

<https://doi.org/10.31107/2075-1990-2023-3-91-103>



Международная практика идентификации налоговых расходов

Татьяна Владимировна Тищенко

E-mail: tatyana-kat@yandex.ru, ORCID: 0000-0002-2675-0075
Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации, г. Москва, Российская Федерация

Аннотация

При общепринятом в зарубежных юрисдикциях подходе к налоговым расходам как недополученным доходам бюджета вследствие применения отдельных положений налогового законодательства выявляются значительные межстрановые различия в определении, какие из них могут признаваться отклонениями, а какие являются нормой. Единой позиции, какие подходы к определению налоговых расходов могут быть признаны лучшей практикой, пока не выработано, и тема исследования методов идентификации налоговых расходов остается актуальной.

Цель данного исследования — выявление принципов и критериев учета налоговых расходов, его теоретическую основу составляют нормативно-правовые акты и подходы к определению нормативной налоговой структуры. Исследование проведено с использованием эмпирических методов, включая синтез, кейсовый сравнительный анализ. В ходе исследования были классифицированы налоговые льготы и преференции и предложены два метода идентификации налоговых расходов — нормативный и условный. Выявлена определенная взаимосвязь понятий налоговых расходов и методов. Рассмотрена международная практика отнесения преференций к налоговым расходам, что содействует пониманию различий в предлагаемых автором методах идентификации. В заключение сделаны выводы о преимуществах и ограничениях в использовании двух методов признания налоговых расходов.

Ключевые слова: налоговые расходы, налоговые преференции, нормативный и условный методы идентификации

JEL: H24, H87

Благодарности: статья подготовлена в рамках выполнения научно-исследовательской работы государственного задания РАНХиГС.

Для цитирования: Тищенко Т. В. Международная практика идентификации налоговых расходов // Финансовый журнал. 2023. Т. 15. № 3. С. 91–103.
<https://doi.org/10.31107/2075-1990-2023-3-91-103>.

© Тищенко Т. В., 2023

<https://doi.org/10.31107/2075-1990-2023-3-91-103>

International Practice of Tax Expense Identification

Tatyana V. Tischenko

RANEPA, Moscow 119571, Russian Federation

tatyana-kat@yandex.ru, <https://orcid.org/0000-0002-2675-0075>

Abstract

While it is generally accepted in foreign jurisdictions to treat tax expenditures as foregone budget revenues, due to the application of certain provisions of the tax code, significant cross-country differences emerge in determining which of these can be recognized as deviations and which as the norm. There is no consensus on which approaches can be recognized as best practice. The topic of methods for determining tax expenditures remains relevant. The purpose of the study is to identify the principles and criteria of tax expense accounting. Theoretical basis of the study consists of legal acts and approaches to definition of normative tax structure. The research is conducted with the use of empirical methods, including synthesis and comparative analysis of cases. As a result of the study a classification of tax preferences was developed and two methods of tax expense identification, normative and conditional, were proposed. A certain correlation between the concepts of tax expenses and methods of their identification was revealed. The international practice of attributing preferences to tax expenses was reviewed, which helps to understand the differences in the identification methods suggested by the author. The conclusion on advantages and limitations of the use of the two methods of tax expense accounting is made.

Keywords: tax expenditure, tax preferences, normative and conditional methods of identification

JEL: H24, H87

Acknowledgments: the article was prepared as part of the research work in RANEPА.

For citation: Tischenko T.V. (2023). International Practice of Tax Expense Identification. *Financial Journal*, 15 (3), 91–103 (In Russ.). <https://doi.org/10.31107/2075-1990-2023-3-91-103>.

© Tischenko T.V., 2023

ВВЕДЕНИЕ

Первые международные практики оценки недополученных доходов бюджета вследствие применения различных налоговых преференций¹ относят к середине 1970-х гг., после публикации исследования С. Сюррея [Surrey, 1976] и принятия законодательства в сфере управления налоговыми расходами в США² и других странах. В течение последующих десятилетий подходы к учету налоговых расходов совершенствовались и развивались. Разнообразие международной практики вызывает стабильный интерес к данной тематике со стороны научного сообщества. Большое количество зарубежных исследований проводится при содействии международных организаций, в том числе Всемирного банка [Zhicheng, 2006] и Европейской комиссии [Astarita et al., 2014], ориентированных на сопоставительный анализ международной практики по отдельным вопросам управления налоговыми расходами и их оценке [Burman, Phaup, 2011; Villela et al., 2010].

