



DOI: 10.22363/2313-2337-2019-23-3-429-447

Научная статья

ПРИРОСТНОЙ НАЛОГОВЫЙ КРЕДИТ НА ИННОВАЦИОННЫЕ РАЗРАБОТКИ (ЗАКОНОДАТЕЛЬНЫЕ ПРЕДЛОЖЕНИЯ)

В.Е. Дюмина¹

Московский государственный университет имени М.В. Ломоносова
119234, Москва, Россия, Ленинские горы, 1, с. 13

В условиях ограниченности ресурсов, государство ищет максимально эффективный способ поддержания и инновационного развития приоритетных отраслей экономики. Внедрение инноваций дает мощный толчок в развитии производственно-технической базы страны, обеспечивает повышение конкурентоспособности российских предприятий как на внутреннем, так и на внешних рынках. Актуальность темы заключается в самом векторе развития экономики России. Несмотря на то, что вопрос соотношения прямых и косвенных методов стимулирования инвестиционно-инновационной деятельности во многом остается открытым, все больше экономически развитых стран делает выбор в пользу налоговых льгот и преференций. Необходимость поиска оптимальных механизмов налогового поддержания инновационного сектора экономики с целью развития наукоемких отраслей производства, создание благоприятных условий для инновационной деятельности в стране подтверждают наличие потребности в дополнительной перестройке системы налогообложения инновационного сектора экономики. Наиболее распространенной формой налогового стимулирования инновационной деятельности становится налоговый кредит на инновационные разработки. В статье на основании анализа широкого пласта зарубежных исследований, посвященных эффективности применения налогового кредита в области стимулирования инновационной деятельности, рассматриваются и систематизируются положительные и отрицательные аспекты применения приростного и объемного налоговых кредитов на исследовательские разработки. В рамках исследования использовались метод сравнительного анализа, с помощью которого проводилось сопоставление опыта применения различных видов налогового кредита в разных странах, а также методы причинно-следственного и системного анализа, позволившие выделить основные позитивные и негативные аспекты применения объемного и приростного налоговых кредитов. На основании диалектических методов познания экономических процессов были сформулированы направления по совершенствованию механизма внедрения приростного налогового кредита в систему налогообложения в Российской Федерации. По итогам проведенного анализа приводится оценка перспектив внедрения приростного налогового кредита в существующую систему налогового стимулирования инновационного сектора экономики в Российской Федерации, даются практические рекомендации по его трансформации и повышения эффективности стимулирующей функции приростного налогового кредита для его апробации в российской системе налогообложения.

¹ © Дюмина В.Е., 2019.



This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License
<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0>

Ключевые слова: налоговый кредит, объемный налоговый кредит, приростной налоговый кредит, налоговое стимулирование инноваций, инновационный сектор экономики, инновации, налогообложение

ВВЕДЕНИЕ

В условиях экономического кризиса, сокращения бюджета и стагнации экономического роста экономические субъекты нуждаются в дополнительных привлеченных и заемных средствах для поддержания своей деятельности. Государство в свою очередь стремится минимизировать свои расходы, поддерживая наиболее приоритетные отрасли экономики. При этом селективный подход к стимулированию становится особенно актуальным. В этой связи государство вынуждено изменять и совершенствовать свою политику в области стимулирования инновационной деятельности предприятий таким образом, чтобы повысить ее эффективность и результативность при минимально возможных затратах. Актуальным остается вопрос соотношения прямых и косвенных методов стимулирования экономики. Государство активно применяет бюджетно-налоговые инструменты, которые подразделяются на прямые методы воздействия (ассигнования, субвенции, субсидии) и косвенные (налоговые льготы и преференции), с целью стимулирования инвестиций на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки (Popomareva, Golubtsova, 2015:49–54). Как при увеличении государственных расходов на инвестиционные цели, так и при налоговом стимулировании, через предоставление налоговых льгот, происходит мультипликативный эффект. Однако данный эффект при снижении налогового бремени оказывается ниже, чем при прямом государственном финансировании. Это связано с тем, что денежные средства, образовавшиеся у организаций в результате снижения налогового бремени, могут быть потрачены как на текущие затраты, так и на инвестиции. Государство не может в полной мере отследить, на какие цели пойдут дополнительно освободившиеся у предприятий средства. Более того, ввиду снижения налоговых отчислений, государство недополучает часть средств в бюджет. В этой связи механизмы прямого воздействия представляются более эффективными, однако нельзя не принимать во внимание, что адресная поддержка организаций не может носить массовый характер. Прямые методы стимулирования НИОКР предполагают более сложную систему администрирования, необходимость применения «ручного управления» и как итог — существенное влияние «человеческого фактора» на принятие решений. При применении косвенных методов стимулирования также возможно возникновение негативных эффектов, связанных с ростом налоговых махинаций, возникающих в случае возможности различных трактовок норм налогового права, повышением административных издержек при чрезмерной сложности системы предоставления налоговых льгот и преференций. Не вызывает сомнений, что должна существовать эффективная система, которая могла бы функционировать в определенной степени автономно-

но, обеспечивая максимальную отдачу от недополученных бюджетом средств. В целом в большинстве экономически развитых стран прослеживается тенденция увеличения масштабов использования налоговых механизмов стимулирования инвестиционно-инновационной деятельности. Многие исследователи сходятся во мнении, что косвенные методы стимулирования демонстрируют позитивные результаты, однако отмечают, что эффективность применения той или иной льготы определяется различными национальными особенностями и факторами, как, например, отраслевая структура экономики, особенности системы налогообложения, доля высокотехнологичных и наукоемких отраслей производства в ВВП страны, инновационная политика государства. Наиболее распространенной формой налогового стимулирования инновационной деятельности становится налоговый кредит. Среди 23 стран ОЭСР, которые применяют налоговый кредит 16 используют объемный налоговый кредит на инновационные разработки, 4 — приростной, 3 — смешанную систему.

