ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ

CC BY 4.0

DOI: 10.26794/1999-849X-2024-17-4-145-154
УДК 339.54(045)
JEL F23, H25, H26

Зарубежный опыт фискальных механизмов преференциальной экономики

Л.В. Полежарова, Д.М. Волков
Финансовый университет, Москва, Россия

АННОТАЦИЯ

Предмет исследования — фискальные инструменты преференциальной экономики, предусматривающей установление особого льготного режима налогообложения бизнеса при проведении научных исследований и опытно-конструкторских работ (НИОКР) и инновационной деятельности в странах ОЭСР, ЕС и экономиках-партнерах. *Цели работы* — определение инструментов стимулирования коммерциализации НИОКР и выделение общих тенденций развития данных инструментов и налоговой политики развитых стран в секторе НИОКР. Продемонстрировано наличие практически во всех исследованных странах инструментов налоговой поддержки коммерциализации НИОКР и их применение наряду с предоставлением налоговых льгот по расходам на НИОКР для стимулирования инноваций на разных этапах жизненного цикла объектов интеллектуальной собственности. Установлено, что объемы такой поддержки неуклонно растут. Режимы налогообложения доходов от НИОКР за рубежом соответствуют минимальному стандарту *BEPS Action 5*, направленному на более эффективное противодействие вредным налоговым практикам, которые могут наносить ущерб другим юрисдикциям. Выделены характеристики налоговых льгот в отношении НИОКР на основе дохода. *Сделан вывод* о необходимости внедрения в России минимального стандарта *BEPS Action 5* при стимулировании ИТ-отрасли и существенного расширения налоговых стимулов по доходам для коммерциализации прорывных технологий и инноваций.

Ключевые слова: фискальные инструменты; коммерциализация НИОКР; налоговые льготы; квалифицированная прибыль; инновационная политика

Для цитирования: **Полежарова Л.В., Волков Д.М. Зарубежный опыт фискальных механизмов преференциальной экономики. *Экономика. Налоги. Право.* 2024;17(4):145-154. DOI: 10.26794/1999-849X-2024-17-4-145-154**

ORIGINAL PAPER

Foreign Experience of Fiscal Mechanisms of Preferential Economy

L.V. Polezharova, D.M. Volkov
Financial University, Moscow, Russia

ABSTRACT

The subject of the study is the fiscal instruments of the preferential economy, which provides for the establishment of a special preferential business taxation regime for research and development (hereinafter referred to as R&D) and innovation activities in the OECD countries, the EU and partner economies. The objectives of the work are to identify tools to stimulate the commercialization of R&D and highlight general trends in the development of these tools and tax policies of developed countries in the R&D sector. The availability of tax support tools for the commercialization of R&D in almost all the studied countries and their application, along with the provision of tax incentives for R&D expenses to stimulate innovation at different stages of the life cycle of intellectual property objects, is demonstrated. It has been established that the volume of such support is steadily growing. Tax regimes for income from R&D abroad comply with the minimum standard BTPS Action 5, aimed at more effectively countering harmful tax practices that may harm other jurisdictions. The characteristics of income-based tax benefits for R&D are highlighted. *It is concluded* that it is necessary to introduce the BEPS Action 5 minimum standard in Russia in order to stimulate the IT industry and significantly expand income tax incentives for the commercialization of breakthrough technologies and innovations in other industries.

Keywords: fiscal instruments; commercialization of R&D; tax incentives; qualified profit; innovation policy

For citation: **Polezharova L.V., Volkov D.M. Foreign experience of fiscal mechanisms of preferential economy. Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economics, taxes & law. 2024;17(4):145-154. (In Russ.). DOI: 10.26794/1999-849X-2024-17-4-145-154**

© Полежарова Л.В., Волков Д.М., 2024

ВВЕДЕНИЕ

Современные исследования фискальных механизмов преференциальной экономики в условиях новой модели технологического суверенитета промышленности, предполагающей широкую кооперацию с новыми партнерами в технологической сфере; экспорт российской высокотехнологичной продукции и научных разработок; поддержку малых инновационных предприятий; создание поощряющей институциональной среды, исходят из того, что «стимулирование промышленного производства и обеспечение его технологического суверенитета не могут ориентироваться на простое расширенное воспроизводство и экстенсивное развитие отраслей, так как стимулироваться и поддерживаться на государственном уровне может только развитие промышленности по инновационному типу, т.е. на основе современных технологий, а также их источников — высокотехнологичных отраслей и научного сектора» [1].

В течение нескольких десятилетий в зарубежных странах все большее значение приобретают фискальные инструменты финансовой поддержки НИОКР и инновационной деятельности, а точнее — налоговые льготы [2], что еще раз подтверждает первостепенную важность данного инструмента в экономической политике стран в целом.

Содержание, композиция и механизмы налоговых льгот, используемых для стимулирования НИОКР в разрезе России и зарубежных стран, являются предметом особого интереса экспертов научной школы налогов и налоговой практики Финансового университета под руководством профессора Л.И. Гончаренко и детально рассматриваются в монографии под редакцией М.Р. Пинской и А.В. Тихоновой [1] и ряде статей известных авторов, среди которых С.В. Богачев [3], Л.И. Гончаренко, Н.Г. Вишневская [4], А.В. Гурнак, Н.А. Назарова [5], Д.И. Ряховский, М.С. Балакин [6]. Среди зарубежных ученых существенный вклад в исследование фискальных инструментов стимулирования НИОКР внесли *Appelt S., González Cabral A., Galindo-Rueda F., Criscuolo C.* [7; 8].

