

Теоретические основы налогообложения прибыли организаций

© 2010 Н.Н. Шаповалова

Академия труда и социальных отношений

E-mail: OET2004@yandex.ru

В статье рассматриваются проблемы налогообложения прибыли организаций, реформирование налога на прибыль.

Ключевые слова: налог на прибыль, налоговое бремя, перемещение налога.

Прибыль является важнейшей экономической категорией рыночной экономики и выступает непосредственной целью предпринимательской деятельности в любой отрасли экономики. Понятие прибыли и ее роль в экономике страны экономисты изучают уже более 300 лет. Впервые эти проблемы были затронуты в работах крупнейших представителей классической политической экономии А. Смита, Д. Рикардо, К. Маркса, которые писали о зависимости прибыли от величины капитала, они ввели понятие нормы прибыли. Так, в своей работе «Исследование о природе и причинах богатства народов» А. Смит отмечает, что «прибыль определяется вообще стоимостью употребленного в дело капитала и бывает больше или меньше в зависимости от размеров этого капитала»¹. Далее он делает выводы о том, что в каждом обществе существует для разных приложений труда и капитала обычная и средняя норма прибыли и заработной платы. При этом цена товара, которую А. Смит называет «естественной ценой»² и которая обеспечивает естественные нормы заработной платы, прибыли на капитал и земельной ренты, изменяется вместе с естественной нормой ее составных частей - заработной платы, ренты и прибыли. В этой же работе А. Смит увязывает такие категории, как прибыль и риск, норму прибыли и проценты, прибыль и заработную плату. Изучая взаимосвязь прибыли и риска, он делает предположение, что «при обмене готового товара на деньги, труд или на другие продукты, помимо оплаты цены материалов и заработной платы работников, должна быть еще дана некоторая сумма для прибыли предпринимателя, рискующего своим капиталом в этом деле»³.

Его последователь Д. Рикардо, изучая взаимозависимость капитала, нормы прибыли и заработной платы, пришел к выводу о структурировании капитала на основной и оборотный в зависимости от скорости его изнашивания и частоты участия в производстве. В работе «Начала политической экономии и налогового обложения» Д. Рикардо объясняет влияние структуры капитала на стоимость товаров и заработную пла-

ту и доказывает, что при введении налога на прибыль изменяется относительная цена и стоимость товара: «... всякий налог, который приводит к повышению заработной платы, будет уплачен за счет прибыли, то есть налог на заработную плату есть в действительности налог на прибыль»⁴.

Прибыль как экономическую категорию целесообразно трактовать с нескольких позиций.

Во-первых, в условиях рыночной экономики прибыль характеризует эффективную деятельность предприятия в целом. Она является источником производственного, инвестиционного и социального развития, занимает ведущее место в обеспечении самофинансирования хозяйствующих субъектов, возможности которых во многом определяются тем, насколько доходы превышают затраты. Кроме того, сопоставление прибыли с ресурсами, используемыми для ее получения, позволяет оценить качество предпринимательской деятельности, а также финансовое состояние хозяйствующего субъекта.

Во-вторых, прибыль является мощным регулятором экономики. Именно стремление к увеличению прибыли лежит в основе большинства нововведений и материального прогресса. Являясь главной движущей силой рыночной экономики, прибыль обеспечивает интересы государства, собственников и персонала предприятий. Будучи источником накоплений и развития производства, материального поощрения работников, прибыль также является основой развития предприятия.

В-третьих, прибыль служит объектом налогообложения при исчислении налога на прибыль организаций.

