прибыль.

Теоретические основы налогообложения прибыли были заложены в трудах классиков экономической мысли: Дж.М. Кейнса, .К. Маркса, Дж.С. Милля, Д. Рикардо, А. Смита, Ж.-Б. Сея; и развиты в работах современных экономистов: С. Бонда, Дж. Минца, М. Миллера, Ф. Модильяни, Н.Г. Мэнкью, Дж.Э. Стиглица, Л. Ченнеллса.

Российская экономическая наука внесла свой вклад в расширение научных представлений о механизмах и моделях налогообложения прибыли, начиная с работ П.П. Гензеля, П.В. Микладзе, Н.И. Тургенева и заканчивая трудами современных авторов: Е.В. Балацкого, А.И. Ламыкина, Л.Н. Лыковой, Т.Ф. Юткиной и др.

Вопросам реформирования налога на прибыль в России посвящены, в частности, работы А.К. Анашкина, М.В. Антоновой, А.В. Аронова, А. Васильевой, И.В. Горского, Е. Гурвича, И.Ю. Динеса, А.В. Ильина, Н.И. Малиса, Д.В. Масловой, Е.В. Русских, С. Синельникова, С. Шаталова и др.

Анализ налоговых реформ в развитых странах проводили: С. Джанни, И.В. Карзанова, М. Кинг, К. Маджулли, К. Мессер, Дж. Оуэне, Л.А. Родина, Н.И. Сидорова, Н.Н. Тютюрюков, Д. Фуллертон и др.

**Цели и задачи исследования.**Цель исследования состоит в выявлении макро- и микроэкономических последствий реформирования налога на прибыль, их соответствия продекларированным целям реформы и формировании рекомендаций по совершенствованию налоговой политики.

В рамках данной цели были поставлены следующие задачи:

систематизировать подходы основных экономических школ к вопросу налогообложения прибыли;

обобщить практику налогообложения доходов организации и определить основные инструменты налогового воздействия на экономику;

выявить основные тенденции реформирования налога на прибыль в развитых странах;

рассмотреть практику налогообложения прибыли в ходе реформы в России с точки зрения экономической теории и распространенной в развитых странах практики корпоративного налогообложения;

провести анализ текущих результатов реформы налогообложения прибыли и их воздействия на экономику;

сравнить последствия реформы налога на прибыль в России с результатами реформ в развитых странах.

разработать рекомендации по совершенствованию налогообложения прибыли в России.

**Объектом исследования**является влияние налогообложения прибыли на поведение экономических субъектов в макро- и микроэкономическом аспекте. **Предметом исследования**выступает процесс реформирования налога на прибыль.

**Теория и методология исследования**основывается на положениях экономической теории, трудах отечественных и зарубежных ученых в области государственного регулирования, финансов и налогообложения.

В диссертации использован диалектический подход, метод системно-логического анализа и синтеза на основе выявления причинно-следственных связей; методы сравнительного анализа, экспертных оценок, теории вероятностей и математической статистики.

**Информационной базой исследования**послужили: Налоговый кодекс РФ, законы РФ и Постановления Правительства СССР и РФ; налоговое законодательство стран ОЭСР; статистические сборники Росстата РФ, ОЭСР, ЕС, национальных статистических служб стран ОЭСР; исследования аналитического центра «Эксперт», Института экономики РАН, Института экономики переходного периода, Консорциума экономических исследований и образования (EERC), Объединенного комитета по налогообложению Конгресса США.

Результаты, определяющие **научную новизну**исследования, представляют собой следующие положения:

1. Выявлена тенденция формирования временных лагов, характеризующих запаздывание

- выработки концепции реформирования налога на прибыль относительно доминирующего в обществе направления экономической теории,

*M*- формирования теории относительно состояния экономики и объективных

потребностей экономического развития. Установлено, что тенденция формирования лагов при проведении реформ налога на прибыль характерна как для экономики развитых стран, так и для России.

2. Показано, что для групп экономических субъектов, видов деятельности и отраслей  
промышленности российская реформа налога на прибыль привела к неоднозначным  
результатам:

разнонаправленному и неравномерному перераспределению налогового бремени;

неоправданному усложнению или упрощению режима налогообложения;

неэффективному смещению акцентов с регулирующей на фискальную составляющую налогообложения.

