

Перенос налоговых убытков в странах ОЭСР и БРИКС

Наталья Сергеевна Кострыкина, научный сотрудник лаборатории исследований налоговой политики Института прикладных экономических исследований Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации (г. Москва)

E-mail: kostrykina@ranepa.ru

Елена Владимировна Захаренкова, научный сотрудник лаборатории исследований налоговой политики Института прикладных экономических исследований Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации (г. Москва)

E-mail: zaharenkova@ranepa.ru

Аннотация

Возможность переноса убытков прошлых лет на будущие периоды для целей налогообложения прибыли является важным условием для бизнеса. В связи с этим ограничения на зачет таких убытков, устанавливаемые государством, также оказывают чувствительное воздействие на налогоплательщиков. Цели исследования — сопоставить российские условия переноса убытков с общемировыми, выявить тенденции в этой сфере за последние десять лет, а также сделать выводы о вариантах развития российского подхода. В процессе исследования применялись методы: наблюдение и сбор фактов, анализ и синтез, аналогия, индукция и дедукция, статистические методы, системный подход. Авторы изучили положения налогового законодательства 41 страны, из которых 36 стран — участницы ОЭСР и 5 стран — участницы БРИКС. Кроме того, для выявления актуальных тенденций были рассмотрены как актуальные положения налогового законодательства, так и положения десятилетней давности, а также в ряде случаев и иные изменения законодательства, произошедшие в 2008–2018 гг. Исследование показало, что по состоянию на 2018 г. возможность перенести убыток, полученный организацией в текущем налоговом периоде при исчислении налога на прибыль/доходы, на будущие налоговые периоды предусмотрена во всех странах ОЭСР и БРИКС. При этом только в девяти из 41 страны в выборке существует возможность переноса убытков на предыдущие налоговые периоды. Законодательства многих из рассмотренных стран ограничивают перенос убытков: 28 из 41 страны в выборке ограничивают либо срок переноса, либо размер налоговой базы, против которого могут быть зачтены убытки прошлых лет. Также в рассмотренных странах наблюдается тенденция очевидного ужесточения правил переноса налоговых убытков. Авторы делают вывод о том, что в целом российские правила зачета убытков прошлых лет сопоставимы с общемировыми. В то же время ситуация, когда 50-процентное ограничение на налоговую базу станет постоянным или долгосрочным, явно ухудшит положение бизнеса. По мнению авторов, российские законодатели понимают всю сложность стоящего перед ними вопроса, в связи с чем решения по нему будут крайне осторожными и ситуативными.

Ключевые слова: налогообложение прибыли, перенос убытков, ограничение на перенос убытков, перенос убытков на предыдущие налоговые периоды, зарубежный опыт, страны ОЭСР, БРИКС

JEL: H20, H25, N40

Для цитирования: Кострыкина Н. С., Захаренкова Е. В. Перенос налоговых убытков в странах ОЭСР и БРИКС // Финансовый журнал. 2019. № 6. С. 43–56. DOI: 10.31107/2075-1990-2019-6-43-56.

ВВЕДЕНИЕ

По целому ряду причин результатом финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика не всегда является прибыль, возможно и образование убытков, особенно в период кризисов. Экономисты отмечают, что ключевой характеристикой социально-экономического и политического развития России в 2014 г. стало взаимное наложение нескольких экономических кризисов [Мау В. А., 2015, с. 11]. Данные форм статистической налоговой отчетности № 5-П показывают, что в годы кризисов (2008–2009 гг. и особенно 2014–2015 гг.) накопленный остаток неперенесенного убытка по налогу на прибыль по Российской Федерации в целом возрастает, но в посткризисные годы его существенного снижения не происходит. Объем накопленного остатка неперенесенного убытка в 2014–2018 гг. стал сопоставим с годовой налоговой базой по налогу на прибыль.

Общемировой практикой является то, что в целях компенсации налогоплательщикам экономических потерь понесенные убытки разрешается зачитывать против налогооблагаемой прибыли, полученной в последующие годы. В то же время Минфин России принял меры для обеспечения стабильности бюджета: установление 50-процентного лимита на налоговую базу, в пределах которого может осуществляться зачет убытков прошлых лет на период с 1 января 2017 г. по 31 декабря 2020 г.¹, а также продление данного ограничения до 31 декабря 2021 г. Однако очевидно, что такие меры ухудшают налоговые условия налогоплательщиков, так как ограничение или упразднение возможности переноса убытков снижает инвестиционную активность через повышение требуемой доходности по проектам вследствие сокращения «налогового щита» [Синельников-Мурылев С. Г., Шкребела Е. В., 2011]. В то же время в высших политических кругах неоднократно поднимался вопрос о заморозке налоговой нагрузки и неизменности налоговых условий².

В ходе исследования зарубежного опыта учета убытков, возникших при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль/доходы (*profits tax losses / income tax losses*), нами были проанализированы положения налогового законодательства 41 страны, из которых 36 стран — участницы ОЭСР и 5 стран — участницы БРИКС. Кроме того, для выявления актуальных тенденций рассмотрены аналогичные положения десятилетней давности, а также в ряде случаев и иные изменения законодательства, произошедшие в рамках данного десятилетнего периода.

ПЕРЕНОС УБЫТКОВ НА БУДУЩЕЕ

Возможность перенести убыток, полученный организацией в текущем налоговом периоде при исчислении налога на прибыль/доходы, на будущие налоговые периоды предусмотрена во всех странах ОЭСР и БРИКС. Исключением являются Эстония и Латвия [Deloitte, 2019a], однако и в этих странах это вызвано особенностями применяемой в них модели налогообложения прибыли, а не желанием законодателя ограничить право налогоплательщиков на перенос убытков на будущие периоды³.

¹ Федеральный закон от 30.11.2016 № 401-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации».

² Бут М. Налоговой «заморозкой» Путин устанавливает долгосрочные «правила игры» для бизнеса // ФБА «Экономика сегодня», 25 мая 2018 г. URL: <https://rueconomics.ru/328350-nalogovoi-zamorozkoj-putin-ustanavlivaet-dolgosrochnye-pravila-igry-dlya-biznesa>; Медведев пообещал заморозку налогов // BFM.RU, 26 марта 2019 г. URL: <https://www.bfm.ru/news/410283>.

³ В Латвии и Эстонии налогом на прибыль облагается только прибыль, подлежащая распределению (*distributable profits*), которая определяется по данным финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с локальными стандартами финансовой отчетности (*Latvian / Estonian GAAP*) либо в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (*IAS/IFRS*). При этом какие-либо корректировки финансовой прибыли для целей налогообложения не осуществляются, в частности отсутствует возможность переноса убытков, полученных при исчислении прибыли.