Наиболее важными в теории налогообложения при исчислении налога на прибыль являются вопросы *налогового бремени и перемещения налога* (англ. *tax shifting*). Экономические агенты, реагируя на налоговые обязательства, стараются минимизировать налоговое бремя. Этого можно достигнуть двумя путями: во-первых, сокращая налоговые обязательства за счет изменения структуры и интенсивности экономической

деятельности и, во-вторых, перенося налоговое бремя на других экономических агентов. Впервые эти вопросы нашли отражение в работах А. Маршалла, П. Самуэльсона, А. Пигу и др. Изучать вопрос о том, на каких экономических агентах перекладывается налоговое бремя, целесообразно в рамках как общего, так и частичного равновесия в условиях конкретного рынка. Именно на рынках происходит перемещение налогового бремени, т.е. расхождение между законодательно установленной сферой налоговых обязательств и экономической сферой действия налога. В основе такого механизма лежит взаимосвязь участников рыночных отношений - носителей налога, которые, реагируя на налоговое бремя, связанное с перемещением налога, изменяют состав сделок, сокращая покупки и продажи. Таким образом, исходя из теории равновесия, можно сказать, что, во-первых, бремя налога не зависит от того, на какую из сторон рыночных взаимоотношений возложены налоговые обязательства, и, во-вторых, более весомое налоговое бремя несет та сторона, поведение которой менее гибко (если в точке пересечения кривых спроса и предложения более эластичен спрос, то бремя налога тяжелее ляжет на продавцов, если более эластично предложение - то на покупателей).

Модель, описывающая *перемещение налогового бремени* в контексте общего равновесия, впервые была предложена американским экономистом А. Харбергером в начале 1960-х гг.⁵ Для случая налога на доход корпораций Харбергер смоделировал экономику, состоящую из двух отраслей, каждая из которых производит по одному товару с помощью двух факторов производства (труд и капитал). Модель демонстрирует, что при некоторых соотношениях эластичности спроса и предложения труда и капитала, а также эластичности спроса на продукцию корпоративного и некорпоративного секторов бремя налога может полностью лечь на владельцев капитала в обоих секторах. При других соотношениях они делят это бремя с работниками и потребителями.

Одной из проблем, решаемых теорией налогообложения, является определение *искажающего эффекта налогов*. Количественной характеристикой искажающего действия налога служит *избыточное налоговое бремя*. В качестве синонимов этого термина используются понятия "чистые потери от налогообложения" или "потери благосостояния от налогообложения" (англ. *welfare loss*).

Налог при прочих равных условиях повышает цену товара или услуги, увеличивает из-

держки при осуществлении той или иной деятельности. Согласно уравнению, предложенному в 1915 г. русским экономистом Е. Слуцким (*уравнение Слуцкого*), повышение или понижение спроса, происходящее под влиянием изменения цены, может быть представлено как алгебраическая сумма двух компонентов: эффекта замещения и эффекта дохода⁶. *Эффект замещения* характеризует изменение спроса, непосредственно обусловленное сдвигом в соотношении цен на данный и другие товары. При повышении налога цена на товар увеличивается, спрос на него падает. *Эффект дохода* характеризует изменение объема спроса, непосредственно обусловленное увеличением или уменьшением платежеспособности покупателя. Введение или повышение налога на нормальные товары уменьшает реальный доход потребителя. В результате объем спроса на нормальные товары снижается и увеличивается спрос на более дешевые товары, соответственно более низкого качества.

Таким образом, избыточное налоговое бремя вызывает двойное изменение в поведении потребителя: во-первых, происходит замещение налогооблагаемого товара; во-вторых, объем и структура потребления приспосабливаются к новому реальному уровню дохода.

Исследование проблемы избыточного налогового бремени, заложенное в трудах Дж. Хикса⁷, базируется на двух концепциях.

Первая концепция описывает налоговое бремя с точки зрения эквивалентной вариации, наиболее полно она сформулирована в 1971 г. Х. Морингом⁸. Основная идея концепции заключается в том, что избыточное бремя налогообложения равно превышению над суммой налоговых поступлений той суммы, которую налогоплательщик готов был бы заплатить за то, чтобы отменить налоги. Вторая концепция базируется на исследованиях американских экономистов П. Даймонда и Д. МакФаддена⁹. Они предложили в 1974 г. определять избыточное налоговое бремя через компенсирующую вариацию, т.е. избыточное бремя налогообложения эквивалентно той сумме, которую государство должно предложить потребителю, чтобы оно могло достичь первоначального уровня полезности при условии уплаты налога.