3. Дано авторское определение понятия «налогового риска» как вероятности  
возникновения незапланированных расходов на уплату доначисленных налогов,  
пеней, штрафных санкций и других потерь. Выдвинута и обоснована гипотеза о  
высоких налоговых рисках в российской экономике как существенном факторе ее  
институциональной среды, способствующих воспроизводству системы «негативного  
отбора» налогоплательщиков.

*($к*4. Осуществлена количественная оценка частных налоговых рисков по данным

крупнейших налогоплательщиков России, на основе чего сделан вывод о том, что расчетная налоговая ставка при дооценке на рисковую компоненту увеличивается на величину от 2 до 8 процентных пунктов. 5. Доказана более высокая эффективность для налогоплательщика льготы по капитальным вложениям по сравнению с комбинацией ускоренной амортизации и инвестиционного вычета и выработаны рекомендации по уточнению действующего законодательства по налогообложению прибыли в части стимулирования инвестиций (увеличение и дифференциация ставки инвестиционного вычета). Теоретическая и практическая значимость работы. Результаты проведенного исследования расширяют научные знания о проблемах налогообложения прибыли как инструменте регулирования и стимулирования экономической деятельности и углубляют имеющиеся представления о процессах реформирования налога на прибыль.

Основные выводы и теоретические положения диссертационного исследования могут быть использованы в лекционных курсах по экономической теории, налогообложению в России и зарубежных странах, государственному регулированию.

Рассмотренный в диссертации опыт развитых стран в области реформ корпоративного налогообложения, а также выводы, полученные в ходе анализа российской реформы налога на прибыль могут быть использованы в качестве рекомендаций при принятии решений в области государственной бюджетно-налоговой политики.

**Апробация и внедрение результатов исследования.**Основные положения исследования опубликованы в ряде научных статей, а также апробированы в ходе научно-практической конференции «Управление рисками в российских компаниях и банках». Результаты исследования в части налоговых рисков использованы для анализа инвестиционных проектов в ООО «Бизнес Эккаунтинг Груп».

**Публикации.**По результатам проведенного исследования опубликовано четыре работы общим объемом 2,4 п.л.

## Основы реформирования налогообложения прибыли

Возникновение налогов историки относят к периоду разделения общества на социальные группы и возникновения государства. Изначально уплата налогов относилась к лично зависимым слоям населения, побежденным народам и другим ограниченным в правах жителям1. Тем не менее, даже древние мыслители трактовали налоги как «общественно необходимое и полезное явление». К началу XX века налоговые платежи становятся основным источником пополнения государственного бюджета.

К исследованию природы налога обращались многие ученые на протяжении всего периода развития системы налогообложения. Классики мировой экономической мысли - А. Смит, Д. Рикардо - и их последователи среди русских ученых-экономистов - Н.И. Тургенев, В.Н. Твердохлебов и другие - отмечают диалектическое происхождение понятия налога. Например, известный российский налоговед М.М. Алексеенко аргументирует данное утверждение следующим образом: «С одной стороны, налог - один из элементов распределения, одна из составных частей цены, с анализа которой (т.е. цены) собственно и началась экономическая наука. С другой стороны, установление, распределение, взимание и употребление налогов составляет одну из функций государства».

Налоги как экономическая категория выражают одну из сторон производственных отношений, а именно отношения перераспределения части совокупного общественного продукта (национального дохода) между производителями и государством с целью формирования централизованных денежных фондов и осуществления политики по обеспечению экономической и социальной стабильности2. Из данного определения следует, что налоги носят двойственный характер: с одной стороны, они участвуют в процессе перераспределения и воспроизводства, являясь специфической формой производственных отношений; а, с другой стороны, они представляют собой часть дохода страны в денежной форме.

По мнению современных ученых3, сущность налога отражает необходимость изъятия части национального дохода с целью последующего финансирования государственных расходов. Такая трактовка происхождения налоговых обязательств основывается на взглядах экономистов XVIII - XIX вв. В частности один из известных отечественных последователей идей А. Смита Н.И. Тургенев отмечал, что «налоги - суть средства к достижению цели общества или Государства, то есть той цели, которую люди себе предполагают при соединении своем в общество».