В настоящей статье приводится агрегированный анализ состава и стоимости фискальных инструментов стимулирования НИОКР и инноваций в развитых странах по классу поощрения коммерциализации НИОКР (по доходам), что позволяет выделить общие тенденции развития данных инструментов и налоговой политики развитых государствах в секторе НИОКР.

Настоящее исследование опирается на новейшие сведения, полученные из базы данных ОЭСР *INNOTAX*[1] по 2022 г. включительно[2] [для 48 стран, охватывая все страны ОЭСР, страны ЕС и пять экономик-партнеров (Аргентина, Бразилия, Китай, Южная Африка и Таиланд)].

СТИМУЛИРОВАНИЕ НИОКР ПО ДОХОДАМ

Налоговые режимы, в рамках которых предоставляются льготы с целью стимулирования коммерциализации НИОКР посредством использования режимов льготирования организаций по доходам (далее — режимы *IBTI*, от англ. ***I**ncome-**B**ased **T**ax **I**ncentives*) в отношении НИОКР, применяются в сочетании с предоставлением налоговых льгот в отношении расходов, в то время как последние предлагают установление льготного налогового режима в части расходов на НИОКР (уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль на допустимые законом расходы на НИОКР (в том числе с повышающим коэффициентом), в первую очередь связанных с трудовыми ресурсами и другими текущими затратами, обеспечивающими облегчение коммерциализации НИОКР благодаря снижению или обнулению налоговой ставки по налогу на прибыль.

Режимы *IBTI* включают две широкие категории:

1) режимы интеллектуальной собственности (далее — режимы ИС), представляющие собой системы правовых норм, регулирующие имущественные и личные неимущественные отношения, которые возникают при осуществлении и защите интеллектуальных прав на результаты интеллектуальной деятельности и предусматривают освобождение от налогообложения доходов, полученных от определенных приемлемых активов ИС (например, патентов), которые могут возникать в ходе инновационной деятельности предприятия;

2) режимы двойной категории, которые предусматривают освобождение всего дохода от пред-

[1] OECD INNOTAX — совместное предприятие Дирекции по науке, технологиям и инновациям и Центра налоговой политики и администрирования ОЭСР при поддержке программы ЕС H2020 с целью восполнения пробелов в фактических данных о поддержке НИОКР.

[2] OECD. R&D tax incentives database. 2023. URL: http://oe.cd/rdtax.

принимательской деятельности (т.е. не обязательно основанного на ИС), но ограничиваются правомочными предприятиями, которые считаются участвующими в НИОКР или другой инновационной деятельности. Например, в Израиле льготу по налогу на прибыль могут получать так называемые «предпочтительные» промышленные предприятия — обладатели прав на ИС, 25% капиталооборота которых приходятся на экспорт на потребительском рынке емкостью более 15 млн человек, прошедшие сертификацию участника НИОКР или другой инновационной деятельности в Национальном управлении по инновациям.

Режимы ИС являются наиболее распространенной формой налогообложения в странах ОЭСР и ЕС. Так, вышеуказанные режимы двойной категории составляют 18% режимов *IBTI* в ОЭСР, 11% — в ЕС. Они шире по охвату, но связь с инновационными результатами у них более размыта, чем в режимах ИС.

Страны могут применять несколько стимулов инновационной деятельности, если поддержка предоставляется на субнациональном уровне или режимы *IBTI* ориентированы на различные виды деятельности, сектора, места инвестирования или типы налогоплательщиков. Например, в Израиле режимы *IBTI* нацелены на различные виды деятельности или налогоплательщиков[3], в Корее налоговый режим зависит от типа соответствующего дохода, а в Таиланде — от вида деятельности, размера или местоположения инвестиций[4]. В Испании и Швейцарии режимы *IBTI* применяются на субнациональном уровне. Из 48 исследуемых стран в 2022 г. в 32 государствах установлены режимы *IBTI* на национальном уровне (84%).

Режимы *IBTI* предусматривают также установление льгот по доходам от коммерциализации формально защищенных нематериальных активов (далее — НМА) в виде доходов от лицензирования, продажи и доход от ИС. Но примерно в 75% исследованных режимах *IBTI* налоговые льготы также распространяются на доходы от защиты соответствующих НМА (доход от страхования, возмещения убытков или компенсации в отношении квалифицируемого права ИС) [9; 10].

Все режимы *IBTI* в зарубежных странах предусматривают предоставление льгот в отношении патентов, а большинство юрисдикций распространяют право льгот на активы ИС, аналогичные патентам.

Патенты, защищенное авторским правом программное обеспечение и полезные модели (краткосрочные патенты) — это три актива ИС, в отношении которых у налогоплательщиков чаще всего имеется право на освобождение от налогообложения. Активы ИС, на которые распространяется право на продление периода эффективной охраны, также часто могут облагаться налогами в соответствии с режимами *IBTI*.