В то же время законодательства многих из рассмотренных стран ограничивают перенос убытков, полученных при исчислении налога на прибыль/доходы.

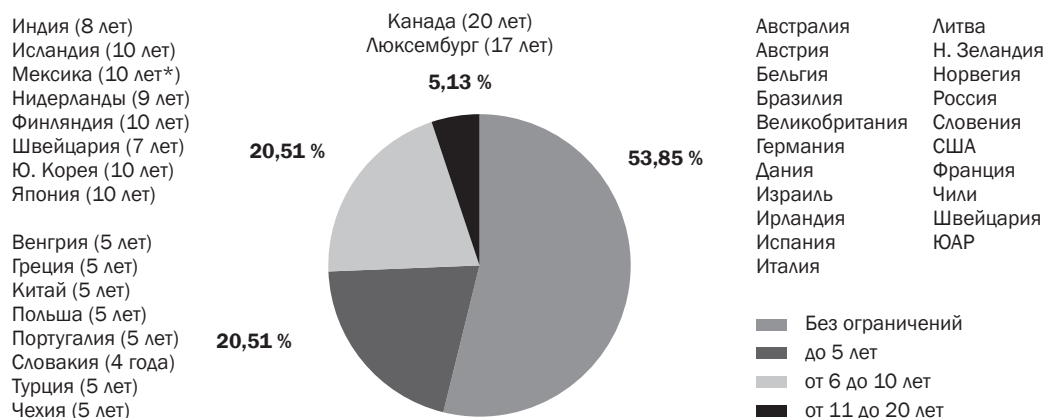
Ограничение срока переноса убытков на будущие налоговые периоды

Один из наиболее распространенных способов ограничения возможностей налогоплательщиков, связанных с переносом убытков на будущие налоговые периоды, — это сужение периода, в рамках которого возможно осуществлять перенос убытка. К примеру, в России до недавнего времени⁴ организации, являющиеся налогоплательщиками налога на прибыль, были вправе осуществлять перенос убытка на будущее в течение десяти лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором такой убыток был получен. Если по истечении десятилетнего периода какой-то убыток все еще оставался, он больше не являлся налоговым активом, не мог более зачитываться против налогооблагаемых доходов. С 2017 г. данное положение отменено, теперь существует возможность переносить убытки прошлых лет на будущие периоды без ограничений по сроку возникновения убытков (для организаций, применяющих общий режим налогообложения⁵). По мнению научного сообщества, широкая распространенность данного ограничения обусловлена соображениями удобства налогового администрирования [Анисимова Л. И. и др., 2008, с. 29].

На рис. 1 представлено распределение стран в зависимости от законодательно установленного максимального срока, в рамках которого возможен перенос убытков на будущие налоговые периоды. Максимальный срок переноса указан для общего случая, значок «*» рядом с названием страны указывает на наличие особенностей для определенных категорий налогоплательщиков, которые раскрываются ниже в тексте статьи.

Рисунок 1

Распределение стран в зависимости от законодательно установленного максимального срока, в рамках которого возможен перенос убытков на будущие налоговые периоды / Allocation of countries according to the maximum period of tax losses carry forward



Источник: составлено авторами / Source: compiled by the authors.

Как видно из рис. 1, почти в половине из рассмотренных стран (46,15 %) установлены временные ограничения на перенос убытков на будущее. При этом 20,51 % составляет

⁴ Данное положение действовало до 01.01.2017 и было изменено Федеральным законом от 30.11.2016 № 401-ФЗ.

⁵ Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения (глава 26.2 НК РФ), вправе осуществлять перенос убытка на будущие налоговые периоды в течение десяти лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток.

группа стран с очень жесткими временными ограничениями: перенос убытков на будущее возможен на срок, не превышающий пять лет включительно. Еще 20,51 % — это страны, в законодательстве которых закреплена возможность переноса убытка на срок в интервале от шести до десяти лет включительно; и 5,13 % стран допускают перенос убытков в рамках 20-летнего периода. В 53,85 % из рассмотренных стран перенос убытка на будущие налоговые периоды осуществляется без ограничений.

Минимальный закрепленный в законодательстве временной интервал для переноса убытков на будущее среди стран ОЭСР действует в Словакии, где налоговый убыток может быть пропорционально перенесен на четыре последовательных года, идущих за годом образования самого убытка, а среди стран, входящих в состав БРИКС, — в Китае (здесь налоговые убытки в общем случае могут быть перенесены на срок до пяти лет, начиная с года, следующего за тем годом, в котором они возникли⁶).

В Мексике для организаций, осуществляющих деятельность, связанную с разведкой и добычей углеводородного сырья в морских водах на глубине 500 м и более, максимальный срок переноса убытка составляет 15 лет.

Установление доли налоговой базы текущего года, в пределах которой может быть зачтен убыток прошлых лет

Еще одним часто применяемым способом ограничения является установление доли налоговой базы, в пределах которой может осуществляться зачет убытков прошлых лет. К примеру, на период с 1 января 2017 г. по 31 декабря 2021 г. в России действует временное ограничение, согласно которому налоговая база по налогу на прибыль за текущий отчетный (налоговый) период не может быть уменьшена на сумму убытков, полученных в предыдущих налоговых периодах, более чем на 50 %⁷.

Действие такого ограничения приводит к тому, что даже если на начало текущего налогового периода налогоплательщик имеет неперенесенный убыток прошлых лет в размере, превышающем налоговую базу по налогу на прибыль до учета убытков прошлых лет за текущий налоговый период, то в текущем году у налогоплательщика все равно возникнет обязанность по начислению налога на прибыль в сумме, составляющей 50 % налоговой базы (до учета убытков прошлых лет) текущего года.

Отметим, что при вступлении в силу гл. 25 НК РФ (01.01.2002) был также установлен лимит на налоговую базу, в пределах которого можно было осуществлять зачет убытков прошлых лет, и он составлял 30 %. Данное ограничение было отменено с 2007 г. Федеральным законом от 6 июня 2005 г. № 58-ФЗ. В 2006 г. в соответствии с этим же законом действовало ограничение в 50 %, не применяемое в свободных экономических зонах [Анисимова Л. И. и др., 2008, с. 28].

Для российских организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения, аналогичного ограничения не существует: они могут зачитывать убытки прошлых лет против 100 % налоговой базы текущего отчетного (налогового) периода (но с учетом 10-летнего ограничения по сроку возникновения убытка, о котором говорилось выше).