Задача определения *оптимального налогового бремени* сводится к поиску такого варианта налогообложения, который является наиболее нейтральным, т. е. ведет к наименьшему избыточному бремени. В конце 1920-х гг. Ф. Рамсей, британский экономист, предложил решение этой проблемы¹⁰. *Правило Рамсея* гласит, что налоговые ставки должны изменяться обратно пропор-

ционально эластичности спроса на облагаемые налогом товары (при условии, что эластичность предложения является постоянной). То есть товары с относительно неэластичным спросом следует облагать более высоким налогом, а с относительно эластичным спросом - более низким.

Правило Рамсея сыграло важную роль в формировании теории оптимального налогообложения. Оптимальная налоговая структура, с точки зрения аллокационной эффективности удовлетворяющая ограничениям, которые характеризуют как способность государства собирать налоги, так и конкретные требования к перераспределению, называется *Парето-оптимальной налоговой структурой*. Поиск именно таких структур составляет содержание задач оптимизации налогообложения.

При налогообложении прибыли чрезвычайно важно рассчитать и установить оптимальную ставку налога, поскольку если ставки будут завышены, то стимулы к инвестиционной и инновационной деятельности организаций подрываются, трудовая активность работников снижается и часть предпринимателей уходит в теневую экономику.

Поиск оптимальной налоговой структуры при налогообложении прибыли целесообразно рассмотреть как зависимость величины налоговых поступлений от ставки налога и представить в виде кривой Лаффера (см. рисунок).

А. Лаффер сделал попытку теоретически доказать, что при ставке налога на прибыль более

50% резко снижается предпринимательская активность хозяйствующих субъектов. Подтверждением его предположений является так называемый эффект Лаффера. Так, при нулевой ставке поступлений в бюджет нет и точка $A(\alpha_0, S_0)$ переместится в начало координат (0). При ставке 100% в бюджет также не поступает доходов, поскольку в легальной экономике никто не работает, все ушли в теневую. При всех остальных значениях α налогоплательщики будут платить налоги, доходы в бюджет будут поступать, но в большем или меньшем размере.

В точке $D(\alpha_m, S_m)$ при определенном значении α достигается максимум поступлений в бюджет, а это значит, что α_m является оптимальным уровнем ставки налога на прибыль, а S_m - максимальной величиной налоговых поступлений в бюджет. Изменение налоговой ставки в сторону увеличения по сравнению с α_m приведет не к увеличению, а к уменьшению налоговых поступлений в бюджет и росту теневой экономики. Именно поэтому увеличение ставки не может продолжаться до бесконечности. Точка $D(\alpha_m, S_m)$ соответствует оптимальному соотношению максимума налоговой ставки и налоговых платежей. Дальнейшее увеличение ставки налога приводит сначала к замедлению, а затем и к сокращению налоговых поступлений. Таким образом, точка $D(\alpha_m, S_m)$ и будет являться *Парето-оптимальной налоговой структурой*.