Целью данной статьи является подготовка предложений по повышению эффективности стимулирующей функции приростного налогового кредита и его внедрению в систему налогообложения инновационного сектора экономики в Российской Федерации. В статье на основании анализа широкого пласта зарубежных исследований, посвященных эффективности применения налогового кредита в области стимулирования инновационной деятельности, рассматриваются позитивные и негативные аспекты двух видов налогового кредита: приростного и объемного. По итогам проведенного анализа дается оценка существующих возможностей и ограничений для применения данного механизма в России, даются практические рекомендации по трансформации приростного налогового кредита для его апробации в российской системе налогообложения. Для реализации поставленных задач в рамках исследования использовались метод сравнительного анализа, с помощью которого проводилось сопоставление опыта применения различных видов налогового кредита в разных странах, а также методы причинно-следственного и системного анализа, позволившие выделить основные позитивные и негативные аспекты применения объемного и приростного налоговых кредитов. На основании диалектических методов познания экономических процессов были сформулированы направления по совершенствованию механизма внедрения приростного налогового кредита в систему налогообложения в Российской Федерации.

Несмотря на активное использование налогового кредита в странах членах ОЭСР существуют различные исследования в области его влияния на инвестиции в инновации, которые подчас демонстрируют противоположные результаты. Так Д. Браун, П. Бергер пришли к заключению, что существует прямая зависимость между налоговым кредитом и ростом инвестиций в НИОКР, в то время как С. Хэмпхилл, Р. Айзер пришли к выводу, что налоговый кредит среди прочих налоговых преференций оказывает не существенное влияние на стимулирование инвестиций в инновации (Bronwyn, 2011). Однако последние исследования продемонстрировали, что такие противоречивые результаты могли по-

лучится в связи с тем, что исследователи рассматривали компании на разных стадиях жизненного цикла организаций совместно, не разделяя их на отдельные группы. Исследователи из Тайвани Ш. Чанг, П. Ли выяснили, что наибольший эффект налоговый кредит оказывает на организации, находящиеся в кризисе, а также на молодые развивающиеся компании, в то время как на организации, находящиеся на стадии подъема, данная налоговая преференция оказывает меньше влияния (Shuling Chiang, Picheng Lee, Asokan Anandarajan, 2012). Практика применения данной налоговой льготы в странах ЕС и ОЭСР имеет давнюю историю, однако особенно активно налоговый кредит стал использоваться после экономического кризиса в 2008 году. Налоговый кредит применяется для стимулирования определенных видов инновационной деятельности, предполагает включение в базу расчета ограниченного перечня затрат на НИОКР, а также отличается отсутствием необходимости возврата суммы кредита в отличие от инвестиционного налогового кредита. В ряде стран малым и средним инновационным компаниям предоставляются более высокие ставки по налоговому кредиту. Налоговые кредиты могут быть возмещаемыми и невозмещаемыми. В случае возмещаемого налогового кредита при превышении налогового кредита над налоговым обязательством налогоплательщика, разница может быть перенесена на последующие налоговые периоды или возвращена в виде денежных средств. При использовании невозмещаемого налогового кредита перенос остатка на следующие налоговые периоды невозможен (Ermakova, 2015:4–10). Для целей расчета налогового кредита определяются следующие виды расходов на инновационную деятельность:

- заработная плата сотрудникам, участвующих в НИОКР (эта мера стимулирует компании вкладывать средства в развитие трудовых ресурсов);
- текущие и капитальные расходы на НИОКР (включая затраты на приобретение расходных материалов).

Существует два вида налогового кредита:

- объемный (volume)
- приростной (incremental).

Объемный налоговый кредит.

Объемный налоговый кредит позволяет произвести вычет для целей налога на прибыль в размере фактически понесенных затрат на НИОКР. Применяется в таких странах как Франция, Италия, Канада, Норвегия, Великобритания, Чехия, Дания. В таблице приведены основные позитивные и негативные аспекты объемного налогового кредита.

Плюсы:

1. Не подвержен колебаниям делового цикла.
2. Невысокие расходы на администрирование льготы.
3. Предсказуемость для компаний.
4. Простота расчета.
5. Доступ к данной льготе имеют все компании, осуществляющие затраты на НИОКР.

Минусы:

1. Отсутствие корреляции между возмещением затрат на НИОКР и их динамикой.

2. Высокий уровень налоговых расходов для государства.

(Составлено на основании данных OECD Innovation Policy Platform).

Таким образом главным минусом объемного налогового кредита является его неспособность стимулировать компании к увеличению затрат на НИОКР (Shmakova, 2007:57–62). Как правило объемный налоговый кредит применяется в странах, нацеленных на поддержание стабильного уровня затрат на НИОКР. Более того, объемный налоговый кредит дает более выгодные преференции для компаний, так как распространяется на все расходы на инновационную деятельность, но, с другой стороны, является более затратным для государства. В Европейских странах, применяющих объемный налоговый кредит, используются дифференцированные ставки в зависимости от размера компании, как, например, в Норвегии, где налоговый кредит в размере 20% изначально применялся исключительно для малых и средних предприятий и в последствии был введен для крупных предприятий в размере 18%². В Нидерландах компании, осуществляющие затраты на инновационную деятельность могут претендовать на налоговый кредит в размере 32% (40% для стартапов) на первые 350 000 евро расходов на НИОКР и в размере 16% на затраты, превышающие указанную сумму³. Также дифференцированные ставки объемного налогового кредита применяются в отношении разных форм собственности, как, например, в Канаде. Для Канадских частных корпораций (Canadian-controlled private corporation) предоставляется налоговый кредит на инновационные разработки в размере 35% на затраты до 3 млн долл., все остальные компании получают налоговый кредит в размере 15%. Более того в Канаде на региональном уровне применяется дополнительный объемный налоговый кредит со ставками от 3,5% до 37,5%⁴.