В последние годы отмечается рост публикаций отечественных исследований по теме управления налоговыми расходами, что связано с принятием ряда нормативно-правовых актов Российской Федерации, направленных на использование данного механизма в бюджетном процессе. Правовое регулирование налоговых расходов рассматривается в работах [Мичурина, 2022; Вершило, Шарандина, 2021]. Различия в понятиях «налоговые расходы», используемых в международной и российской практиках, исследуются в работах [Попова, Гусейнова, 2020; Сафонов, 2022]. В последней статье на основе анализа понятия «налоговые расходы» сделаны выводы, что к «исключительным особенностям

¹ В данной статье налоговые преференции (tax preferences) рассматриваются как различные льготы, вычеты, освобождения и проч., предоставляемые налогоплательщикам в рамках налогового законодательства.

² The Congressional Budget Act of 1974. URL: <https://www.congress.gov/bill/93rd-congress/house-bill/7130>.

налоговых расходов относятся (среди прочих): нормативность и альтернативный характер по отношению к прямым расходам бюджета, а также преференциальный характер положений относительно базовой (нормативной) структуры налогов». Данная позиция недостаточно обоснована, поскольку во многих юрисдикциях налоговые расходы оцениваются как недополученные доходы, что в большей мере согласуется с позицией МВФ [МВФ, 2007]. В данном исследовании также не учитываются те понятия налоговых расходов, в которых отсутствуют требования по нормативной структуре налоговых льгот и преференций (далее — преференций).

Статья структурирована следующим образом. В первом разделе проведена классификация налоговых преференций как специальных положений налогового законодательства, направленных на предоставление выгод субъектам экономической деятельности, в результате которых возникают недополученные доходы бюджета. Приведены примеры международной и российской практик по каждой категории налоговых преференций. Во втором разделе рассмотрены два основных метода идентификации налоговых преференций для признания их налоговыми расходами — нормативный и условный. В третьем разделе приводятся сравнительные примеры идентификации налоговых расходов в международной практике. В обсуждении представлены преимущества и ограничения в использовании методов идентификации.

КЛАССИФИКАЦИЯ НАЛОГОВЫХ ПРЕФЕРЕНЦИЙ

Понятие «налоговые расходы» базируется на определении МВФ [МВФ, 2007]: «Налоговые расходы представляют собой доходы, упущенные в результате действия отдельных положений налогового кодекса». Существенным критерием идентификации налоговых расходов, также вытекающим из определения МВФ, является то, что недополученные доходы являются результатом действия отдельных, специальных положений в налоговом законодательстве. Например, ОЭСР [OECD, 2015] определяет налоговые расходы как положения налогового законодательства, нормативные акты или практики, которые уменьшают размер платежа и/или предоставляют отсрочки платежей, собираемых правительством с группы налогоплательщиков, по сравнению с эталонной, или «нормальной», структурой налогообложения.

Прочие критерии идентификации налоговых расходов имеют существенные межстрановые различия, расширяющие понятие «налоговые расходы», например с учетом цели установления специальных налоговых положений или признания налоговых расходов как аналога бюджетных субсидий. При всем разнообразии критериев идентификации большинство из них основывается на подходах, признающих или не признающих налоговыми расходами различные преференции. В руководстве по оценке налоговых расходов [Geourjon et al., 2018] указано на необходимость определения всех положений, которые отклоняются от общего режима для каждого налога, и что этот список должен быть как можно более полным и точным, чтобы облегчить работу по оценке. Для дальнейшего рассмотрения понятия налоговых расходов и их идентификации проведем классификацию налоговых преференций по категориям их учета.

1. Специальные налоговые режимы (*special tax regime*). Устанавливают порядок налогообложения для отдельных категорий налогоплательщиков или видов деятельности, включающий различные категории преференций.