Налог на прибыль является прямым прогрессивным налогом. В большинстве стран мира

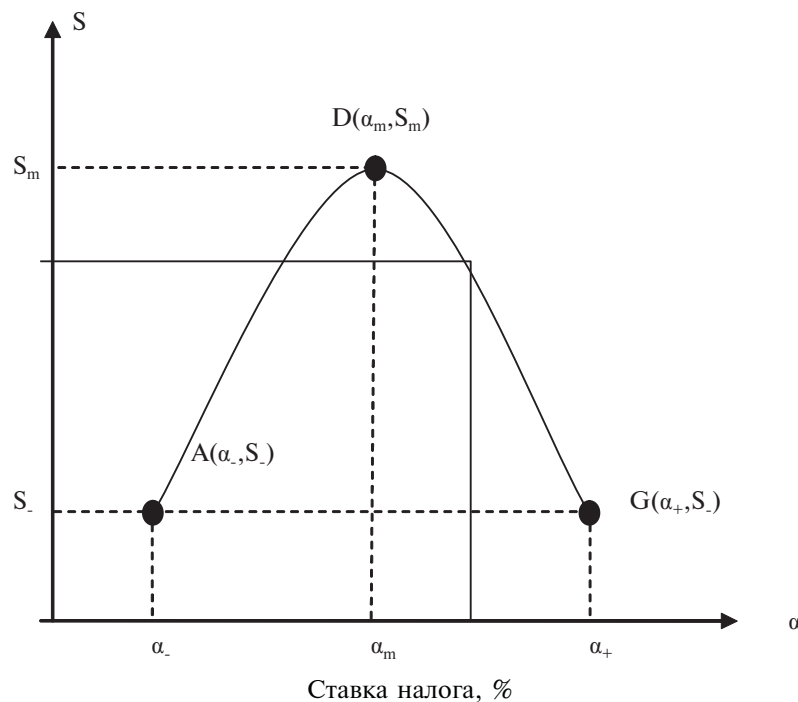


Рис. Кривая Лаффера

Ставки налога на прибыль корпораций в зарубежных странах*

Страна	1985 г.	1986 г.	1987 г.	1991 г.	1996 г.	2001 г.
США	46,0	46,0	40,0	34,0	40,0	15/38
Япония	43,3	43,3	42,0	37,5	51,6	40,0
ФРГ	56,0	56,0	56,0	57,5	58,5/46,1	25,0
Франция	50,0	45,0	44,0	42,0	36,7	34,0
Италия	43,4	43,4	43,4	43,4	53,2	36,0
Великобритания	45,0	35,0	35,0	35,0	33,0	33,0
Канада	36,0	36,0	36,0	28,0	44,6	46,0

* См.: Финансы. 1993. ¹ 1. С. 40; Налоговые системы зарубежных стран: учеб.-метод. пособие / Л.В. Попова [и др.]. М., 2008.

ставки налога на прибыль достаточно высоки (см. таблицу). Например, в США ставка налога на прибыль корпораций до реформы 1986 г. составляла 46%, а в 1987 г. снизилась до 40%. В 1980-1990 гг. в результате проведения налоговых реформ налогообложение прибыли претерпело существенные изменения. В настоящее время налог на прибыль корпораций взимается с чистой прибыли, а ставки установлены в зависимости от налогооблагаемого дохода от 15 до 39%. Снижение ставок налога на прибыль характерно не только для США, но и практически для всех развитых стран, где проводились налоговые реформы. Причем снижение ставок осуществлялось с одновременным сохранением основных налоговых льгот.

В России налогообложение прибыли предприятий, организаций, фирм осуществляется с 1 января 1991 г. и регламентируется законом РФ "О налоге на прибыль предприятий и организаций". На момент принятия закона были установлены ставки налога в зависимости от сферы деятельности. Однако практика применения этого закона привела к необходимости его корректировки, что выразилось в снижении ставок налога - с 45 до 32 % для предприятий и фирм, занимающихся производственной деятельностью, и с 55 до 45 % для фирм, занимающихся посреднической деятельностью, брокерских контор и т.п. Снижение ставок сопровождалось сохранением и увеличением различных льгот, которыми пользовались юридические лица при уплате налога на прибыль (например, предприятия получили право уменьшать налогооблагаемую прибыль на суммы, направляемые на финансирование капитальных вложений, производственного и непромышленного назначения, т.е. на развитие собственной базы, на содержание объектов здравоохранения, взносов на благотворительные цели, в экономические фонды и т.д.).

Следует отметить, что в России налогообложение прибыли юридических лиц имеет свои особенности, связанные со спецификой российского предпринимательства.

Во-первых, ставка налога меняется не в зависимости от суммы прибыли, а в зависимости от сферы его деятельности.

Во-вторых, объект налогообложения не зависит от формы собственности юридического лица и модели его хозяйствования.