ПРИРОСТНОЙ НАЛОГОВЫЙ КРЕДИТ

Приростной налоговый кредит позволяет вычесть долю от прироста фактически понесенных затрат на НИОКР над базовым уровнем, зависит от пропорции между расходами на НИОКР в текущем периоде и расходами на НИОКР в базовом периоде. Впервые приростной налоговый кредит был применен в США (Guinet, Kamata, 1996:171–183). Применяется в отношении налога на прибыль и может быть использован до того момента, пока организация име-

² OECD Innovation Policy Platform, available at: <https://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats-norway.pdf> (Accessed 23 March 2019).

³ Invest in Holland available at: <https://investinholland.com/incentives-and-taxes/rd-incentives/> (дата обращения 19.03.2019).

⁴ OECD Innovation Policy Platform, available at: <http://www.oecd.org/innovation/policyplatform/48141363.pdf> (Accessed 01 April 2019).

ет непогашенные обязательства по данному налогу, таким образом неиспользованный налоговый кредит может быть перенесен на три года назад и на 15 лет вперед. В США используется 3 различных метода расчета приростного налогового кредита на инновационные разработки: традиционный, для стартапов и альтернативный. Используемый метод расчета зависит от года регистрации налогоплательщика, даты начала научного исследования и разработок, принимаемых для целей налогообложения, а также от способности налогоплательщика предоставить необходимую документацию. В рамках первых двух методов предоставляется налоговый кредит в размере 20% от расходов на НИОКР, превышающих расчетную базу. В рамках альтернативного метода предоставляется налоговый кредит в размере 14% (Warda, 2002:187–195). Независимо от метода расчета база для исчисления размера приростного налогового кредита не должна быть меньше половины расходов на НИОКР, понесенных в соответствующем периоде. Приростной налоговый кредит на инновационные разработки предоставляется компаниям, которые разрабатывают новые, либо улучшают уже имеющиеся продукты, а также выпускают товары с применением новых технологий. Помимо этого, на получение налогового кредита могут претендовать компании, которые улучшили функциональность, надежность или качество уже существующих продуктов⁵. Важные изменения в отношении приростного налогового кредита на инновационные разработки произошли в налоговом законодательстве США в 2015 году. Эти изменения были направлены на расширение круга налогоплательщиков, которые могут претендовать на получение кредита, в основном все изменения коснулись малых предприятий.

Помимо США приростной налоговый кредит на инновационные разработки также применяется в Ирландии, Мексике. Плюсы и минусы приростного налогового кредита отражены ниже в таблице.

Плюсы:

1. Стимулирует компании к увеличению затрат на НИОКР.
2. Более низкий уровень налоговых расходов (в сравнении с объемным налоговым кредитом).

Минусы:

1. Не может применяться компаниям, использующими различные налоговые режимы
2. Не получают налоговую преференцию те компании, чьи расходы на НИОКР в текущем периоде были меньше рассчитанной базы для определения приростного налогового кредита.
3. Значительные затраты на администрирование налоговой льготы.

⁵ The CPA Journal, available at: <https://www.cpajournal.com/2017/10/30/u-s-research-development-tax-credit/> (Accessed 11 April 2019).

4. Имеет про-циклическую природу: налоговый кредит будет меньше во время рецессии и выше в периоды экономического бума.

5. Сложность в расчете налогового кредита.

6. Получение компаниями дополнительных налоговых преференций во время роста инфляции без реального увеличения расходов на НИОКР.

(Составлено на основании данных OECD Innovation Policy Platform).

Следовательно, основным плюсом приростного налогового кредита является его способность к стимулированию расходов на НИОКР. Более того приростной налоговый кредит менее затратен для государства, так как ограниченное количество компаний могут претендовать на получение данной льготы, тем самым уменьшается размер выпадающих доходов государства. Главным минусом приростного налогового кредита на инновационные разработки является сложная, многоступенчатая система расчета кредита, которая провоцирует увеличение затрат на налоговое администрирование. Ряд исследований, проведенных в США, после введения приростного налогового кредита продемонстрировали, что только 52,7% расходов на НИОКР, осуществлялись компаниями, которые могли бы претендовать на получение приростного налогового кредита, в то время как 15,3% компаний не удалось увеличить свои расходы на НИОКР выше базового периода, а 32% компаний не могли претендовать на получение приростного налогового кредита в виду того, что не являлись плательщиками налога на прибыль (Eisner, Albert, 1984:76–88).

ПРИМЕНЕНИЕ ПРИРОСТНОГО НАЛОГОВОГО КРЕДИТА В РОССИИ

В Российской Федерации в настоящий момент применяется около 200 налоговых льгот и преференций. Введение дополнительных налоговых льгот может существенно увеличить стоимость налогового администрирования, увеличить риски неправомерного использования налоговых преференций. В этой связи важно разработать политику предоставления налоговых льгот инновационному сектору экономики, оценить воздействие каждой конкретной льготы на инновационные процессы в стране. В настоящий момент в России не применяется ни одна из форм налогового кредита, однако существуют различные формы налоговых вычетов, изъятий, рассрочек, отсрочек, а также инвестиционный налоговый кредит. В отличие от объемного и приростного налоговых кредитов, применяемых за рубежом, инвестиционный налоговый кредит имеет как налоговую, так и кредитную природу и представляет собой изменение срока уплаты налога, при котором организации при наличии оснований предоставляется возможность в течение определенного срока (5 лет) и в определенных пределах (не более 50% соответствующих платежей по налогу) уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов. Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен как по налогу на прибыль, так и по региональным и местным налогам. Несмотря на достоинства инвестиционного налогового кредита на практике видно, что