Специальные налоговые режимы для инвесторов применяются в США в рамках «зон возможностей», созданных в соответствии с Законом о сокращении налогов и стимулировании занятости³. Целью предоставления налоговых преференций является стимулирование

³ *Tax Cuts and Jobs Act (TCJA)*. Long title: *An Act to provide for reconciliation pursuant to titles II and V of the concurrent resolution on the budget for fiscal year 2018*.

инвестиций в депрессивные территории; некоторым аналогом таких зон являются территории опережающего социально-экономического развития (ТОР) в Российской Федерации. Однако в отличие от российской модели, когда инвестиции осуществляются непосредственно резидентами ТОР, инвесторы американских зон вкладывают активы (денежные средства и имущество) в квалифицированные фонды возможностей (*Qualified Opportunity Fund*), получая при этом отсрочку (от пяти до десяти лет) налоговых платежей по налогу на прибыль и на прирост капитала. Налоговые преференции, предоставляемые инвесторам в зонах возможностей, признаются налоговыми расходами и рассчитываются как отклонения от базовой налоговой системы, предусматривающей налогообложение всех доходов по стандартной налоговой ставке без учета отсрочек или исключений для инвестиций, осуществленных в определенных географических районах.

В Бразилии [Inesc, 2019; OECD, 2022] специальный налоговый режим для компаний, деятельность которых связана с разведкой и добычей углеводородов (*REPETRO*⁴), предоставляет следующий комплекс налоговых преференций:

- снижение ставок по федеральным социальным взносам (*PIS*) и ежемесячным взносам социальной помощи (*COFINS*), которые взимаются с импорта и розничной продажи бензина, дизельного топлива, авиационного керосина и природного газа. Ставки налога *PIS/COFINS* являются специфическими, поскольку рассчитываются на основе фиксированных цен и объема проданной или импортированной продукции;
- снижение ставок акцизного налога (*IMI*) и таможенных пошлин;
- освобождение от дополнительного налога на ввозимые по морю товары, включая машины и оборудование, инструменты и запасные части, используемые при разведке и добыче нефти и природного газа (*AFRMM*).

Все преференции по специальному налоговому режиму *REPETRO* включаются в налоговые расходы, кроме ставок акцизного налога.

2. Исключения. Снижают размер налоговой базы за счет необлагаемых видов доходов.

Примеры:

- исключение из налогооблагаемой базы купонного дохода по государственным ценным бумагам в США;
- исключение суммы полученных платежей от правительства физическим лицам, пострадавшим от пандемийных ограничений в Австралии;
- доход, полученный военными и полицейскими, задействованными в международных оперативных миссиях в Канаде.

По данной категории преференций отмечаются существенные межстрановые различия в определении, какие исключения относятся к налоговым расходам, а какие нет, в зависимости от метода их идентификации.

3. Льготные ставки. Сокращают объем налоговых платежей для отдельных категорий налогоплательщиков и видов деятельности за счет применения пониженной налоговой ставки. Можно признать наиболее распространенным налоговым положением, по которому отклонения от стандартной для данного вида деятельности и категории налогоплательщика налоговой ставки идентифицируются как налоговый расход. Примером таких преференций являются льготные ставки по налогу на прибыль, которые установлены во многих странах для МСП и которые могут относиться к налоговым расходам.

В российской юрисдикции при оценке налоговых расходов выделены две категории преференций — ставка НДС 0% (освобождение) и пониженная налоговая ставка. При этом нулевая ставка признается как освобождение, например ставка НДС 0% (освобождение) при перевозке или освобождение от уплаты НДС при реализации изделий народных

⁴ *Special Customs Regime for Exports and Imports of Goods Intended for Exploration and Production of Petroleum and Natural Gas.*

художественных промыслов признанного художественного достоинства. Понятие «освобождение» применительно к нулевой льготной ставке, используемое в российской практике, несколько некорректно. В предложенной автором классификации освобождение признается как право не производить расчет налогооблагаемой базы в связи с тем, что физическое или юридическое лицо не является плательщиком этих конкретных видов налогов.