В-третьих, существует особенность расчета объекта налогообложения. Для исчисления облагаемой налогом прибыли валовая прибыль увеличивается по сравнению с нормируемой величиной на сумму превышения расходов на оплату труда, включаемых в себестоимость. Норматив величины расходов на оплату труда определяется исходя из фактической среднемесячной оплаты труда работников, но не более четырехкратного размера минимальной заработной платы в РФ, устанавливаемой законом, т.е. четырехкратный размер минимальной заработной платы относится на себестоимость продукции, а превышение идет на увеличение налогооблагаемой прибыли. В 1993 г. был ужесточен порядок налогообложения этих сумм: если фактические расходы на оплату труда не превышали удвоенную нормируемую величину, то превышение облагается по основным ставкам налога на прибыль (32 и 45 %), если есть превышение удвоенной нормируемой величины - то по ставке 50 %.

В-четвертых, есть особенность и в порядке уплаты налога на прибыль в бюджет. С 1 января 1993 г. в целях упорядочения налоговых поступлений в бюджет, а также уменьшения бюджетного дефицита введены авансовые платежи налога на прибыль юридических лиц, т.е. рассчитанные из прибыли, которую только предполагается получить. Разница между суммой налога, подлежащей внесению в бюджет по фактически полученной прибыли, и авансовыми взносами налога за истекший квартал подлежит уточнению, исходя из процента за пользование банковским кредитом, установленного Центральным банком РФ.

Плательщиками налога являются юридические лица - предприятия и организации, в том числе и бюджетные, включая предприятия с иностранными инвестициями, международные объединения и организации, осуществляющие пред-

принимательскую деятельность, филиалы и другие аналогичные подразделения, имеющие отдельный баланс и расчетный счет, иностранные фирмы, осуществляющие предпринимательскую деятельность на территории России.

Налог на прибыль организаций в России формирует доходы бюджетов всех уровней бюджетной системы, и в процессе его реформирования эта роль заметно возрастает. Можно сказать, что это единственный налог в российской налоговой системе, который больше всех других подвергался существенным изменениям.

Реформирование налога на прибыль предприятий и организаций началось еще во втором полугодии 1998 г. Из структуры налога на прибыль обособился в отдельный вид налог на игровой бизнес, ранее прибыль, полученная от игрового бизнеса, облагалась по чрезвычайно высокой ставке - 90 %. Другое крупное изменение касается обложения налогом на прибыль курсовых разниц в 1998 г. Оно вызвано разразившимся в августе 1998 г. финансовым кризисом и резким снижением курса рубля по отношению к другим свободно конвертируемым валютам.

Начиная с января 2002 г. исчисление и взимание налога на прибыль регламентируется

гл. 25 Налогового кодекса РФ части второй "Налог на прибыль организаций". Из всех элементов налога практически без изменения остались "плательщики" налога, остальные претерпели существенные изменения.

¹ *Mirrlees J.* An exploration in the theory of optimum income taxation // *Review of Economic Studies*. 1971. №38. P. 175-208.

² *Harberger A.* The incidence of the corporation income tax // *J. of Political Economy*. 1962. №70. P. 215-250.

³ *Barnett V. E. E.* Slutsky: Mathematical Statistician, Economist, and Political Economist? // *J. of the History of Economic Thought*. 2004. №26. P. 5-18.

⁴ *Hicks J.* The rehabilitation of consumer's surplus // *Review of Economic Studies*. 1941. №9. P. 108-116.

⁵ *Harberger A.* Cit. op.

⁶ *Barnett V.* Cit. op.

⁷ *Hicks J.* Cit. op.

⁸ *Mohring H.* Alternative welfare gain and loss measures // *Western Economic J.* 1971. №9. P. 349-368.

⁹ *Diamond P., McFadden D.* Some uses of the expenditure function in public finance // *J. of Public Economy*. 1974. №3. P. 3-21.

¹⁰ *Ramsey F.* A contribution to the theory of taxation // *Economic J.* 1927. №37. P. 47-61.

Поступила в редакцию 08.01.2010 г.