Хотя очень немногие режимы доступны исключительно малым и средним предпринимателям (далее — МСП), более мелким налогоплательщикам могут предоставляться льготы по более широкому набору НМА, чем более крупным налогоплатель-

[3] «Предпочтительный режим технологического предприятия» для стимулирования израильской промышленности и создания новых рабочих мест распространяется на промышленные предприятия, владеющие правами ИС, 25% капиталооборота которых приходятся на экспорт; применяется льготная ставка налога на прибыль в отношении роялти и других доходов: 7,5% — для компаний, расположенных в приоритетной зоне А (National Priority Areas, NPAs) (города Димона, Беер Шева, Маале Адумим (неподалеку от Иерусалима) или Кармиэль в Галилее). 12% — для компаний в остальной части страны. Ставка налога на прирост капитала (для компании, владеющей технологическим предприятием) при продаже нематериального актива (который был приобретен после 1 января 2017 г.) иностранной связанной компании будет составлять 12%, если актив был приобретен у иностранной компании за 200 млн шекелей или больше. «Специальный режим предпочтительного технологического предприятия» распространяется на крупные многонациональные технологические предприятия, чей годовой капиталооборот превышает 10 млрд шекелей (3,05 млрд долл. США) и 25% прибыли которых приходятся на экспортные операции; применяется льготная ставка налога на прибыль в отношении роялти 6%. Полная ставка налога на прибыль в Израиле составляет 23%.

[4] Сертификат Комитета по инвестициям Королевства Таиланд (Board of Investments, BOI) по льготному режиму «Налоговый стимул по видам деятельности» поддерживает такие типы бизнеса, как сельскохозяйственная и медицинская промышленности, передовые производственные отрасли, исследования, разработки, развитие технологий и инноваций; применяется ставка налога 0%, полная ставка налога на прибыль в Таиланде составляет 20%. Режим «Налоговый стимул на основе заслуг» предусматривает полное освобождение от налогообложения прибыли (роялти и других доходов) (ставка налога 0%) на три года с продлением до 9–13 лет в зависимости от соотношения инвестиций (расходов) на НИОКР и доходов за первые три года вместе взятых: если коэффициент равен 1% или понесенные расходы превышают 200 миллионов бат, налоговые каникулы увеличиваются на один год; если коэффициент равен 2% или расходы превышают 400 миллионов бат, налоговые каникулы увеличиваются на два года; если коэффициент равен 3% или расходы превышают 600 миллионов бат, налоговые каникулы продлеваются на три года.

щикам в некоторых странах. Налоговые режимы Кипра, Франции, Израиля, Ирландии, Кореи, Мальты, Нидерландов и Турции предусматривают налоговые льготы для мелких налогоплательщиков на изобретения, которые имеют схожие характеристики с патентами или программным обеспечением, защищенными авторским правом и сертифицированы компетентным государственным органом. В различных юрисдикциях объем квалифицируемых активов варьируется от узко определенных режимов до режимов, предоставляющих льготы широкому спектру ИС.

На конструкцию режимов *IBTI* сильно влияет минимальный стандарт *BEPS Action 5*[5], который ограничил типы активов и доходов, а также условия, при которых налогоплательщики могли бы получить выгоду от применения режима *IBTI*. Кроме того, вышеуказанным стандартом введен подход под названием «коэффициент связи», который выступает в качестве показателя существенной исследовательской деятельности налогоплательщика и устанавливает пропорциональную связь между расходами, понесенными налогоплательщиком на развитие НМА, и долей дохода, которая могла бы претендовать на налоговые льготы[6].

Размер налоговых льгот зависит от структуры *IBTI*. В *табл. 1* представлены два ключевых фактора, которые влияют на уровень налоговых льгот, предоставляемых *IBTI*: факторы конструкции, влияющие на объем режима (типы активов и доходов, которые дают основание для льготного налогового режима); факторы, влияющие на расчет налоговых льгот (предлагаемые пониженные налоговые ставки и расчет налоговой базы).

Режимы *IBTI* вводятся в действие посредством сниженной налоговой ставки или освобождения от стандартных ставок корпоративного налога. Среди рассмотренных режимов среднее предлагаемое снижение составляет 65% от полной номинальной ставки и варьируется от частичного освобождения в размере 20% от номинальной ставки в Японии до полного освобождения в ряде юрисдикций [Чехия, Греция, Турция (режим «Зона технологического развития»[7]), Румыния и Таиланд (режимы «налоговый стимул по видам деятельности» и «налоговый стимул на основе заслуг»[8])].

В 2022 г. режимами *IBTI* сокращены налоговые обязательства компаний в отношении отвечающих критериям НМА НИОКР, созданных внутри компании, в среднем на 66% со значительными различиями между странами. И в этом заключается их основной стимулирующий фактор. Если учитывать *IBTI*, эффективная налоговая ставка (*ETR — **E**ffective **T**ax **R**ate*) «падает» в среднем с 19,6 до 6,7% [11].

Помимо льготных налоговых ставок, на размер налоговых льгот, предлагаемых режимами *IBTI,* влияет расчет налоговой базы (квалифицированной прибыли). Среди изученных режимов налоговые льготы применяются к доходам за вычетом текущих расходов (и убытков), связанных с ИС («чистый подход», который является частью минимальных стандартных требований *BEPS Action 5*). Режимы *IBTI* различаются тем, как при расчете налоговой базы учитываются расходы, понесенные в прошлом, т.е. до того момента, когда актив начал приносить доход. Некоторые *IBTI* не требуют корректировки налоговой базы с учетом прошлых расходов (вычитаются только текущие расходы), другие требуют возмещения прошлых расходов, а в некоторых случаях существует требование капитализировать расходы на НИОКР для получения выгоды от режима *IBTI*.