большинство организаций, которые могли бы претендовать на получение кредита не готовы его брать. Во-первых, особенно критичным является пятилетний предельный срок предоставления кредита. Объективно этот срок представляется слишком коротким для проведения перевооружения, модернизации производства, и окупаемости этих затрат. Во-вторых, получение инвестиционного налогового кредита требует согласования с налоговым органом и региональным финансовым органом. Зачастую региональные органы власти не заинтересованы в предоставлении кредита, так как это влечет выпадение бюджетных доходов. Сложная разрешительная процедура получения инвестиционного налогового кредита, а также влияние человеческого фактора на отбор получателей кредита влечет за собой риск коррупционной составляющей. Пример функционирования инвестиционного налогового кредита в системе налоговых льгот, направленных на стимулирование инвестиционно-инновационной деятельности, демонстрирует несовершенство системы применяемых в России механизмов. Однако потенциал для применения приростного налогового кредита на инновационные разработки существует, но при этом необходимо преодолеть ряд ограничений. Во-первых, важно устранить требование по размеру базы для исчисления приростного налогового кредита. Данное ограничение существенно уменьшает количество компаний (особенно среди малых и средних предприятий), которые могли бы претендовать на получение кредита. Во-вторых, сделать приростной налоговый кредит подлежащим возмещению, в связи с тем, что многие предприятия используют специальные налоговые режимы и не платят отдельно налог на прибыль. В такой ситуации размер приростного налогового кредита мог бы выплачиваться в виде гранта. В-третьих, изменить специфический характер формирования базы для исчисления приростного налогового кредита для каждой отдельной компании. Гораздо эффективнее группировать компании по отдельным отраслям и формировать базу в соответствии с изменением расходов на НИОКР в целой отрасли. Для повышения эффективности применения приростного налогового кредита предлагается осуществлять систематизацию налогоплательщиков в рамках отдельных отраслей для более адресной поддержки организаций. Данная мера с одной стороны позволит стимулировать приоритетные отрасли экономики, выявлять и поощрять те организации, которые систематически увеличивают расходы на НИОКР, обеспечивают дополнительный выпуск и экспорт инновационной продукции, а с другой позволит экономить государственные финансовые ресурсы. Автором предлагается выстраивать рейтинги с применением метода главных компонент в соответствии с количеством затрат на НИОКР и объемом выпуска инновационной продукции.

Однако, по мнению автора, наибольшую эффективность стимулирования инвестиций в НИОКР демонстрирует комбинированная система объемного и приростного кредитов. Такая смешанная система применяется, например, в Японии, Испании и Португалии, и представляет собой налоговый кредит, предоставляемый на весь объем затрат компании на НИОКР, а в случае превы-

шения расходов компании на инвестиционно-инновационную деятельность свыше среднего значения затрат за три предшествующие года, дополнительно предоставляется приростной налоговый кредит. Дополнительно в рамках такого метода можно установить различные ставки кредита для малого и среднего бизнеса, а также для различных форм собственности, с целью поддержки небольших предприятий, особенно нуждающихся в финансовых ресурсах.

В Японии объемный налоговый кредит установлен в размере 8-10% для крупных компаний и 12% для малых и средних, а также дополнительно применяется приростной налоговый кредит в размере 5%⁶. Более того в условиях кризиса в 2007 и 2008 годах в Японии применялась повышенная ставка приростного налогового кредита на инновационные разработки в размере 20%. Здесь важно отметить, что большинство передовых стран в области косвенного стимулирования инновационных процессов отличаются гибкой системой налогообложения, готовой подстраиваться под изменение экономической ситуации.

В России подобная смешанная система могла бы оказать позитивное влияние на развитие инновационных процессов в стране. Применение объемного и приростного налогового кредита предоставляет более щедрые привилегии компаниям инновационного сектора экономики и дает дополнительный импульс для увеличения расходов на НИОКР. Однако апробация данного механизма требует существенной перестройки существующей системы налогового регулирования инновационной деятельности в России, поскольку: во-первых, возникают дополнительные сложности с администрированием данной льготы, во-вторых, возможно дублирование налогового кредита и уже существующих налоговых преференций. В этой связи необходим детальный анализ эффективности каждой отдельной льготы для того, чтобы оставить максимально эффективные преференции с точки зрения стимулирования компаний к увеличению затрат на инновационную деятельность и выпуску высокотехнологического оборудования, а с другой максимально позволяло бы экономить бюджетные средства.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

На сегодняшний день налоговые кредиты на инновационные разработки в той или иной форме применяются в большинстве стран ОЭСР. Наиболее передовые страны в этой области комбинируют сразу несколько вариантов налогового кредита для создания наиболее выгодных условий для компаний, ведущих инновационные разработки. Практика применения как приростного, так и объемного налогового кредита демонстрирует существенное влияние на стимулирование инновационных процессов в странах их активного использования.

⁶ OECD Innovation Policy Platform, available at: https://www.oecd.org/sti/OECD-STI-RDTaxIncentives-CountryProfile_JPN.pdf (Accessed 8 April 2019).

В рамках статьи были выделены позитивные и негативные аспекты применения объемного и приростного налогового кредита на инновационные разработки, оценена перспектива применения приростного налогового кредита в России, даны рекомендации по его совершенствованию. Приростной налоговый кредит можно внедрить в систему налогообложения инновационного сектора экономики вместо малоэффективного инвестиционного налогового кредита. Для это как уже упоминалось ранее необходимо преодолеть ряд ограничений приростного налогового кредита. Во-первых, важно устранить требование по размеру базы для исчисления приростного налогового кредита. Во-вторых, сделать приростной налоговый кредит подлежащим возмещению, в связи с тем, что многие предприятия используют специальные налоговые режимы и не платят отдельно налог на прибыль. В-третьих, изменить специфический характер формирования базы для исчисления приростного налогового кредита для каждой отдельной компании. Тем не менее проводя сопоставление приростного и объемного налогового кредита, были выявлены существенные преимущества в использовании именно смешанной системы. Смешанная система позволяет и поощрять те организации, которые расходуют средства на НИОКР, но и стимулировать организации к увеличению этих расходов.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК / REFERENCES