В то же время, налог - конкретная форма финансовых и правовых отношений между налогоплательщиками и государством. Выбор налоговой политики, основанный на теории и методологии налогообложения, тесно связан с социально-экономической системой страны и отражает все достоинства и недостатки экономического и государственного устройства4.

Принудительная форма изъятия части индивидуальных доходов и право установления налогов законодательными органами обуславливает особое юридическое понимание налога как «единственно законной (устанавливаемой законом) формы отчуждения собственности физических и юридических лиц на началах обязательности, индивидуальной безвозмездности, безвозвратности, обеспеченной государственным принуждением, не носящей характер наказания или контрибуции, с целью обеспечения платежеспособности субъектов публичной власти»5. Таким образом, теоретико-философская трактовка налога как формы отчуждения части доходов получает вполне конкретное продолжение в правовом поле.

## Теоретические подходы к определению роли налога на прибыль

Исследование налога на прибыль, процессам реформирования которого посвящена настоящая работа, представляется нам особенно интересным, поскольку он участвует в процессе перераспределения прибавочного продукта посредством изъятия части чистого дохода предприятий. Как правило, данный налог занимает одно из центральных мест в системе налогообложения того или иного государства, так как служит важным источником бюджетов всех уровней и может служить инструментом регулирования и стимулирования хозяйственной активности предприятий.

Изначально философы и ученые-экономисты рассматривали налоги как значительное препятствие развитию народного хозяйства, считая деятельность государства непроизводительной6. «Налоги причиняют препятствия промышленности народной, отъемля часть капиталов, употребляемых подданными, от ея значения, и предоставляя оную

правительству»7. Таким образом, финансовое хозяйство государства противопоставлялось народному, и делался вывод о том, что налоги, в целом, вредны для общества.

Однако в конце XIX века проявились серьезные противоречия между фискальными интересами государства и интересами стремительно развивающейся экономики, которой требовались значительные инвестиции в связи с развитием научно-технического прогресса (массовое распространение электричества, изобретение двигателя внутреннего сгорания, внедрение новых методов плавки стали и т.д.) и соответствующими изменениями экономической жизни общества (монополизация рынков, возрастающая роль акционерного капитала).

Необходимость проведения реформ налоговых систем вызвала пересмотр роли налогов, в результате чего финансовая наука стала активно исследовать систему налогообложения и исследовать вопросы регулирующего и стимулирующего воздействия налогов на экономику.

Прежде, чем обращаться к вопросам воздействия налогообложения прибыли на поведение организаций, необходимо исследовать теоретическое и практическое обоснование для введения данного налога.

Целесообразность установления специального налога на доходы корпораций давно подвергается сомнению некоторыми учеными и политиками8. Обоснования для критики, заключаются в том, что налоги в конечном счете перекладываются на индивидуумов. Результатом деятельности организации, несмотря на то, что она обладает правами собственности и участвует в заключении сделок, является доход, который получают владельцы капитала фирмы и работники (дивиденды, прирост богатства, заработную плату). Любой налог, уплачиваемый фирмой, перемещается на индивидуумов посредством роста цен, снижения заработной платы или снижения доходности капитала. Из этого следует, что логично было бы облагать доходы только на уровне физических лиц.

Согласно традиционной теории налогообложения, подоходным налогом должно облагаться потенциальное потребление налогоплательщика, определяемое как максимальная сумма, которую субъект может потратить без ущерба реальному уровню благосостояния. Для реализации так называемого принципа полного подоходного налога (comprehensive income tax principle), вся полученная фирмой прибыль, как распределенная, так и нераспределенная, должна быть, в конечном итоге, перераспределена между собственниками (акционерами) и облагаться как личный доход9.

Однако данный теоретический подход не нашел своего отражения в реальной жизни, поскольку административные издержки внедрения системы полной интеграции (full integration system) подоходного налогообложения значительно превысят налоговые поступления, что подрывает принцип эффективности налогообложения.