СТОИМОСТЬ ФИСКАЛЬНЫХ ИНСТРУМЕНТОВ СТИМУЛИРОВАНИЯ НИОКР ПО ДОХОДАМ

Налоговые льготы режимов *IBTI*, как правило, достаются небольшой группе компаний. В половине всех исследованных стран в 2020 г. (и позднее) этой поддержкой воспользовались менее 100 компаний. В то время как МСП, как правило, составляли большинство получателей налоговых льгот *IBTI*, на долю крупных компаний приходилась основная доля льгот режимов *IBTI*, что может отражать концентрацию ИС среди небольшого числа крупных корпораций.

[5] OECD. Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5–2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing. Paris, 2015. 82 p. DOI: 10.1787/9789264241190-en.

[6] OECD. Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5–2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing. Paris, 2015. 82 p. DOI: 10.1787/9789264241190-en.

[7] Предусматривает ставку налога на прибыль по роялти и другим доходам в размере 0% при полной ставке налога на прибыль в Турции 23%.

[8] Предусматривает ставку налога на прибыль по роялти и другим доходам в размере 0% при полной ставке налога на прибыль в Тайланде 20%.

Таблица 1 / Table 1

Ключевые факторы — характеристики налоговых льгот на основе дохода / Key Factors — Characteristics of Income-Based Tax Credits

Фактор / Factor	Характеристика фактора / Characteristics of the factor	Содержание фактора / Factor content
Фактор, влияющий на сферу применения режима / Factor influencing the scope of application of the regime	Правомерный налогоплательщик и условия приемлемости	Размер фирмы (МСП/крупные фирмы), тип НИОКР или инновационной деятельности, минимальный уровень инвестиций в НИОКР, другие инвестиционные требования, не связанные с НИОКР
	Квалифицируемые активы и условия развития ИС	Тип ИС, соответствующий критериям, включая ее официальную и неформальную охрану; требования к разработке или разработчику ИС; место проведения НИОКР, регистрация ИС и статус ее охраны
	Квалификационный доход	Типы потоков доходов, которые соответствуют критериям, например коммерциализация или защита ИС и других доходов, не связанных с ИС (двойной режим)
Фактор, влияющий на расчет налоговых льгот / Factor influencing the calculation of tax benefits	Льготные налоговые ставки	Режим ставок налога; количество лет, в течение которых предоставляется льготный налоговый режим
	Определение налоговой базы	Учет текущих расходов; учет прошлых расходов; учет потерь ИС; состояние развития (коэффициент связи)
	Ограничение налоговых льгот и учет неиспользованных льгот	Потолки или ограничения доходов или налоговых льгот, временные ограничения; положения о переносе или возврате неиспользованных налоговых льгот

Источник / Source: составлено авторами по [9] / compiled by the authors according to [9].

Использование режимов *IBTI* в регионе ОЭСР и за его пределами ускорилось за последние два десятилетия. Число стран ОЭСР, использующих режимы *IBTI*, увеличилось в четыре раза в период 2000–2022 гг., а среди стран ЕС ситуация еще более острая. Глобализация НИОКР, рост НМА и их растущий вклад в производительность и экономический рост способствовали увеличению использования режимов *IBTI* для привлечения и сохранения НИОКР и инновационной деятельности в стране, одновременно предотвращая передачу налогооблагаемой базы в другие страны [13].

Налоговые льготы, предоставляемые режимами *IBTI,* доступны, как минимум, в половине государств ОЭСР и ЕС. По состоянию на июль 2022 г. 21 из 38 стран ОЭСР и 16 из 27 государств ЕС предоставляли налоговые льготы на основе доходов (57% стран ОЭСР, 63% государств ЕС). В общей сложности в 2022 г. режимы *IBTI* были введены в 27 из 48 исследованных государств.

Стоимость поддержки режимов *IBTI* варьируется в зависимости от юрисдикции, предоставляющей этот тип льгот. Средняя страна, по которой доступны данные на 2020 г. (и позднее), предоставляет налоговые льготы в размере 0,01% ВВП: от менее 0,001% ВВП в Аргентине, Корее и Японии до более 0,15% ВВП в Нидерландах (0,24% ВВП), Бельгии (0,18% ВВП) и Израиле (0,15% ВВП). Оценки стоимости установления режима *IBTI* показывают, что масштаб этой поддержки в целом очень мал и составляет менее 0,01% ВВП в 10 из 22 стран, по которым доступны данные. Стоимость установления режима *IBTI* была самой высокой в Нидерландах, Бельгии и Израиле.

В абсолютном выражении крупнейшими государствами поддержки режимов *IBTI* были США (~11 020 млн долл. США), Италия (~2615 млн долл.

США) и Нидерланды (~2615 млн долл. США). Причем абсолютные суммы налоговых субсидий выше для более крупных стран, таких как США[9].

Если сложить воедино тенденции по всем странам, то результаты анализа показывают общий вектор к росту стоимости и использованию налоговых льгот на основе доходов в большинстве стран ОЭСР (Ирландия является одним исключением), но также свидетельствуют о некоторых существенных различиях в общей величине и динамике налоговых льгот на основе доходов между странами.