На рис. 2 представлено распределение стран в зависимости от законодательно установленной доли налоговой базы текущего года, против которой возможно зачитывать убыток прошлых лет. Значение доли указано для общего случая, значок «*» рядом

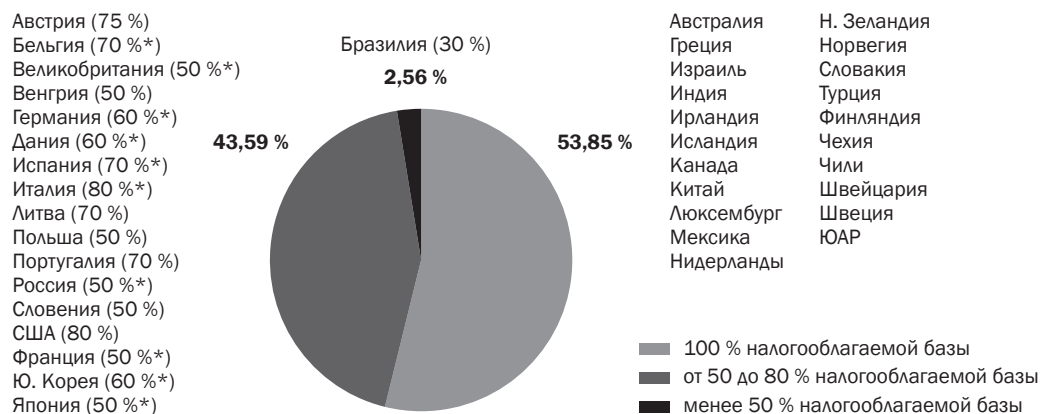
⁶ Увеличенный срок (десять лет), на который могут быть перенесены полученные убытки, доступен для новых/высокотехнологических предприятий, а также для малых и средних предприятий, занимающихся разработкой технологий.

⁷ Данное положение содержится в п. 2.1 ст. 283 НК РФ, который был введен Федеральным законом от 30.11.2016 № 401-ФЗ. Данный пункт применяется в отношении убытков, полученных налогоплательщиками за налоговые периоды, начинающиеся с 1 января 2007 г. Данное ограничение продлено до 31 декабря 2021 г. Федеральным законом от 29.09.2019 №325-ФЗ.

с названием страны указывает на наличие особенностей для определенных категорий налогоплательщиков, которые раскрываются ниже в тексте статьи.

Рисунок 2

Распределение стран в зависимости от законодательно установленной максимальной доли налоговой базы текущего года, против которого возможно зачитывать убыток прошлых лет / Allocation of countries according to the maximum share of the current year's profit allowed to be offset against historical tax losses



Источник: составлено авторами / Source: compiled by the authors.

По состоянию на 2018 г. законодательство чуть больше половины (53,85 %) рассмотренных государств позволяет налогоплательщикам зачитывать убытки прошлых лет против 100 % налоговой базы текущего года. В тех государствах, где 100-процентный зачет убытков невозможен, ограничение варьируется от 30 до 80 %, при этом в большинстве рассмотренных стран (17 из 18) такое ограничение находится в диапазоне от 50 до 80 %.

При этом в ряде государств действуют дополнительные льготные условия. К примеру, в Италии, несмотря на общее ограничение в 80 %, убытки, понесенные в течение первых трех лет деятельности, могут быть использованы против 100 % налогооблагаемого дохода [Deloitte, 2019б]. А в Южной Корее и Японии аналогичное общее ограничение на зачет убытков в размере 60 % (Южная Корея) и 50 % (Япония) не распространяется на представителей малого и среднего бизнеса и ряд других компаний [Deloitte, 2019в]. Кроме того, для иностранных корпораций в Южной Корее ограничение на зачет убытков составляет 80 % от налогооблагаемого дохода текущего года.

В Великобритании, Германии, Дании и Франции зачет убытка производится против 100 % налоговой базы (рассчитанной до зачета убытков прошлых лет) в пределах порогового значения, выраженного в национальной валюте. Так, в Великобритании убытки в пределах 5 млн фунтов стерлингов в год могут быть зачтены против налогооблагаемых доходов без ограничений на то, какую долю налоговой базы они составляют; сверх же указанного порогового значения они зачитываются в пределах 50 % прибыли текущего года. В Германии и Франции убытки прошлых лет могут быть зачтены против налогооблагаемой прибыли текущего налогового периода в пределах 1 млн евро без ограничений плюс 60 % (Германия) / 50 % (Франция) налогооблагаемой прибыли, превышающей 1 млн евро. В результате оставшиеся 40 % (Германия) / 50 % (Франция) налогооблагаемой прибыли, превышающей 1 млн евро, облагаются налогом. В Дании зачет убытков в полном объеме ограничен суммой 8 млн датских крон (на 2018 г.). Если размер убытков

превышает данное значение, оставшаяся сумма может быть зачтена в пределах 60 % от налогооблагаемого годового дохода [Deloitte, 2019г].

В Бельгии начиная с 2019 г. действует ограничение на перенос убытков, которое похоже на ограничение, действующее в Великобритании, Германии, Дании и Франции, но имеет свои особенности. В Бельгии компании с налоговой базой, превышающей 1 млн евро, путем ограничения определенных вычетов (*deductions*)⁸ рассчитывают минимальную налоговую базу (*minimum tax base*). Вычеты, подлежащие ограничению, могут быть зачтены только против 70 % налоговой базы, превышающей 1 млн евро [Deloitte, 2019д]. Оставшиеся 30 % налоговой базы будут полностью облагаться налогом. К вычетам, подлежащим ограничению, помимо убытков прошлых лет, подлежащих переносу на будущее, относятся также (а) вычет полученных дивидендов, подлежащий переносу на будущее (*dividends-received deduction carried forward*), (б) инновационный вычет, подлежащий переносу на будущее (*innovation income deduction carried forward*) и (с) вычет вмененных процентов (*notional interest deduction*).

В Испании убытки прошлых лет в общем случае могут быть зачтены в пределах 70 % налоговой базы до учета резерва на капитализацию (*capitalization reserve*). Для налогоплательщиков, чей оборот за предыдущие 12 месяцев находится в пределах от 20 млн до 60 млн евро, ограничение составляет 50 %; для налогоплательщиков, чей оборот за предыдущие 12 месяцев превышает 60 млн евро, оно составляет 25 %. В любом случае убыток прошлых лет в пределах 1 млн евро зачитывается без ограничений по налоговой базе (аналогично Германии и Франции).