- Ermakova, E.A. (2015) Tax credits in the system of innovative activity stimulation. *Upravlenets. [Manager]*. (2), 4–10. (in Russian).
Ермакова Е.А. Налоговые кредиты в системе стимулирования инновационной активности // *Управленец*. 2015. № 2. С. 4–10.
- Kuklina, E.A. (2014) The system of tax incentives and their effectiveness (in the context of innovative development of Russian Federation). *Vestnik Leningradskogo gosudarstvennogo universiteta im. A.S. Pushkina [Vestnik of Pushkin Leningrad State University]*. 3 (6), 118–128. (in Russian).
Куклина Е.А. Система налоговых льгот и стимулов и их эффективность (в контексте инновационного развития Российской Федерации) // *Вестник Ленинградского государственного университета им. А.С. Пушкина*. 2014. № 3 (6). С. 118–128.
- Koroleva, L.P., Kandrashkina? M.A. (2015) Tax credit as tool for stimulating R&D: foreign and domestic experience. *Finance and Credit*. 30 (21), 29–39. (in Russian).
Королева Л.П., Кандрашкина М.А. Налоговый кредит как инструмент стимулирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских разработок: зарубежный и отечественный опыт // *Финансы и кредит*. 2015. Вып. 30. Т. 21. С. 29–39.
- Melnikova, I.N. (2010) Stimulation of Scientific and Innovation Activity: Global Experience. *Journal of International Law and International Relations*. (3), 89–93. (in Russian).
Мельникова И.Н. Стимулирование научно-инновационной деятельности: мировой опыт // *Журнал международного права и международных отношений*. 2010. № 3. С. 89–93.
- Ponomareva, N.V., Golubgtsova, E.V., (2015) Innovation activities: benefits from the Government. *Nalogovyy uchet dlya bukhgaltera [Tax Accounting for Accountants]*. (9), 49–54. (in Russian).

- Пономарева Н.В., Голубцова Е.В.* Инновационная деятельность: льготы от государства // *Налоговый учет для бухгалтера*. 2015. № 9. С. 49–54.
- Samarskii, M.A., Sorokina, L. (2011) Optimization of taxation as a tool for the development of innovation processes. *Financial Journal*. 2 (8), 133–140. (in Russian).
Самарский М.А., Сорокина Е.Л. Оптимизация налогообложения как инструмента развития инновационных процессов // *Финансовый журнал*. 2011. № 2(8). С. 133–140.
- Shmakova, M.N. (2007) On the issue of assessing the effectiveness of tax preferences. *Nalogi i nalogooblozhenie [Taxes and Taxation]*. (4), 57–62. (in Russian).
Шмакова М.Н. К вопросу об оценке эффективности налоговых преференций // *Налоги и налогообложение*. 2007. № 4. С. 57–62.
- Bronwyn, H. (2011) Effectiveness of the California R&D Tax Credit, University of California. Berkeley.
- Eisner, R., Albert, S. (1984) The new incremental tax credit for R&D: incentive or disincentive? *National Tax Journal*. 37 (2), 76–88. (in Russian).
Эйснер Р., Альберт С. Новый дополнительный налоговый кредит для НИОКР: стимулирующий или сдерживающий? *Национальный налоговый журнал*. 1984. 37 (2). С. 76–88.
- Guinet, J., Kamata, H. (1996) Do tax incentive promote innovations? *The OECD Observer*. (202). Invest in Holland. URL: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/observer-v1996-5-en.pdf?expires=1565640493&id=id&accname=guest&checksum=A88E9AE9A502F17A075E39D2224CAD5D> (Accessed 19 March 2019).
Гвинет Дж., Камата Х. Способствуют ли налоговые льготы инновациям? // *Наблюдатель ОЭСР*. 1996. № 202. С. 22–25. URL: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/observer-v1996-5-en.pdf?expires=1565640493&id=id&accname=guest&checksum=A88E9AE9A502F17A075E39D2224CAD5D> (Accessed 19 March 2019).
- Shuling Chiang, Picheng Lee, Asokan Anandarajan (2012) The effect of R&D tax credit on innovation: A life cycle analysis. Department of Accounting, Soochow University, Taipei, Taiwan. *Journal Innovation Organization & Management*. 14 (4), 510–523.
- Holtzman, Yu.S. (2017) Research and Development Tax credit. *The CPA Journal*. URL: <https://www.cpajournal.com/2017/10/30/u-s-research-development-tax-credit/> (Accessed 11 April 2019).
Хольцман Ю.С. Исследования и разработки о налоговом кредите. *Журнал CPA*. 2017. URL: <https://www.cpajournal.com/2017/10/30/u-s-research-development-tax-credit/> (Accessed 11 April 2019).
- Volynkina, M.V. (2007) Legal regulation of innovation activity. The problems of theory. Moscow: Aspekt press Publ. (in Russian).
Волынкина М.В. Правовое регулирование инновационной деятельности. Проблемы теории. М.: Аспект Пресс, 2007. 191 с.
- Warda J. (2002) Measuring the value of R&D Tax Treatment in OECD Countries. *OECD STI Review*. (27), 185–211.
Варда Дж. Измерение стоимости налогового режима на исследования и разработки в странах ОЭСР. *Обзор ОЭСР по ИППП*. 2002. № 27. С. 185–211.

Об авторе:

Дюмина Вероника Евгеньевна — аспирант, экономический факультет, МГУ имени М.В. Ломоносова

ORCID ID: 0000-0002-3581-0893

e-mail: khodosveronika@gmail.com

Для цитирования:

Дюмина В.Е. Приростной налоговый кредит на инновационные разработки (законодательные предложения) // Вестник Российского университета дружбы народов. Серия: Юридические науки. 2019. Т. 23 №. 3. С. 429–447. DOI: 10.22363/2313-2337-2019-23-3-429-447.

Дата поступления в редакцию: 26 июня 2019 г.

Дата принятия к печати: 17 июля 2019 г.