СОЧЕТАНИЕ СТИМУЛОВ НИОКР ПО РАСХОДАМ И ДОХОДАМ

Налоговые льготы, основанные на доходах, предоставляются наряду с налоговыми льготами, основанными на расходах (*табл. 2*). За исключением Аргентины, Кипра и Люксембурга, которые предлагают налоговую поддержку на основе доходов изолированно, большинство стран сочетают использование налоговых льгот обоих классов. В 2022 г. 20 из 38 стран ОЭСР и 14 из 27 государств ЕС предоставляли налоговые льготы как для вложений в НИОКР, так и для обеспечения инновационного процесса.

В большинстве стран, применяющих режимы *IBTI*, налоговые льготы на основе расходов на НИОКР и инновации также доступны предприятиям и организациям как часть пакета содействия инновациям.

Предприятия могут комбинировать использование налоговых льгот, основанных на расходах и доходах, на разных этапах жизненного цикла инноваций. Налоговые льготы на расходы на НИОКР могут использоваться на ранних этапах инвестирования для поддержки инвестиций в НИОКР, и они нацелены на вклад в инновационный процесс (способствуют снижению первоначальной стоимости инвестиций). Налоговые льготы, основанные на доходах, могут быть доступны после того, как инновация появилась и начала приносить прибыль. Поэтому они нацелены на повышение отдачи от инновационного процесса (увеличивают прибыль после уплаты налогов). Обе меры по-разному влияют на стоимость капитала и *ETR*, а это означает, что каждая из них по-разному влияет на принятие решения, касающегося интенсивной или экстенсивной маржи [15].

Возможность использования обеих форм поддержки требует лучшего понимания общего объема неявных налоговых субсидий, предоставляемых через налоговую систему, подчеркивая необходимость в новом классе индикаторов экономической политики, которые обеспечивают комплексное представление об усилиях правительства по поддержке НИОКР и инноваций через налоговую систему как посредством признания расходов на НИОКР, так и налоговых льгот на доходы.

При интеграции двух разных классов стимулов, помимо конкретной разработки государством налоговых льгот, основанных на доходах и расходах, должно учитываться взаимодействие обоих этих инструментов. В некоторых странах (например, в Чехии, на Мальте) использование налоговых льгот на НИОКР, основанных на расходах, исключает возможность применения режима *IBTI*. В других государствах компании могут использовать оба инструмента, но базу для режима *IBTI* необходимо уменьшать, чтобы учитывать налоговые льготы, основанные на расходах.

По сравнению с налоговой поддержкой, осуществляемой на основе расходов, использование и величина режима *IBTI*, как правило, меньше.

Популяция пользователей режима *IBTI* может отличаться от совокупности пользователей налоговых льгот, основанных на расходах, что обусловлено особенностями этого инструмента: в режиме *IBTI* поддерживаются только доходы от определенных НМА НИОКР, которые обычно формально защищены. Это означает, что льготы применимы только к предприятиям, которые:

1) добились успеха в своих инвестициях в НИОКР, создают и используют прибыльные инновации;

2) сами внесли свой вклад в разработку актива НИОКР (или передали НИОКР на аутсорсинг несвязанным сторонам), соблюдая требования *BEPS Action 5*;

3) защитили свои инновации с помощью квалифицируемого актива (обычно формально защищенного);

4) коммерциализируют ИС с получением соответствующего дохода. Предприятия, которые не отвечают этим условиям, не смогут получить доступ к режиму *IBTI*, но могут пользоваться налоговыми льготами, основанными на расходах.

На *рис. 1* и *2* приведены показатели стоимости налоговых льгот на НИОКР и инновации, основанные на расходах и доходах соответственно.

[9] OECD. Income-based tax relief for R&D and innovation — an integrated view. OECD Science, Technology and Industry Policy Papers. OECD Publishing. Paris. 2023. No. 161. 71 p.

Таблица 2 / Table 2

Налоговые льготы для НИОКР и инноваций, 2022 г. / Tax incentives for R&D and innovation, 2022

Вид налоговой поддержки / Type of tax support	Страна — член ОЭСР / OECD member country	Страна — член ЕС, не входящая в ОЭСР / Country — EU member, not part of the OECD	Другие экономики / Other economies
На основе доходов и расходов / Based on income and expenses	Бельгия, Великобритания, Венгрия, Греция, Израиль, Ирландия, Испания, Канада, Корея, Литва, Нидерланды, Польша, Португалия, Словакия, США, Турция, Франция, Чехия, Швейцария, Япония	Мальта, Румыния	Китай, Таиланд
Только на основе дохода / Based on income only	Аргентина, Люксембург	Кипр	
Только на основе расходов / Based on expenses only	Австралия, Австрия, Германия, Дания, Исландия, Италия, Колумбия, Мексика, Новая Зеландия, Норвегия, Словения, Финляндия, Чили, Щвеция	Хорватия	Бразилия, ЮАР
Нет / No	Коста-Рика, Латвия, Эстония	Болгария	

Источник / Source: составлено авторами / compiled by the authors according to OECD. Income-based tax relief for R&D and innovation — an integrated view. OECD Science, Technology and Industry Policy Papers. OECD Publishing. Paris. 2023. No. 161. 71 p.

В России стоимость стимулирования НИОКР по расходам составляет примерно 0,12% ВВП, как и в США, и кратно превышает налоговые расходы на стимулирование НИОКР во многих странах ОЭСР и ЕС. Что касается стоимости перехода на режим *IBTI,* российский показатель существенно ниже среднестранового, который составляет ~0,01% ВВП. На данном этапе в России по доходам стимулируется только ИС, созданная в ИТ-отрасли, что свидетельствует о недостаточно активном использовании этого фискального инструмента.