Следует отметить, что в России действующее временное ограничение на возможность зачета убытков прошлых лет против не более чем 50 % налоговой базы текущего года распространяется на всех налогоплательщиков налога на прибыль. В то же время следует учесть, что в России значительное количество компаний, относящихся к малому и среднему бизнесу, применяют упрощенную систему налогообложения. К примеру, согласно строке 2000 формы статистической налоговой отчетности 5-УСН, составленной по итогам 2017 г.⁹, количество налогоплательщиков-организаций, представивших налоговые декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, составило 1 472 070 единиц. Для сравнения, в том же 2017 г. количество организаций, представивших декларации по налогу на прибыль (стр. 1220 разд. А ф. 5-П¹⁰), составило 1 116 900 единиц. Если суммировать число налогоплательщиков УСН и налогоплательщиков налога на прибыль в России в 2017 г., то организации, уплачивающие УСН, составляли 56,9% от данного числа, а налогоплательщики налога на прибыль — 43,1%. Как указано выше, организации, применяющие УСН, могут зачитывать убытки прошлых лет против 100 % налоговой базы текущего года. Одним из критериев, позволяющих организации применять УСН, является непревышение ее доходов суммы 150 млн руб. в течение отчетного (налогового) периода¹¹. Таким образом, можно говорить о том, что в России для предприятий малого и частично среднего бизнеса также действуют более льготные по сравнению с общими условия для переноса убытков прошлых лет¹².

⁸ Вычеты (*deductions*), а не расходы (*expenses*).

⁹ Отчет о налоговой базе и структуре начислений по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения по итогам 2017 года. URL: https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/7607176/.

¹⁰ Отчет о налоговой базе и структуре начислений по налогу на прибыль организаций по состоянию на 01.01.2018. URL: https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/6911382/.

¹¹ П. 4 ст. 346.13 НК РФ.

¹² Здесь мы исходим из того, что при современных темпах инфляции в России ограничение срока переноса убытков десятью годами является более приемлемым для налогоплательщика, чем возможность зачета убытков прошлых лет против не более чем 50 % налоговой базы текущего налогового периода. Особенно если учесть, что организации, относящихся к малому и среднему бизнесу, вряд ли смогут себе позволить получить налоговые убытки такого размера, что их невозможно зачесть в течение десяти лет.

Тенденции за последние десять лет в подходах к ограничению порядка переноса убытков прошлых лет на будущие периоды

На рис. 3 и 4 представлено распределение стран по состоянию на 2008 и 2018 гг. в зависимости от максимального срока, на который возможно перенести убыток на будущее, и доли налоговой базы текущего года, против которой может быть зачтен убыток прошлых лет¹³.

При сравнении положений законодательства за 2008 и 2018 гг. обнаруживается, что 14 стран из общего перечня поменяли условия переноса убытков.

В 2008 г. величину налоговой базы, против которой могут быть зачтены убытки прошлых лет, ограничивали только шесть стран из рассмотренной выборки: Австрия, Бразилия, Германия, Италия, Польша и Словения. К 2018 г. к ним добавились еще десять стран: Великобритания, Венгрия, Франция, Россия, Япония, Дания, Испания, Португалия, США и Южная Корея. Таким образом, по состоянию на 2018 г. 16 из 41 рассмотренной страны ограничивали долю налоговой базы, против которой возможно было осуществлять зачет убытков прошлых лет. При этом в состав таких стран входят крупнейшие экономики мира, такие как США, Япония, Германия, Великобритания, Франция.

Ни одна из рассматриваемых стран, которые в 2008 г. ограничивали долю налоговой базы текущего года, против которой могут быть зачтены убытки прошлых лет, не отменила данное ограничение к 2018 г.

Таким образом, по данному параметру условия для налогоплательщиков ухудшились за последние десять лет.

В пяти странах за указанный отрезок времени *изменился срок переноса убытков прошлых лет*: в Италии — с пяти лет до «без ограничений», в Словакии — с пяти до четырех лет, в Испании — с 15 лет до «без ограничений», в России — с десяти лет до «без ограничений» и в США — с 20 лет до «без ограничений».

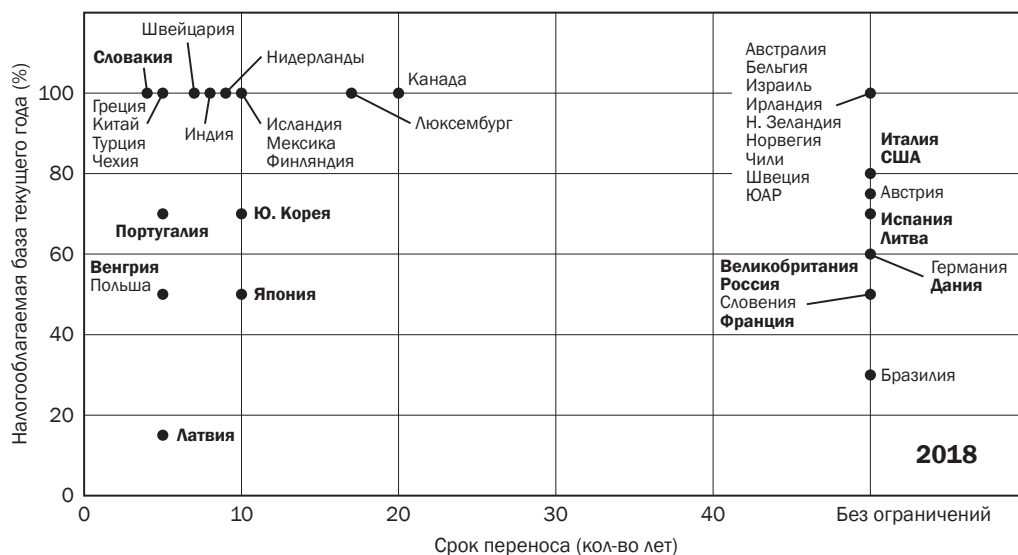
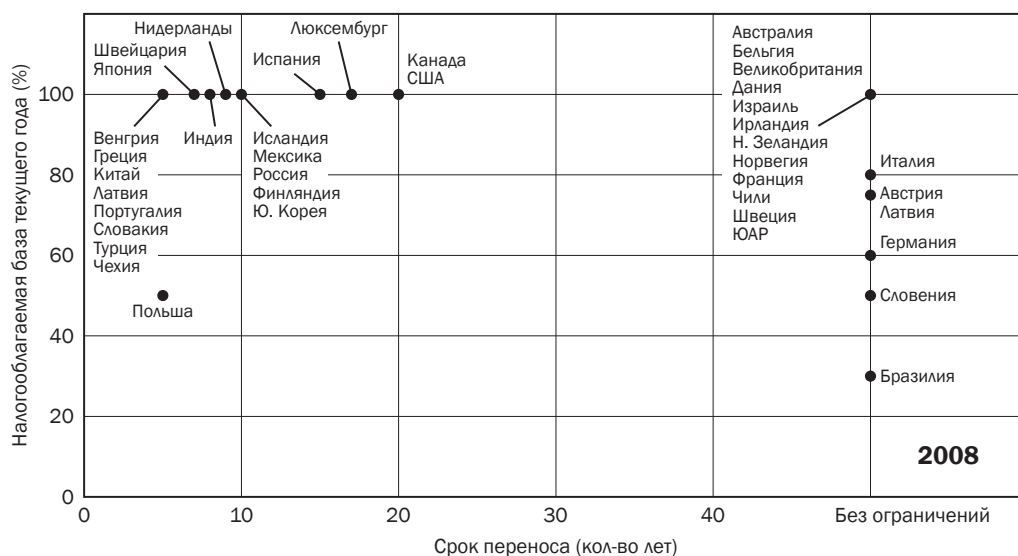
При этом Испания, Италия и США произвели замену ограничения срока на ограничение доли налоговой базы. Но если принять во внимание продолжительность существовавшего в Испании в 2008 г. срока, на который разрешалось переносить убытки — 15 лет, а также описанные выше ограничения доли налоговой базы, против которой могут быть зачтены убытки прошлых лет (которые для крупного бизнеса доходят до 25 %), то можно говорить об ужесточении условий по переносу убытков прошлых лет для налогоплательщиков.