Research Article

INCREMENTAL TAX CREDIT FOR R&D (LEGISLATIVE PROPOSALS)

Veronika E. Diumina

Lomonosov Moscow State University
1, bld. 13, Leninskie gory, 119234, Moscow, Russia

In conditions of limited resources, the government is looking for the most effective way of supporting and innovative development of priority sectors of the economy. Despite the fact that the question of the correlation between direct and indirect methods of stimulating investment and innovation activity remains open, more and more economically developed countries make a choice in favor of tax incentives and preferences. The need of finding the effective mechanisms of stimulating R&D in order to develop knowledge-intensive industries, creation of favorable conditions for innovation activity in the country — all of these confirm the importance of additional restructuring of the taxation system of the innovation sector of the economy. The most common form of tax incentives for innovation activity is tax credit. Based on the analysis of a wide range of foreign studies on the effectiveness of applying a tax credit for stimulating innovation activity, the article discusses and systematizes the positive and negative aspects of applying incremental and volume tax credits for R&D. In the study were used the method of comparative analysis to confront the experience of using different types of tax credit in different countries, the methods of cause-effect and system analysis to identify the main positive and negative aspects of applying volume and incremental tax credits. Based on dialectical method of knowledge, the directions of improving the mechanism of incremental tax credit were formulated. As the result of the analysis the assessment of applying the incremental tax credit for R&D in the existing tax system of Russian Federation and the recommendations for its transformation for increasing the effectiveness are given.

Key words: tax credit, volume tax credit, incremental tax credit, tax incentives for R&D, innovation economy, innovations, taxation

INTRODUCTION

In a financial crisis, with shrinking funding and economic slowdown, businesses need additional capital, own and borrowed, to stay afloat. The government, for its part, seeks to minimize its outgoings by supporting the top-priority industries. In this case, a selective approach to stimulation R&D becomes particularly relevant. The government is then forced to change and improve its policy in stimulating innovation activity to make it more efficient and effective while minimizing its costs. The question of balance between direct and indirect economic incentives is still on the agenda.

The government widely uses fiscal tools, which are classified into direct economic incentives (allocations, subventions, subsidies) and indirect economic incentives (tax reliefs and incentives), in order to promote investment in research and development (Ponomareva, Golubtsova, 2015:49–54). Both higher public investment and tax incentives have multiplicative effect. However, this effect is lower for tax relief than for direct public funding. This is because the funds made available to entities through tax relief can be either spent in current expenses or invested. The government cannot absolutely control how businesses will spend their additional funds. What is more, lower tax assessments means less money for the public coffers. This makes direct intervention mechanisms look more effective; one cannot ignore, however, that targeted support cannot be massive. Direct incentives for R&D require more sophisticated administration system, micromanagement and ultimately significant human factor in decision-making. Indirect incentives can also have negative effects due to tax fraud as a result of varying interpretations of tax statutes and higher administrative overheads of an overly complicated system for granting tax reliefs and incentives. The key advantage of indirect support is that decision of how to spend R&D budget is made by firms themselves, because they better know which project is might be successful⁷. There is no doubt that there should be an effective system that could function to a certain extent autonomously, ensuring the maximum return on the funds that were not received in budget (Volynkina, 2007:26). Overall most developed economies show a trend towards a wider use of tax incentives for investment and innovation (Melnikova, 2010:89–93). Many researchers concur that indirect incentives have positive results, while noting, however, that the performance of a given incentive is determined by a variety of national features and factors, such as, e.g., the sectoral structure, the specifics of the tax system, the contribution of high-tech and knowledge-intensive industries to the nation's GDP, and the government's R&D promotion policies. Tax credit is emerging as the most popular tax incentive for innovation. Out of the 23 OECD countries that use tax credit, 16, 4 and 3 provide a volume-based, incremental and mixed tax credit for research and development respectively.

The aim of this paper is to develop proposals to improve the performance of incremental tax credit as an incentive and to incorporate it into the tax regime of the R&D sector in the Russian Federation. Drawing on a large body of overseas research focused on the efficacy of tax credits in promoting innovation, the paper reviews the positive and negative aspects of two types of tax credit: incremental and volume-based. The findings of the analysis are used to assess the available opportunities for and constraints on this mechanism in Russia and to give practical recommendations for transforming the incremental tax credit so that it can be accepted in the Russian tax system. In furtherance of the tasks at hand, the study used the comparative method to compare the impact of various tax credits in a number of countries, as well as the cause and effect and systems analysis methods, which made it possible to identify the

⁷ R&D tax credits, available at: https://www.ifs.org.uk/economic_review/fp214.pdf, (Accessed 11 April 2019).

major positive and negative aspects of volume-based and incremental tax credits. Dialectic methods were used to study economic processes and formulate ways to improve the mechanism to implement the incremental tax credit in the tax system of the Russian Federation.

Despite the widespread use of the tax credit in the OECD member states, there are various studies into its effect on R&D investment that sometimes come to the opposite conclusions. E.g., D. Brown and P. Berger discovered a direct relationship between tax credits and higher investment in R&D, whereas S. Hemphill and R. Eiser arrived at the conclusion that the tax credit, along with the other tax benefits, does not have a significant effect on investments in R&D (Bronwyn, 2011). Recent research has demonstrated, however, that such contradictory results can be due to the fact that the researchers examined companies at different stages of the corporate life cycle in aggregate jointly, without grouping them. Taiwan's researchers S. Chiang and P. Lee ascertained that the tax credit affects the most entities in crisis as well as young start-ups, whilst growing entities are less affected by this tax incentive⁸. The practice of applying this tax benefit in the EU and OECD countries has a long history, however, the tax credit was used most actively after the economic crisis in 2008 (Koroleva, Kandrashkina, 2015:29–39). Tax credit is used to promote certain types of innovation, makes certain R&D costs tax-deductible, and does not require the credit amount to be repaid unlike the investment tax credit. A number of countries grant higher rates of tax credit to small and medium-sized R&D companies. Tax credits can be refundable or non-refundable. With refundable tax credits, in the case that the tax credit exceeds the taxpayer's tax liability, the difference can be carried over to subsequent fiscal periods or refunded. With non-refundable tax credits, the balance cannot be carried over to subsequent fiscal periods (Ermakova, 2015:4–10). For the purposes of tax credit assessment, the following types of R&D costs are identified:

- R&D wages (this incentivizes companies to invest in human capital);
- short- and long-term R&D costs (including the costs of consumables).