Изменения на международной налоговой арене, в частности связанные с глобальным минимальным налогом *GloBE*[10], являются важным фактором, который будет способствовать формированию будущей налоговой поддержки НИОКР и инноваций. Правила *GloBE* изменят глобальную среду для поддержки бизнеса в целом и налоговых льгот, в частности если определенные налоговые льготы снижают эффективную налоговую ставку (*ETR — **E**ffective **T**ax **R**ate*) многонациональной компании (далее — МНК) ниже 15%, может потребоваться уплата дополнительного налога, в том числе в другой юрисдикции. Это может повлиять на эффективность налоговых льгот для НИОКР и определяет необходимость стран оценивать свою структуру поддержки инноваций в условиях введения *GloBE* (кроме предприятий, которые не подпадают под действие правил *GloBE,* — отечественных организаций или дочерних компаний МНК с годовой прибылью группы ниже 750 млн евро).

ВЫВОДЫ

Более широкое в последние десятилетия использование налоговых льгот на НИОКР привело к сдвигу в структуре государственной поддержки НИОКР в сторону налоговых инструментов. За период 2000–2020 гг. общий объем государственной поддержки бизнес-НИОКР (в % от ВВП) увеличился примерно на 50% в регионе ОЭСР и на 80% в ЕС. Налоговые льготы на НИОКР превзошли прямое финансирование в стоимостном выражении уже в 2015–2016 гг. в государствах ОЭСР и ЕС.

Практически все страны предлагают налоговую поддержку НИОКР, основанную на доходах, наряду с налоговыми льготами, основанными на расходах на НИОКР, что позволяет стимулировать разработки на разных этапах жизненного цикла инноваций. Возможность использования обеих форм поддержки требует

[10] OECD. Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy — Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS. OECD. Paris. 2021. 70 p. URL: https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-globalanti-base-erosion-model-rules-pillar-two.pdf.

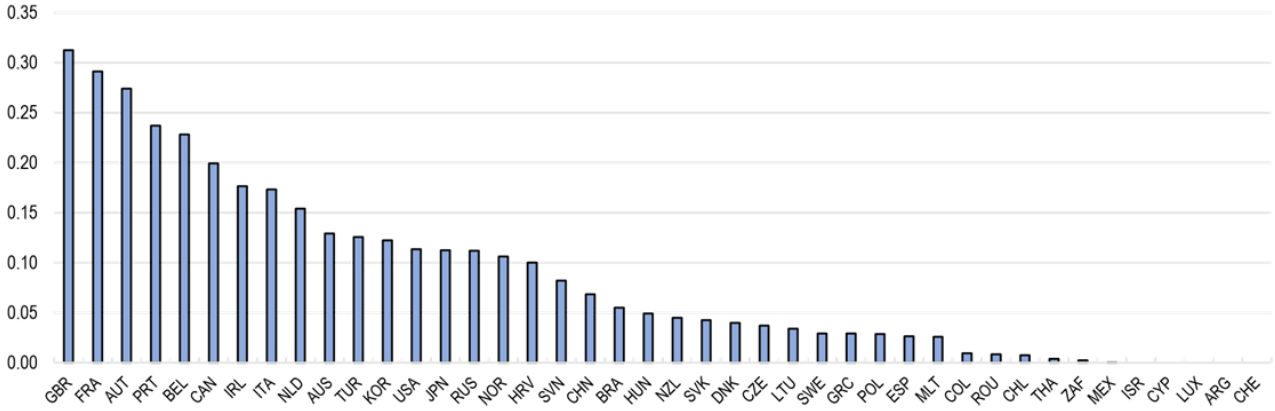

Рис. 1 / Fig 1. **Налоговые льготы на основе расходов на НИОКР, % ВВП, 2020 г. / Tax incentives based on R&D expenditures, % of GDP, 2020**

Источник / Source: составлено авторами / compiled by the authors according to OECD. Income-based tax relief for R&D and innovation — an integrated view. OECD Science, Technology and Industry Policy Papers. OECD Publishing. Paris. 2023. No. 161. 71 p.

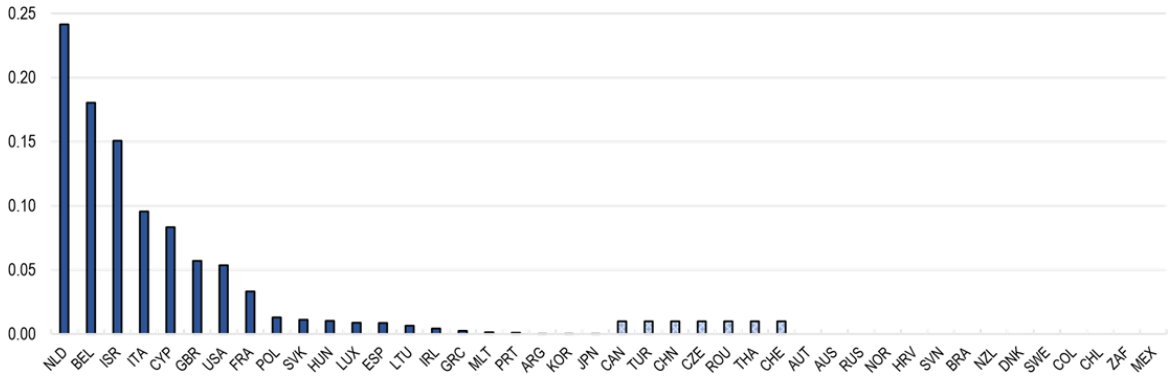

Рис. 2 / Fig 2. **Налоговые льготы на основе доходов НИОКР, % ВВП, 2020 г. / Tax incentives based on R&D income, % of GDP, 2020**

Источник / Source: составлено авторами / compiled by the authors according to OECD. Income-based tax relief for R&D and innovation — an integrated view. OECD Science, Technology and Industry Policy Papers. OECD Publishing. Paris. 2023. No. 161. 71 p.