Что касается США, то, мнению авторов, следующие факторы в совокупности приводят к ужесточению условий по переносу убытков прошлых лет для большинства налогоплательщиков США:

- отмена возможности переносить убытки на предыдущие налоговые периоды начиная с 2018 г.;
- 80-процентное ограничение на налоговую базу, которое действует с 2018 г., касается каждого налогоплательщика, у которого есть убытки прошлых лет, и приводит к повышению для него эффективной налоговой ставки;
- большинство налогоплательщиков не выиграют от того, что срок переноса убытков был увеличен с 20 лет до «без ограничений». Интуитивно можно предположить, что в общем случае только очень крупный бизнес может позволить себе такой срок окупаемости проекта.

¹³ Отметим, что на рисунках представлены срезы по состоянию на 2008 г. и по состоянию на 2018 г. Если в промежутке между этими годами были дополнительные изменения рассматриваемых показателей, то на диаграмме это не отображено.

Распределение стран в зависимости от максимального срока, на который возможно перенести убыток на будущее, и доли налоговой базы текущего года, против которой может быть зачтен убыток прошлых лет (по состоянию на 2008 и на 2018 гг.) / Allocation of countries according to the maximum period of tax losses carryforward and maximum share of the current year's profit allowed to be offset against historical tax losses (as of 2008 and 2018).



Примечание: на рис. 4 жирным шрифтом выделены те страны, налоговое законодательство которых претерпело изменение за последние десять лет / Note: in fig. 4 the gray background indicates those countries whose tax laws have changed over the past ten years.

Источник: составлено авторами / Source: compiled by the authors.

Произвести оценку изменений условия для Италии представляется более сложным. Здесь необходимо сравнить, что более обременительно для налогоплательщиков: возможность

переносить убытки на будущее только на пять лет, но без ограничений на налоговую базу (2008 г.) или без ограничений по срокам, но зачитываться они будут только в пределах 80 % налоговой базы текущего года. Для выводов нужно принять во внимание такие факторы, как ставка инфляции, размер налогового убытка, а также ежегодные значения налоговой базы конкретного налогоплательщика.

Что касается России, то если 50-процентное ограничение на налоговую базу действительно окажется временной мерой, т. е. будет действовать только до 2021 г., то можно говорить о том, что в России произошло улучшение общих условий по переносу убытков на будущие периоды вследствие отмены десятилетнего ограничения на срок переноса убытков на будущие периоды. Если же данное ограничение из временного станет постоянным, то это ухудшит условия по переносу убытков для большинства налогоплательщиков.

Таким образом, если обобщать изменения в регулировании порядка переноса убытков за последние десять лет, то можно отметить тренд на ужесточение условий для налогоплательщиков в большинстве из рассматриваемых стран.

Перенос убытков на предыдущие налоговые периоды

В ряде стран с развитой экономикой помимо переноса убытков на будущее у компаний существует возможность их переноса на предыдущие налоговые периоды, т. е. возможность зачета убытка текущего налогового периода против налоговой базы предшествующих убыточному периоду нескольких лет.

Следует отметить, что если перенос убытков на будущие периоды является общераспространенной практикой, то перенос убытков на предыдущие налоговые периоды реализован только в небольшом количестве стран: в большей части стран ОЭСР такая возможность не предусмотрена, и такое право полностью отсутствует в странах БРИКС. По состоянию на 2018 г. из 41 рассмотренной страны перенос убытков на предыдущие налоговые периоды возможен только в девяти государствах, а именно: в Великобритании, Германии, Ирландии, Канаде, Нидерландах, Норвегии, Франции, Южной Корее и Японии.

Следует отметить, что право переноса убытков на прошлые периоды часто сопровождается рядом ограничительных мер, среди которых можно выделить следующие:

- перенос убытков на предыдущие налоговые периоды, как правило, распространяется на небольшой временной интервал (по сравнению с переносом убытков на будущее) и в большинстве случаев, а именно в 77,8 % стран, применяющих возможность переноса назад, составляет один год (максимум — три года в соответствии с канадским налоговым законодательством);

- перенос убытков ограничен конкретной пороговой суммой (Германия, Франция);

- перенос убытков назад допустим только для представителей малого и среднего бизнеса (Южная Корея, Япония);

- перенос убытков назад возможен в целях зачета против прибыли за последние годы только в случае полного прекращения деятельности организации (Норвегия, Япония).

В целях содействия бизнесу в преодолении последствий экономического кризиса 2008–2009 гг. в ряде стран были изменены правила переноса убытков на предыдущие налоговые периоды. Можно выделить следующие примеры:

- В **Великобритании** срок переноса убытков на предыдущие налоговые периоды был увеличен с одного года до трех лет для торговых убытков, полученных в отчетных периодах, заканчивающихся в период с 24 ноября 2008 г. до 23 ноября 2010 г. Кроме того, торговый убыток, полученный в этом периоде, мог быть зачтен против всей налоговой базы (*set off against total profit*), тогда как обычно убытки могут быть зачтены только при продолжении компании той же самой деятельности. При этом величина убытка, которая могла бы

быть перенесена на ближайший предыдущий налоговый период (*immediately preceding accounting period*), не ограничивалась верхним пороговым значением. Что касается двух более ранних налоговых периодов, то максимальная величина торгового убытка, которая могла быть перенесена на каждый из таких налоговых периодов, составляла 50 тыс. фунтов стерлингов¹⁴.