4. Вычеты. Данная преференция снижает налогооблагаемую базу на понесенные налогоплательщиком расходы. Примеры:

— зачет расходов на медицинское страхование при расчете налога на прибыль корпораций в США;

— специальная категория вычетов, называемая в США дискретными отчислениями (*temized deductions*), которые позволяют получать дополнительные вычеты сверх уже полученных в рамках других налоговых режимов, например вычеты на благотворительность.

Налоговый вычет по своей природе сокращает объем налогооблагаемой базы и поэтому может рассматриваться как аналог исключения, однако в предлагаемой классификации данные преференции разделены, так как вычет снижает объем налоговых платежей за счет понесенных расходов, а исключения — за счет полученных доходов. Как следствие (например, в США), расходы на медицинское страхование относятся к вычетам, а преференции, позволяющие не включать доходы по государственным ценным бумагам при расчете налогооблагаемой базы, — к исключениям.

В российской практике исключения и вычеты не разделяются и относятся к вычетам из налогооблагаемой базы, например когда при определении налоговой базы не учитываются целевые средства, полученные структурными организациями ДОСААФ России. Примеры налоговых вычетов, которые включены в российской классификации в общую категорию «изъятия, освобождения и вычеты»:

— социальные вычеты на сумму понесенных расходов на образование, медицинские услуги;

— инвестиционный вычет в сумме денежных средств, внесенных налогоплательщиком в налоговый период на индивидуальный инвестиционный счет.

В предложенной автором классификации исключения и вычеты подразделяются, поскольку в некоторых юрисдикциях вычеты признаются аналогами бюджетных расходов или трансфертными платежами и могут быть идентифицированы (или нет) в качестве налоговых расходов.

5. Освобождения от налогообложения. По данной категории преференций некоторые категории налогоплательщиков по определенным видам деятельности или налогам не признаются налогоплательщиками и могут не производить расчет налогооблагаемой базы, например освобождение от налога на добавленную стоимость за обучение и образовательные услуги в Канаде.

В Российской Федерации, как и в большинстве юрисдикций других стран, освобождения относятся к налоговым расходам, однако данное понятие используется и при нулевой ставке по НДС, и при стандартных освобождениях.

6. Налоговый кредит (*tax credit*). Снижает итоговую сумму налога, рассчитанного по налоговой декларации. Основным отличием налогового вычета (*deduction*) от кредита (*credit*) является то, что вычет уменьшает налогооблагаемую базу по доходам на определенные виды расходов, а кредит сокращает сумму налогового платежа, то есть уменьшает налоговые обязательства в нормативно определенных объемах и видах расходов. Вычеты отражаются в налоговой декларации в год, когда расходы были непосредственно оплачены, в то время как расходы по кредитам могут учитываться в налоговых декларациях за пределами года платежа. Кроме того, при отрицательном сальдо, когда все положенные вычеты превысили сумму дохода налогоплательщика, вычеты, как правило, не компенсируются, а в случае если кредит превысил сумму налогового обязательства,

разница выплачивается налогоплательщику и учитывается как бюджетные, а не как налоговые расходы.

Типичным примером данной преференции является предоставление в США налогового кредита на высшее образование, который позволяет уменьшить сумму налога на установленный объем расходов на обучение. Примером таких кредитов в российской юрисдикции являются расходы на приобретение жилья, когда налогоплательщик может получить возврат уплаченного подоходного налога после того, как подтвердит приобретение жилого помещения в собственность. В рамках настоящей работы эти преференции выделены в отдельные категории, поскольку в отношении кредитов выявлены существенные межстрановые различия в подходах к их идентификации в качестве налоговых расходов. Однако в российской практике принципиальных отличий вычета от налогового кредита, применяемого в американской юрисдикции, нет, и разделение методов оценки на эти две категории преференций нецелесообразно.

7. Отсрочки (*tax holiday*). Изменяют сроки налоговых платежей. Во многих международных юрисдикциях большинство отсрочек не относится к налоговым расходам (США, Бразилия, Российская Федерация), что связано с методами калькуляции стоимости налоговых расходов, например на нереализованный прирост капитала, так как доход облагается налогом только при его получении. В то же время в Канаде большинство недополученных доходов по данной категории относится к налоговым расходам, например отсрочка платежа по налогу на прирост капитала на пять и на десять лет.