понимания и разработки показателей оценки общего объема неявных налоговых субсидий, которые правительства предоставляют инновационным организациям через налоговую систему. Интеграция двух разных классов стимулов, помимо конкретной разработки государством налоговых льгот, требует учета взаимодействия при использовании обоих инструментов.

Роль стимулов, основанных на доходе, сильно различается по странам: их доля в общем объеме налоговых льгот для НИОКР и инноваций варьируется от почти 0% (в Японии, Португалии, Корее) до примерно 40% в Бельгии, 60% в Нидерландах и 100% на Кипре.

По сравнению с налоговыми льготами на расходы на НИОКР применение и масштаб налоговых льгот на основе доходов, как правило, в целом меньше, поскольку они нацелены на успешные инвестиции в НИОКР, для которых требуется охрана ИС.

Во время реализации *BEPS Action 5* страны внесли в свои льготные налоговые режимы поправки или ввели новые режимы и определяют квалифицированную прибыль на базе коэффициента существенной связи доходов и расходов на НИОКР. Необходимо оценить отечественный режим фискального стимулирования ИТ-отрасли (налогового маневра в ИТ-отрасли) как не соответствующий *BEPS Action 5* и обеспечить внедрение в налоговое законодательство подхода существенной взаимосвязи [11; 15]. Такой подход обеспечит стимулы к созданию добавленной стоимости от ИС в России и создаст барьеры к размыванию национальной налоговой базы. В России используется широкий спектр различных классов, методов и форм фискальной поддержки инноваций [1; 4]. Вместе с тем нужно развивать режим *IBTI* для НМА не только в ИТ-отрасли, но

и для коммерциализации прорывных технологий в других отраслях.

Меняющаяся глобальная ситуация с корпоративным налогообложением и международная налоговая реформа требуют отдельного исследования на предмет будущего использования налоговых льгот для содействия бизнес-НИОКР в России и оценки налоговых рисков государства при введении зарубежными странами глобального минимального налога *GloBE*.

БЛАГОДАРНОСТИ

Статья подготовлена по результатам исследований, выполненных за счет бюджетных средств по государственному заданию Финуниверситету в 2024 г.

ACKNOWLEDGEMENTS

The article was prepared based on the results of research carried out at the expense of budgetary funds under the state assignment of the Financial University in 2024.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ / REFERENCES

1. Пинская М.Р., Тихонова А.В., ред. Налоговое стимулирование развития промышленности России в условиях санкционных ограничений. Монография. М.: Прометей; 2021. 226 с.
   Pinskaya M.R., A.V. Tikhonova A.V., eds. Tax incentives for the development of Russian industry under sanctions restrictions. Monograph. Moscow.: Prometheus; 2021. 226 p. (In Russ.).
2. Цзыхао Лю. Налоговое стимулирование в системе государственной финансовой поддержки промышленного производства. *Российский экономический вестник*. 2020;3(5):32–37.
   Tszhyhao Lyu. Tax Incentives in the System of State Financial Support for Industrial Production. *Rossiyskiy ekonomicheskiy vestnik. = Russian Economic Bulletin*. 2020;3(5):32–37. (In Russ.).
3. Богачев С.В. Особенности территориального налогового стимулирования ускорения экономического развития. *Финансы и кредит*. 2022;28(12):2681–2702. DOI: 10.24891/fc.28.12.2681
   Bogachev S.V. Features of territorial tax incentives for accelerating economic development. *Finansy i kredit. = Finance and credit*. 2022;28(12):2681–2702. (In Russ.). DOI: 10.24891/fc.28.12.2681
4. Гончаренко Л.И., Вишневская Н.Г. Налоговое стимулирование инновационного развития промышленного производства на основе анализа передового зарубежного опыта. *Экономика. Налоги. Право*. 2019;12(4):121–31. DOI: 10.26794/1999–849X-2019–12–4–121–131
   Goncharenko L.I., Vishnevskaya N.G. Tax incentives for innovative development of industrial production on the basis of foreign best practices analyses. *Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economics, taxes & law*. 2019;12(4):121–131. (In Russ.). DOI: 10.26794/1999–849X-2019–12–4–121–131
5. Гурнак А.В., Назарова Н.А. Налоговое стимулирование экономического роста в России: проблемы и перспективы. *Налоги и налогообложение*. 2023;(1):1–16. DOI: 10.7256/2454–065X.2023.1.39483
   Gurnak A.V., Nazarova N.A. Tax incentives for economic growth in Russia: problems and prospects. *Nalogi i nalogooblozheniye. = Taxes and taxation*. 2023;(1):1–16. (In Russ.). DOI: 10.7256/2454–065X.2023.1.39483
6. Ряховский Д.И., Балакин М.С. Анализ влияния уровня налоговой нагрузки на экономический рост: теоретический и эмпирический аспекты. *Экономика устойчивого развития*. 2022;(3):119–122. DOI: 10.37124/20799136_2022_3_51_119
   Ryakhovsky D.I., Balakin M.S. Analysis of the influence of the level of tax burden on economic growth: theoretical and empirical aspects. *Ekonomika ustoychivogo razvitiya. = Economics of sustainable development*. 2022;(3):119–122. (In Russ.). DOI: 10.37124/20799136_2022_3_51_119
7. Appelt S. et al. Cost and uptake of income-based tax incentives for R&D and innovation. OECD Science, Technology and Industry Working Papers. OECD Publishing. Paris. 2023. № 03. 49 p. DOI: 10.1787/4f531faf-en
8. Appelt S., Bajgar M., Criscuolo C., Galindo-Rueda F. R&D Tax Incentives: Evidence on design, incidence and impacts. OECD Science, Technology and Industry Policy Papers. OECD Publishing. Paris. 2016. No. 32. 43 p. DOI: 10.1787/5jlr8fldqk7j-en
9. González Cabral, A. et al. Design features of income-based tax incentives for R&D and innovation. OECD Taxation Working Papers. OECD Publishing. Paris. 2023. No. 60. 58 p. DOI: 10.1787/a5346119-en