— В **Голландии** компании могли воспользоваться возможностью перенести убытки, понесенные в 2009, 2010 и 2011 гг., назад на три предыдущих налоговых периода в сумме, не превышающей 10 млн евро в год. Оставшиеся после переноса на предыдущие налоговые периоды убытки могли быть перенесены на шесть последующих налоговых периодов. Обычно период перенесения убытков составляет один год в случае переноса назад и девять лет при переносе на будущие периоды.

— В **Норвегии** были введены временные положения, дающие возможность компаниям переносить на два предыдущих налоговых периода убытки, понесенные в 2008 и 2009 гг., в сумме, не превышающей 20 млн норвежских крон (\approx 2 млн евро) в год. Обычно возможность переносить убытки на предыдущие налоговые периоды есть только у компаний, прекращающих свою деятельность.

В США срок переноса убытков был в общем случае увеличен с двух до пяти лет в отношении убытков, полученных в 2008 и 2009 налоговых периодах¹⁵.

Представленная ниже табл. 1 приводит сравнение положений налогового законодательства в отношении переноса убытков на прошлые налоговые периоды в 2008 и 2018 гг.

Таблица 1

**Сравнение положений налогового законодательства
в отношении переноса убытков
на прошлые налоговые периоды в 2008 и 2018 гг. /
Legislative provisions for carry back of tax losses: 2008 vs 2018**

Страна	2008 г.		2018 г.	
	Срок переноса	Ограничения/Примечания	Срок переноса	Ограничения/Примечания
Велико-британия	1 год / 3 года	Торговые убытки могут быть использованы в целях уменьшения прочих доходов налогоплательщика и прироста капитала в предыдущем году при условии, что деятельность компании не изменилась (<i>company was carrying on with the same trade</i>). Компании, понесшие убытки в год прекращения деятельности, могут зачесть их против общей прибыли, полученной ими за три предыдущие года. Срок переноса убытков на предыдущие налоговые периоды был увеличен с одного года до трех лет для торговых убытков, полученных в отчетных периодах, заканчивающихся в период с 24 ноября 2008 г. до 23 ноября 2010 г. (см. выше по тексту) [Ernst & Young, 2008]	1 год / 3 года	Торговые убытки могут быть использованы в целях уменьшения прочих доходов налогоплательщика и прироста капитала в предыдущем году, при условии что деятельность компании не изменилась. Компании, понесшие убытки в год прекращения деятельности, могут зачесть их против общей прибыли, полученной ими за три предыдущие года [Ernst & Young, 2017]
Германия	1 год	Перенос убытков назад ограничен суммой в размере 511,5 тыс. евро [Ernst & Young, 2008]	1 год	Перенос убытков назад ограничен суммой в размере 1 млн евро

¹⁴ Carry back a trading loss / Association of Chartered Certified Accountants. URL: <https://www.accaglobal.com/uk/en/technical-activities/technical-resources-search/2011/september/company-losses.html#Carry-back-a-trading-loss>; Finance Act 2009 / Parliament of the United Kingdom. URL: https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2009/10/pdfs/ukpga_20090010_en.pdf?view=interweave.

¹⁵ Worker, Home Ownership, and Business Assistance Act of 2009, H.R.3548 / Congress.gov. URL: <https://www.congress.gov/bill/111th-congress/house-bill/3548>.

Страна	2008 г.		2018 г.	
	Срок переноса	Ограничения/Примечания	Срок переноса	Ограничения/Примечания
Ирландия	1 год	—	1 год / 3 года	На три года назад могут быть перенесены только убытки, образованные в течение 12 месяцев после принятия компанией решения о прекращении деятельности (terminal losses) [Ernst & Young, 2017]
Канада	3 года	—	3 года	—
Нидерланды	1 год*	—	1 год	—
Норвегия	2 года	Действует в отношении тех убытков, что были понесены компанией в год прекращения деятельности	2 года	Действует в отношении тех убытков, что были понесены компанией в год прекращения деятельности
США	От 2 до 10 лет	В общем случае убытки переносились на два года назад. Убытки, вошедшие в отдельный строго ограниченный перечень, могли быть перенесены назад на срок до десяти лет [Ernst & Young, 2008]	—	Перенос убытков назад отменен в отношении убытков, образованных в налоговые годы, заканчивающиеся после 31 декабря 2017 г. [Ernst & Young, 2017]
Чили**	Без ограничений	—	—	—
Франция	3 года	Компании имеют возможность на перенос убытков назад, в результате которого убытки будут зачтены против нераспределенной прибыли организации за три предыдущих финансовых года, что в результате приводит к образованию кредита, равного величине убытка, умноженного на текущую ставку налога на прибыль корпораций, но ограниченного суммой налога на прибыль, уплаченного за последние три года [Ernst & Young, 2008]	1 год	Компании имеют возможность на перенос убытков назад, в результате которого убытки будут зачтены против нераспределенной прибыли организации за предыдущий финансовый год в сумме, не превышающей 1 млн евро*** [Ernst & Young, 2017]
Южная Корея	1 год	Перенос убытков назад допустим для представителей малого и среднего бизнеса	1 год	Перенос убытков назад допустим для представителей малого и среднего бизнеса
Япония	1 год	Перенос убытков назад приостановлен в отношении финансовых лет, заканчивающихся в период с 1 апреля 1992 г. по 31 марта 2018 г. Однако это ограничение не распространяется на чистые операционные убытки отдельных компаний малого и среднего бизнеса. Также перенос убытков на предыдущий налоговый период возможен в случае принятия компанией решения о прекращении деятельности [Ernst & Young, 2017]		

* До 1 января 2007 г. существовала возможность переносить убытки текущего налогового периода на три предыдущих года.

** Перенос убытков на предыдущие налоговые периоды перестал быть возможным с 1 января 2017 г.

*** Новое правило переноса убытков на предыдущие налоговые периоды относится к налоговым периодам (fiscal years), заканчивающимся 21 сентября 2011 г. и позже.

Источники: составлено авторами на основании данных отчетов консалтинговых компаний PwC, EY, KPMG, Deloitte / Sources: compiled by the authors and based on reports of consulting companies (PwC, EY, KPMG, Deloitte).

Следует отметить, что за последние десять лет в отношении переноса убытков на предыдущие налоговые периоды также отмечается тенденция на ужесточение условий.

1. За последние десять лет новых стран, которые бы ввели в свою налоговую систему механизм переноса убытков на предыдущие налоговые периоды, не появилось.

2. США и Чили, в которых в 2008 г. существовала возможность переноса убытков на предыдущие налоговые периоды, отменили ее к 2018 г.: начиная с 2017 г. в Чили и с 2018 г. — в США.