В 60-е гг. прошлого века специалисты Великобритании и США рассматривали возможность перехода от подоходного налогообложения к налогообложению потребления, что для организаций означало отмену налога на прибыль за счет введения налога на добавленную стоимость либо увеличения его ставки. Однако этот подход до сих пор полностью не воплотился в жизнь.

Еще один довод критиков существующей системы налогообложения доходов корпораций заключается в том, что налог на прибыль не обладает нейтральностью и связан с проблемами измерения экономических выгод. Данные недостатки, по их мнению, может устранить введение налога на поток денежных средств (cash flow corporation tax).

class3 **РЕФОРМА НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ В РОССИИ: ЭКОНОМИЧЕСКИЕ**

**ПОСЛЕДСТВИЯ И СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ** class3

## Предпосылки, цели и основные направления реформирования налога на прибыль в России

Процесс перехода к рыночной экономике в России, начавшийся в 1991 году, как известно, осуществлялся радикальными методами «шоковой терапии». В связи с этим картина экономической жизни серьезно изменилась уже в первый год реформ. Основная задача преобразований на первом этапе заключалась в переходе от централизованной модели государственного управления к рыночному механизму хозяйствования. Одним из важнейших направлений экономических реформ являлось преобразование системы государственных финансов, которые, как в плановой, так и рыночной экономике служат инструментом мобилизации средств для проведения государственной политики и оказывают серьезное воздействие на социально-экономическую и внешнеполитическую жизнь страны. Но, если в условиях централизованной экономики государство является собственником и управляет финансовыми ресурсами всех предприятий, то в рыночной экономике финансы децентрализованы. Основная часть финансовых ресурсов находится в собственности негосударственных экономических агентов и обращается за пределами сектора государственного управления.

Таким образом, трансформация отечественной политико-экономической системы с начала 90-х годов XX века потребовала совершенно иного подхода к процессу распределения доходов.

В Советском Союзе (после реформы 1965 г.) полученные государственными предприятиями доходы использовались следующим образом. В первую очередь предприятие вносило в бюджет плату за фонды, фиксированные (рентные) платежи, а также уплачивало процент за банковский кредит. Затем уже по нормативам создавались фонды экономического стимулирования. Из оставшейся части прибыли погашались кредиты на капитальное строительство, финансирование централизованных капитальных вложений, прирост собственных оборотных средств и на другие цели. Нераспределенная по направлениям часть прибыли вносилась в бюджет в виде свободного остатка прибыли. Последний элемент был призван балансировать всю систему в целом 4.

С 1987 г. механизм распределения прибыли начинает радикально реформироваться, что было обусловлено переводом предприятий на условия полного хозяйственного расчета и самофинансирования. Отраслевые министерства использовали возможность дифференциации нормативов отчислений из прибыли, несмотря на то, что проблема их индивидуализации, поставленная в середине 1980-х гг., не была решена. Были дифференцированы нормативы: платы за фонды, отчислений в бюджет, образования фондов экономического стимулирования. Причем эти нормативы не только дифференцировались по предприятиям, но и колебались по годам для одних и тех же предприятий. В результате коллективы различных предприятий за равные достижения получали различное вознаграждение, а коллектив одного и того же предприятия за один и тот же результат получал разное вознаграждение в зависимости от года .

Необходимо отметить, что процесс перехода от чисто дискреционного распределения прибыли к налоговой системе начался еще в условиях советской экономики86 Уже в 1990-1991 гг. в соответствии с Законом СССР «О налогах с предприятий, объединений и организаций» от 14 июня 1990 годаЫ 1560-1 и Законом «О порядке применения на территории РСФСР в 1991 г. Закона СССР «О налогах...» прибыль в пределах определенного уровня рентабельности облагалась по базовой ставке налога на уровне 45%, из которых 22% получал союзный бюджет, а ставки налога, зачисляемого в республиканские бюджеты союзных и автономных республик и местные бюджеты, устанавливались законодательными актами союзных и автономных республик на основе соглашения между ними. При этом сумма налогов из прибыли, зачисляемых в республиканские и местные бюджеты, не могла превышать 23%. Нормы рентабельности определялись по отраслям Верховным Советом СССР, а при превышении этих норм, предприятия были обязаны платить налог по ставкам до 90% с разницы между фактической и нормативной прибылью.