There are two types of tax credit:

- volume-based (volume),
- incremental (incremental).

Volume-based tax credit

Volume-based tax credit makes the actually incurred R&D costs tax-deductible. It is used in countries such as France, Italy, Canada, Norway, the United Kingdom, Czechia and Denmark. The main positive aspects of volume-based tax credit are the following:

1. Not susceptible to business cycle fluctuations;
2. Low administrative costs of the incentive;

⁸ Chiang S., Lee P., Anandarajan A. (2012), The effect of R&D tax credit on innovation: A life cycle analysis. Department of Accounting, Soochow University, Taipei, Taiwan, 519—523.

3. Predictability for companies;
4. Straightforward assessment;
5. All companies with R&D costs are eligible for the incentive.

Despite the fact that volume tax credit for R&D is almost universal mechanism for stimulating innovations, it has several limitations:

1. No correlation between reimbursement of R&D costs and their dynamics;
2. High fiscal costs.

Thus the main con of volume-based tax credit is that it does not encourage companies to increase their R&D costs (Samarskii, Sorokina, 2011:34). A volume-based tax credit is normally used in countries seeking to keep their R&D costs at a given level. What is more, the volume-based tax credit provides a better incentive for companies because it applies to their total R&D costs, but costs more for the government. The European countries with volume-based tax credits use rates differentiated by company's size; a case in point is Norway, where a 20% tax credit was initially only available to small and medium-sized businesses and was later introduced for large businesses at the rate of 18%⁹. In the Netherlands, companies (start-ups) with R&D costs are eligible for a tax credit at the rate of 32% (40%) and 16% for the first 350,000 euros and subsequent amounts spent on R&D respectively¹⁰. Differentiated rates of volume-based tax credit also apply to different forms of ownership, e.g. in Canada. Canadian-controlled private corporations are eligible for a 35% tax credit for research and development costs of up to 3 mln dlr.; all other companies are eligible for a 15% tax credit¹¹. What is more, Canadian states use an additional volume-based tax credit ranging from 3.5% to 37.5%¹².

INCREMENTAL TAX CREDIT

The incremental tax credit makes deductible a portion of R&D costs actually incurred over a basic period and depends on the ratio between R&D costs in the current period and R&D costs in the basic period. The incremental tax credit was first used in the USA (Guinet, Kamata, 1996:171–183). It is used for income tax deductions and can be claimed as long as the entity has outstanding income tax liabilities; thus an unused tax credit can be carried up to three years back and up to 15 years forward. The US uses 3 different methods for assessing incremental tax credits for research and development: traditional, for start-ups and alternative. The applicable assessment method depends on the year of taxpayer registration, the start date of re-

⁹ OECD Innovation Policy Platform [Online], available at: <https://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats-norway.pdf> (Accessed 23 March 2019).

¹⁰ Invest in Holland [Online], available at: <https://investinholland.com/incentives-and-taxes/rd-incentives/> (Accessed 19 March 2019).

¹¹ Canada, Corporate tax incentives and credits [Online], available at: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Canada-Corporate-Tax-credits-and-incentives> (Accessed 20 April 2019).

¹² OECD Innovation Policy Platform [Online], available at: <http://www.oecd.org/innovation/policyplatform/48141363.pdf> (Accessed 01 April 2019).

search and development project for tax purposes, as well as on the taxpayer's ability to provide the required paperwork. The first two methods grant a tax credit at the rate of 20% of R&D costs over the baseline amount. The alternative method grants a 14% tax credit (Warda, 2002:187–195). Whatever the assessment method, the baseline for assessing the incremental tax credit may not be less than half of the R&D costs incurred in the relevant period. An incremental tax credit for research and development is granted to companies that develop or improve products or manufacture goods using new solutions. A tax credit is also available to companies that have improved the performance, reliability or quality of products, which are already on the market (Holtzman, 2017). Important changes to R&D incremental tax credits were made in the US tax legislation in 2015. The changes were designed to expand the list of taxpayers that are eligible for a credit, with virtually all the changes affecting small businesses. Today incremental tax credit is mostly used to encourage R&D activity of US startups by lowering their after tax cost¹³. This measure is very important because small enterprises are usually especially in need of additional financial recourses.

Apart from the USA, incremental tax credits for research and development are also available in Ireland and Mexico. Incremental tax credit has its' positive and negative aspects. The positive aspects are the following:

1. Stimulates companies to increase their R&D costs;
2. Lower tax expenses (vs volume-based tax credits).

Despite the fact that the incremental tax credit has a greater influence on innovation processes than volume-based tax credit, it has several negative aspects:

1. Not available to companies under various tax regimes;
2. Not available to companies whose R&D costs in the current period are less than the incremental tax credit baseline in place;
3. High administrative costs of the tax incentive;
4. Procyclical in nature: the tax credit will increase and decrease during a recession and boom respectively;
5. Difficult to assess the tax credit;

Companies receive additional tax relief when inflation is rising without a real increase in their R&D costs.

The incremental tax credit costs less for the government because a limited number of companies are eligible for the incentive, which decreases the shortfall in public income. The main con of R&D incremental tax credit is a complicated, multi-tier credit assessment system, which drives up the costs of tax administration. A number of studies conducted in the USA after the introduction of the incremental tax credit show that only 52.7% of R&D costs were incurred by companies eligible for an incremental tax credit, whereas 15.3% of the companies failed to increase their

¹³The differences between the French and American R&D tax credit [Online]. Available at: <https://www.onecpa.io/en/2018/07/31/research-tax-credit/> (Accessed: 02 March 2019).