3. Во Франции в 2011 г. сократился срок переноса убытков на предыдущие налоговые периоды с трех лет до одного года. То же самое произошло и в Нидерландах незадолго до периода, который входит в рамки данного анализа: с 1 января 2007 г. перенос убытков назад возможен только на один год вместо ранее установленных трех лет.

ВЫВОДЫ

Общие условия для переноса убытков, существующие в России, соответствуют практике большинства стран ОЭСР и БРИКС. В России, как и во всех рассмотренных странах, существует возможность для переноса налоговых убытков на будущие периоды. Причем так же, как и в 22 других странах (из 41 в выборке), данная возможность с недавнего времени предоставляется налогоплательщикам налога на прибыль без ограничений по сроку. В России, как и во многих других из рассмотренных стран, фактически имеются более льготные условия для малого бизнеса, однако реализуются они по-иному. Если в Бельгии, Великобритании, Германии, Дании, Испании, Франции, Южной Корее и Японии существуют более льготные условия по зачету убытков прошлых лет в рамках общей системы налогообложения, то в России действует особый режим налогообложения для малого бизнеса — упрощенная система налогообложения, — в рамках которой убытки прошлых лет принимаются к зачету без процентных ограничений на налоговую базу. В России так же, как и в большинстве других рассмотренных стран (32 из 41), отсутствует возможность переноса убытков текущего налогового периода на предыдущие. И, несмотря на всю прогрессивность этой меры, ее экономическую справедливость и привлекательность для налогоплательщиков, вряд ли она будет введена в России без кардинальной перестройки налоговой системы. На данный момент региональная часть налога на прибыль является существенной составляющей региональных бюджетов, и опыт с консолидированными группами налогоплательщиков показал, насколько чувствительны некоторые регионы к непредсказуемым изменениям налогооблагаемой базы по налогу на прибыль. Возможность справляться с неопределенностью относительно еще и нескольких предыдущих налоговых периодов требует существенно большей бюджетной устойчивости, которой, по-видимому, не хватает даже ряду крупнейших экономик.

В настоящее время Россия стоит перед следующей развилкой: сделать или нет правило, по которому только половина прибыли текущего периода может быть уменьшена на убытки прошлых лет, постоянным (ввести его на продолжительный срок). С точки зрения бюджета в пользу первого говорит объем накопленного остатка неперенесенных убытков прошлых лет, который в 2014–2018 гг. стал сопоставим с годовой налоговой базой по налогу на прибыль. Однако данная мера ухудшает налоговые условия для бизнеса, так как фактически увеличивает эффективную ставку по налогу на прибыль и, кроме того, нарушает обещание «неизменности налоговых условий». В связи с вышеизложенным для объективной оценки последствий от введения постоянного/долгосрочного 50-процентного ограничения необходимо понимать, к какому снижению деловой активности это приведет (особенно в условиях экономического кризиса, санкций и прочего). В любом случае решение по данному вопросу будет еще и показателем ориентированности налоговой системы России: ориентирована ли она на создание стабильных налоговых условий, когда государство берет на себя ответственность за их поддержание, либо в сложных экономических ситуациях бремя перекладывается на бизнес.

На наш взгляд, российские законодатели понимают всю сложность стоящего перед ними вопроса, в связи с чем решения по нему будут крайне осторожными и выверенными. Продление данного ограничения еще на год (будет действовать до 31.12.2021) как раз и является таким: с одной стороны, оно обеспечивает стабильность бюджета, с другой стороны — ограничение продлено только на один год во избежание сильного недовольства в бизнес-кругах.

Список источников

Анисимова Л. И., Малинина Т. А., Шкробела Е. В. Налог на прибыль организаций: основные проблемы и направления совершенствования. Т. 1 / Институт экономики переходного периода. М.: ИЭПП, 2008. 304 с.

Мау В. А. Социально-экономическая политика России в 2014 году: выход на новые рубежи? // Вопросы экономики. 2015. № 2. С. 5–31.

Синельников-Мурылев С. Г., Шкробела Е. В. Совершенствование налога на прибыль в Российской Федерации в среднесрочной перспективе / Научные труды Ин-та экономической политики им. Е.Т. Гайдара № 149Р. М.: Изд-во Института Гайдара, 2011.

Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning / OECD. 2011. URL: <https://www.oecd.org/ctp/corporatelossutilisationthroughaggressivetaxplanning.htm>.

International Tax. Belgium Highlights 2019 / Deloitte. URL: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-belgiumhighlights-2019.pdf>.

International Tax. Denmark Highlights 2019 / Deloitte. URL: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-denmarkhighlights-2019.pdf>.

International Tax. Japan Highlights 2019 / Deloitte. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-japanhighlights-2019.pdf>.

International Tax. Italy Highlights 2019 / Deloitte. URL: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-italyhighlights-2019.pdf?nc=1>.

International Tax. Latvia Highlights 2019 / Deloitte. URL: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-latviahighlights-2019.pdf?nc=1>.

The 2008 worldwide corporate tax guide / Ernst & Young. URL: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_corporate_tax_guide_2008/\\$FILE/WCTG_2008_Worldwide_Corporate_Tax_Guide.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_corporate_tax_guide_2008/$FILE/WCTG_2008_Worldwide_Corporate_Tax_Guide.pdf).

Worldwide Corporate Tax Guide 2017 / Ernst & Young. URL: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_Corporate_Tax_Guide_2017/\\$FILE/Worldwide%20Corporate%20Tax%20Guide%202017.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_Corporate_Tax_Guide_2017/$FILE/Worldwide%20Corporate%20Tax%20Guide%202017.pdf).

Поступила в редакцию 29 августа 2019 г.
Принята к публикации 12 декабря 2019 г.

DOI: 10.31107/2075-1990-2019-6-43-56

Transfer of Tax Losses in OECD and BRICS Countries

Natalya S. Kostrykina¹ (e-mail: kostrykina@ranepa.ru)

¹ Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration (RANEPA), Moscow 119571, Russian Federation

Elena V. Zakharenkova¹ (e-mail: zaharenkova@ranepa.ru)

¹ Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration (RANEPA), Moscow 119571, Russian Federation

Abstract

For a number of reasons, businesses are not always profitable and can often be loss making. Thus, the carryforward of tax losses is a common practice across the world.

According to the tax statistics (form No. 5-P), during the economic crisis of 2014–2015, the cumulative balance of unutilized corporate tax losses in the Russian Federation as a whole increased dramatically. Moreover, there was no significant decrease in its volume in the following years of 2016–2018. In 2014–2018, the cumulative balance of unutilized corporate tax losses became comparable with the annual corporate tax base.