МЕТОДЫ ИДЕНТИФИКАЦИИ НАЛОГОВЫХ РАСХОДОВ

Практически все налоговые преференции ведут в той или иной степени или объеме к недополученным доходам бюджета, однако не все отклонения от стандартного налогового законодательства могут быть признаны налоговыми расходами. Наличие преференций является значимым, но не единственным критерием для идентификации налоговых расходов, и имеются существенные межстрановые различия. Для определения, какие из преференций могут быть идентифицированы как налоговые расходы, проводится их сопоставление с эталонной налоговой системой (*benchmark system*), называемой в российских публикациях базовой. Как указано в [Heady, Mansour, 2019], «в широком смысле эталоном может считаться налоговая система, которая прочно опирается на ключевые принципы налоговой политики — нейтральность, эффективность и справедливость. Но поскольку страны различаются в своих взглядах на веса, которые они придают этим принципам, они, как правило, определяют свои эталонные налоговые системы по-разному».

В статье [Богачева, Фокина, 2017] указаны три подхода к определению базовой структуры налогов:

- концептуальный подход (*conceptual approach*), увязывающий базовую структуру налогов с теоретической (нормативной);
- законодательный подход (*legal approach*), согласно которому базовая структура налога и налоговые расходы определяются в соответствии с действующим налоговым законодательством;
- подход, рассматривающий налоговые расходы как аналог субсидий (*analogous subsidy*), который на практике имеет много общего с законодательным подходом.

Однако в отсутствие конкретных примеров использования данных подходов предлагаемая классификация неоднозначна. Так, при использовании концептуального и законодательного подходов специалисты сталкиваются с проблемой определения базовой налоговой системы. Даже после более чем 40-летнего опыта управления налоговыми расходами в США Национальная конференция законодательных органов штатов [NCSL, 2017] признала отсутствие четко установленного и сформулированного определения, какие из

положений Налогового кодекса могут признаваться налоговыми расходами. Как в пределах одного штата, так и между штатами существует много споров о том, какие положения Налогового кодекса штата являются налоговыми расходами, а какие — частью нормальной налоговой структуры.

Автор предлагает два метода идентификации налоговых расходов.

1. Нормативный (*normativ*) метод, в рамках которого большинство преференций, таких как вычеты, исключения, освобождения и прочее, предоставляемых широкому кругу налогоплательщиков по общераспространенным видам деятельности по стандартным ставкам, признаются отклонениями от базовой (эталонной) структуры налогового законодательства и идентифицируются как налоговые расходы. Нормативный метод ориентируется на сопоставлении отклонений от эталонной налоговой системы (*Benchmark Tax System*), рассмотренной в работе [Heady, Mansour, 2019], которая должна включать (с учетом особенностей конкретной страны) общие ставки подоходного налога с физических и юридических лиц, простой налог на потребление (например, НДС с одной ставкой), акцизные налоги, соответствующие целям устранения внешних эффектов, и другие более мелкие налоги.

В самом общем виде в рамках нормативного метода, при стандартной ставке НДС 20%, льготная ставка 10% при реализации товаров для детей признается налоговым расходом, а освобождение от НДС при продаже некоторых видов морепродуктов, выловленных рыболовными хозяйствами в районах традиционных промыслов (специфический вид деятельности), не относится к налоговым расходам. Межстрановые особенности в рамках нормативного метода идентификации основаны на признании, что является специфическими отклонениями, которые не относятся к налоговым расходам и не требуют калькуляции.

Следует отметить, что в некоторые понятия «налоговые расходы» включен подход к их идентификации. Примеры [OECD, 2010]:

— во Франции налоговые расходы определяются как юридические или законодательные меры, реализация которых приводит к снижению налоговых поступлений в бюджет государства по сравнению с применением эталона, или «нормы»;

— в Испании в соответствии с Конституцией страны налоговыми расходами считаются положения налоговой системы, которые снижают налоговые поступления в бюджет и отвечают другим условиям;

— в Швеции используется неформальное определение налоговых расходов как положений, которые снижают доход относительно заранее определенной нормы либо для достижения конкретной политической цели, либо для содействия эффективному функционированию налоговой системы.