R&D costs beyond the baseline, and 32% of the companies were not eligible for an incremental tax credit because they paid no income tax (Eisner, Albert, 1984:76–88).

INCREMENTAL TAX CREDIT IN RUSSIA

In the Russian Federation, about 200 tax benefits and preferences are currently applied. The introduction of additional tax incentives can significantly increase the costs of tax administration and the risks of tax fraud (Kuklina, 2014:118–128). It is therefore important to develop a tax incentivization policy for the R&D sector and estimate the impact of each specific incentive on R&D in the country. Russia has yet to introduce any form of tax credit; it, however, has a variety of tax deductions, exemptions, tax holidays, as well as an investment tax credit in place. Unlike the volume-based and incremental tax credits used abroad, the investment tax credit has a tax and a credit dimension and constitutes tax payment rescheduling that allows eligible entities within a certain time (5 years) and within certain limits (up to 50% of the payable tax) to reduce their tax liabilities, with the credit amount plus interest payable in instalments. An investment tax credit is available for both income tax and state and local taxes. Despite the benefits of an investment tax credit in practice, it is clear that most organizations that could qualify for a credit are not ready to take it. First, the five-year credit deadline is especially critical. This time limit is demonstrably too short for production re-equipment, modernization and recovery of the costs. Second, an investment tax credit is subject to the approval of the taxman and state comptroller. State governments are often reluctant to grant a tax credit because it means a shortfall in public income. The involved process of applying for an investment tax credit as well as the role of the human factor in selecting credit beneficiaries gives rise to corruption risks. The example of investment tax credit functioning as part of the system of tax incentives designed to promote investment and innovation demonstrates the inadequacy of the system of mechanisms used in Russia. Still, R&D incremental tax credit has potential, but a number of obstacles need to be overcome first. First, it is important to eliminate the requirements on the baseline for incremental tax credit assessment. This limitation materially reduces the number of companies (particularly small and medium-sized businesses) that can be eligible for the credit. Second, make the incremental tax credit refundable because many businesses use special tax treatments and pay no income tax. The amount of incremental tax credit could then be paid in the form of a grant. Third, change the unconventional mechanism of baselining for incremental tax credit assessment on a case-by-case basis. It is far more effective to group companies by sector and define the baseline based on changes in R&D costs across the board. To improve the performance of incremental tax credit, it is proposed to group taxpayers by sector for better targeting of support. This will, on the one hand, incentivize priority industries, identify and encourage those entities that consistently increase their R&D spending, produce and export more innovative products, and, on the other hand, save public funds. The author suggests building rankings

using the method of principal components to match R&D spending and innovative output.

However, the author believes that an integrated system of volume-based and incremental credits is the best way for promoting R&D investment. Such a hybrid system is used, for example, in Japan, Spain and Portugal, with a tax credit granted for a company's total R&D costs, and where the company's R&D costs exceed the average costs over three preceding years, an incremental tax credit shall also be granted. Additionally, under this method, can be set different credit rates for small and medium businesses, as well as for different forms of ownership, in order to support small businesses, especially those in need of financial resources.

Japan has set its volume-based tax credits at 8–10% for large companies and 12% for small and medium-sized companies, and it also has a 5% incremental tax credit in place¹⁴. What is more, during the 2007–2008 crisis Japan used a higher rate of 20% for its R&D incremental tax credit¹⁵. It is apt to note here that the majority of the countries with the best indirect incentives in place for research and development use flexible tax regimes, easily adaptable to economic changes.

In Russia, such a hybrid system could be conducive to innovation processes in the country. Volume-based and incremental tax credits provide better incentives for companies in the R&D sector and gives an additional impetus to R&D spending. However, approbation of this mechanism requires a significant restructuring of the existing tax system in Russia, because, firstly, additional difficulties arise with the administration of new benefit, and, secondly, duplication of tax credit and existing tax preferences is possible. This calls for an in-depth performance review of each individual incentive in order to keep the best incentives that encourage companies to increase their R&D spending and produce high-tech equipment, and on the other hand, to maximize public savings.

CONCLUSION

As of this writing, research and development tax credits are available in most OECD countries in one form or another. The countries leading in this field offer a combination of tax credit options to provide the best incentives for companies engaged in research and development. The track record of both incremental and volume-based tax credits shows them to be a major driver of innovation processes in the countries that have adopted them. The paper has identified the positive and negative aspects of R&D volume-based and incremental tax credits, formulated an outlook for an incremental tax credit in Russia and given recommendations for its improvement. An incremental tax credit can be incorporated into the tax regime of the R&D sector

¹⁴ OECD Innovation Policy Platform, available at: https://www.oecd.org/sti/OECD-STI-RDTaxIncentivesCountryProfile_JPN.pdf (Accessed 08 April 2019).

¹⁵ Japan, Corporate tax incentives and credits, available at: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Japan-Corporate-Tax-credits-and-incentives> (Accessed 20 April 2019).

to replace the underperforming investment tax credit. This, as has already been mentioned, requires overcoming a number of limitations of the incremental tax credit. First, it is important to scrap the limitation on the baseline for incremental tax credit assessment. Second, make the incremental tax credit refundable because many businesses use special tax treatments and pay no income tax separately. Third, change the unconventional mechanism of baselining for incremental tax credit assessment on a case-by-case basis. Be that as it may, the comparison between the incremental and volume-based tax credit has identified major benefits of a hybrid system rather than anything else. A hybrid system makes it possible to both reward those entities that spend on R&D and to encourage entities to increase this expenditure.

About author:

Veronika E. Diumina — PhD-student, Faculty of Economics, Moscow State University Lomonosov

ORCID ID: 0000-0002-3581-0893

e-mail: khodosveronika@gmail.com

For citation:

Diumina, V.E. (2019) Incremental tax credit for R&D (legislative proposals). *RUDN Journal of Law*. 23 (3), pp. 429–447. DOI: 10.22363/2313-2337-2019-23-3-429-447.

Article received June 26, 2019

Article accepted July 17, 2019