Under these circumstances, the Russian Ministry of Finance put restrictions on the carryforward of tax losses. For the period from January 1, 2017 to December 31, 2021, only up to 50 % of the corporate tax base for the year could be offset against the tax losses carried forward.

It is obvious that the restrictions on the utilization of tax losses affect the position of businesses in terms of taxes. In the meantime, it has been repeatedly articulated by the Russian President and the Government that the tax burden should not be raised and the tax conditions should be stable.

In these circumstances, it is of current interest to analyze whether the Russian conditions of tax loss carryforward are unique or similar to international practice. In this regard, the analysis of international trends on tax loss carryforward and their comparison with Russian practice are of academic interest.

Keywords: profit taxation, tax loss carry forward, tax loss carry back, foreign experience, OECD member countries, BRICS

JEL: H20, H25, N40

For citation: Kostrykina N.S. Zakharenkova E.V. Transfer of Tax Losses in OECD and BRICS Countries. *Financial Journal*, 2019, no. 6, pp. 43–56 (In Russ.). DOI: 10.31107/2075-1990-2019-6-43-56.

References

- Anisimova L.I., Malinina T.A., Shkrebela E.V. (2008). Corporate Income Tax: Main Issues and Ways of Improvement. Institute for the Economy in Transition, 304 p. (In Russ.).
- Deloitte (2019a). International Tax, Latvia Highlights 2019. Available at: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-latviahighlights-2019.pdf?nc=1>.
- Deloitte (2019b). International Tax, Italy Highlights 2019. Available at: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-italyhighlights-2019.pdf?nc=1>.
- Deloitte (2019b). International Tax, Japan Highlights 2019. Available at: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-japanhighlights-2019.pdf>.
- Deloitte (2019r). International Tax, Denmark Highlights 2019. Available at: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-denmarkhighlights-2019.pdf>.
- Deloitte (2019a). International Tax, Belgium Highlights 2019. Available at: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-belgiumhighlights-2019.pdf>.
- Ernst & Young (2008). The 2008 Worldwide Corporate Tax Guide. Available at: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_corporate_tax_guide_2008/\\$FILE/WCTG_2008_Worldwide_Corporate_Tax_Guide.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_corporate_tax_guide_2008/$FILE/WCTG_2008_Worldwide_Corporate_Tax_Guide.pdf).
- Ernst & Young (2017). Worldwide Corporate Tax Guide 2017. Available at: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_Corporate_Tax_Guide_2017/\\$FILE/Worldwide%20Corporate%20Tax%20Guide%202017.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_Corporate_Tax_Guide_2017/$FILE/Worldwide%20Corporate%20Tax%20Guide%202017.pdf).
- Mau V.A. (2015). Russia's Social and Economic Policy in 2014: Finding New Frontiers. *Voprosy Ekonomiki*, no. 2, pp. 5–31 (In Russ.).
- OECD (2011). Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning. OECD Publishing. Available at: <https://www.oecd.org/ctp/corporatelossutilisationthroughaggressivetaxplanning.htm>.
- Sinelnikov-Murylev S.G., Shkrebela E.V. (2011). Improving of Income Tax in the Russian Federation in the Medium Term Prospect. Scientific Works of Gaidar Institute for Economic Policy no 149P. Moscow: Gaidar Institute Publ. (In Russ.).

Приложение. Источники статистических данных / Attachment. Sources of statistical data

- Worldwide Tax Summaries. Corporate Taxes 2010-2011 / PricewaterhouseCoopers. URL: [http://taxsummaries.pwc.com/vwLUFiles/Archive_WWTS_Corporate_Taxes_2010-11/\\$file/PwC%20WWTS%20-%20Corporate%20Summaries%202010-11.pdf](http://taxsummaries.pwc.com/vwLUFiles/Archive_WWTS_Corporate_Taxes_2010-11/$file/PwC%20WWTS%20-%20Corporate%20Summaries%202010-11.pdf).
- Worldwide Tax Summaries. Corporate Taxes 2011-2012 / PricewaterhouseCoopers. URL: [http://taxsummaries.pwc.com/vwLUFiles/Archive_WWTS_Corporate_Taxes_2011-12/\\$file/PwC%20WWTS%20-%20Corporate%20Summaries%202011-12.pdf](http://taxsummaries.pwc.com/vwLUFiles/Archive_WWTS_Corporate_Taxes_2011-12/$file/PwC%20WWTS%20-%20Corporate%20Summaries%202011-12.pdf).
- Worldwide Tax Summaries. Corporate Taxes 2013-2014 / PricewaterhouseCoopers. URL: [http://taxsummaries.pwc.com/vwLUFiles/Archive_WWTS_Corporate_Taxes_2013-14/\\$file/pwc-worldwide-tax-summaries-corporate-2013-14.pdf](http://taxsummaries.pwc.com/vwLUFiles/Archive_WWTS_Corporate_Taxes_2013-14/$file/pwc-worldwide-tax-summaries-corporate-2013-14.pdf).
- Worldwide Tax Summaries. Corporate Taxes 2015-2016 / PricewaterhouseCoopers. URL: [http://taxsummaries.pwc.com/vwLUFiles/Archive_WWTS_Corporate_Taxes_2015-16_PDF/\\$file/pwc-worldwide-tax-summaries-corporate-2015-16.pdf](http://taxsummaries.pwc.com/vwLUFiles/Archive_WWTS_Corporate_Taxes_2015-16_PDF/$file/pwc-worldwide-tax-summaries-corporate-2015-16.pdf).
- Worldwide Tax Summaries. Corporate Taxes 2016-2017 / PricewaterhouseCoopers. URL: <https://www.pwc.com/gr/en/publications/assets/worldwide-tax-summaries-corporate-taxes-2016-17.pdf>.
- Worldwide Tax Summaries. Corporate Taxes 2017-2018 / PricewaterhouseCoopers. URL: <https://www.pwc.com/gx/en/tax/corporate-tax/worldwide-tax-summaries/pwc-worldwide-tax-summaries-corporate-taxes-2017-18-europe.pdf>.
- Worldwide Tax Summaries. Corporate Taxes 2018-2019 / PricewaterhouseCoopers. URL: [http://taxsummaries.pwc.com/vwLUFiles/Archive_WWTS_Corporate_Taxes_2018-19_PDF/\\$file/PwC%20WWTS%20-%20Corporate%20Taxes%202018-19.pdf](http://taxsummaries.pwc.com/vwLUFiles/Archive_WWTS_Corporate_Taxes_2018-19_PDF/$file/PwC%20WWTS%20-%20Corporate%20Taxes%202018-19.pdf).

Received 29.08.2019

Accepted for publication 12.12.2019