10. Criscuolo C. et al. Quantifying industrial strategies across nine OECD countries. OECD Science, Technology and Industry Policy Papers. OECD Publishing. Paris. 2023. No. 150. 52 p. DOI: 10.1787/5f2dcc8e-en
11. Kolotovkin I.V. Qualified profit taxation as an alternative to the it tax maneuver in the Russian Federation. *Components scientific and technological progress*. 2024;91(1):59–66. URL: https://moofrnk.com/assets/files/journals/components-of-scientific-and-technological-progress/91/Components-of-Scientific-1(91)2024-main.pdf.
12. González Cabral A. et al. Effective tax rates for R&D intangibles. OECD Taxation Working Papers. OECD Publishing. Paris. 2023. No. 63. 64 p. DOI: 10.1787/191dad43-en
13. González Cabral A. et al. A time series perspective on income-based tax support for R&D and innovation. OECD Taxation Working Papers. OECD Publishing. Paris. 2023. No. 62. 65 p. DOI: 10.1787/dae3cd5c-en
14. González Cabral A., Appelt S., Hanappi T. Corporate effective tax rates for R&D: The case of expenditure-based R&D tax incentives. OECD Taxation Working Papers. OECD Publishing. Paris. 2021. No. 54. 66 p. DOI: 10.1787/ff9a104f-en
15. Kolotovkin I.V., Polezharova L.V. Effectiveness of Tax Benefits for Information Technology Organizations in Russia. *Finance: Theory and Practice*. 2024;28(2):71–81. DOI: 10.26794/2587–5671–2024–28–2–71–81

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ / ABOUT THE AUTHORS

Людмила Владимировна Полежарова — доктор экономических наук, главный научный сотрудник Центра научных исследований и стратегического консалтинга, факультет налогов, аудита и бизнес-анализа, профессор кафедры налогов и налогового администрирования, Финансовый университет, Москва, Россия; Советник государственной гражданской службы Российской Федерации 1-го класса, Почетный работник Министерства Российской Федерации по налогам и сборам, член Международной налоговой ассоциации IFA, Москва, Россия
Lyudmila V. Polezharova — Dr. Sci. (Econ.), Chief Researcher of the Center for Scientific Research and Strategic Consulting, Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis, Professor of the Department of Taxes and Tax Administration, Financial University, Moscow, Russia; Adviser to the State Civil Service of the Russian Federation, 1st Class, Honorary Employee of the Ministry of Taxes and Duties of the Russian Federation, member of the International Tax Association IFA, Moscow, Russia
https://orcid.org/0000-0002-2636-6567
Автор для корреспонденции / Corresponding author:
LVPolezharova@fa.ru

Денис Максимович Волков — стажер-исследователь Центра научных исследований и стратегического консалтинга, факультет налогов, аудита и бизнес-анализа, аспирант факультета налогов, аудита и бизнес-анализа; Финансовый университет, Москва, Россия; руководитель отдела налогового планирования Lamoda, член Союза «ПНК», член комитета по налогообложению АЕБ, член Экспертного совета ТПП РФ по совершенствованию налогового законодательства и правоприменительной практики, Москва, Россия
Denis M. Volkov — Intern Researcher at the Center for Scientific Research and Strategic Consulting, Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis, postgraduate student at the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis; Financial University, Moscow, Russia; Head of the Lamoda Tax Planning Department, member of the PNK Union, member of the AEB Taxation Committee, member of the Expert Council of the Chamber of Commerce of the Russian Federation on improvement of tax legislation and law enforcement practice, Moscow, Russia
https://orcid.org/0009-0001-9586-1107
230363@edu.fa.ru

Конфликт интересов: авторы заявляют об отсутствии конфликта. интересов.
Conflicts of Interest Statement: The authors have no conflicts of interest to declare.

Статья поступила 17.05.2024; принята к публикации 24.07.2024.
The article was received 17.05.2024; accepted for publication 24.07.2024.
Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.
The authors read and approved the final version of the manuscript.