2. Условный (*conditional*) метод, основанный на критериях, которые позволяют идентифицировать налоговые расходы в зависимости от преференций, видов деятельности и налогоплательщиков. Данный подход имеет существенные межстрановые различия, так как критерии идентификации налоговых расходов различаются. Этот метод идентификации не нашел широкого применения и, как следствие, мало изучен в литературе или считается вариантом концептуального подхода.

Рассмотрим конкретные примеры (кейсы) применения этих двух подходов для идентификации налоговых расходов.

ПРИМЕРЫ (КЕЙСЫ) ИДЕНТИФИКАЦИИ НАЛОГОВЫХ РАСХОДОВ

Опыт США

Понятие «налоговые расходы» закреплено законом (*The Congressional Budget Act of 1974*) как «потери доходов вследствие реализации положений федерального налогового законодательства, которые допускают специальные режимы, освобождения и вычеты из валового

дохода или предоставление специальных кредитов, льготной ставки налога или отсрочки обязательств по оплате налогов»⁵.

В [JCT, 2017] указано, что комитеты конгресса и сената США (далее — комитеты) как законодательные органы определяют налоговые расходы относительно нормативной налоговой структуры (*normal tax baseline*), в которой налогооблагаемой базой признается денежная сумма на руках домохозяйств, например доход, добавленная стоимость, прибыль, продажи, с которых получены доходы. При практическом использовании данного подхода делаются некоторые исключения. Например, так как доход в базовом подходе учитывается непосредственно при его получении, то отсрочка или исключение из налогообложения нереализованного прироста капитала может не учитываться как налоговые расходы, а другие формы отсрочки — учитываться.

Комитет конгресса по налогообложению (JCT) включает также чистый вмененный доход от аренды домовладения в базовые показатели, используемые для оценки налоговых расходов. Нормативная структура выбирается по соображениям политического/экономического/социального порядка и имеет большую увязку с целями государственной политики.

Нормативная налоговая структура, определенная комитетами, включает следующие компоненты для подоходного налога:

- одно персональное освобождение от налогов для каждого налогоплательщика и одно — для каждого иждивенца;
- стандартная налоговая ставка;
- стандартные вычеты и исключения для инвестиций и хозяйственных расходов предпринимателей;
- персональные налоговые освобождения и нулевая ставка налога для определенных категорий налогоплательщиков.

К отклонениям от нормальной налоговой структуры, которые признаются налоговыми расходами, относится большинство преференций, включая такие, как взносы работодателей в индивидуальные пенсионные планы работников, доходы от управления данными активами.

Не относятся к налоговым расходам:

- вычеты по налогу на прибыль из выплат/взносов работодателя на медицинское страхование, поскольку страхование не является составляющей налога на прибыль;
- отказ от удержаний для определенных видов расходов на лоббирование и по выплатам на страхование от несчастных случаев, недееспособности, помощи по уходу за иждивенцами. Все аналогичные отказы по вычетам комитеты относят к «отрицательным налоговым расходам», при этом, как указано в оговорке комитетов, включение оценок по отрицательным налоговым расходам является их собственной инициативой;
- отклонения, связанные с некоторыми специфическими видами деятельности, например, если специальные налоговые режимы предусматриваются при приобретении сотрудниками поощрительных опционов, или с отсрочками при получении активов в порядке наследования.

Для предпринимателей, включая юридические лица, выплачивающих подоходный налог, основные отклонения от нормальной налоговой структуры, которые могут признаваться или не признаваться налоговыми расходами, связаны с капитальными/инвестиционными расходами, например в отношении преференций по амортизации капитальных расходов.

Аналогичный принцип, когда большинство отклонений от нормальной налоговой структуры признаются налоговыми расходами, действует и для налогов с доходов корпораций.

⁵ *The Congressional Budget Act of 1974*. URL: <https://www.congress.gov/bill/93rd-congress/house-bill/7130>.

Освобождения некоторых некоммерческих организаций от уплаты корпоративного подоходного налога не признаются налоговыми расходами.

Бюджетное управление (*Office of Management and Budget*) при оценке налоговых расходов использует сопоставление отклонений от эталонной/стандартной налоговой основы (*the reference tax law baseline*), когда налоговые расходы ограничиваются специальными исключениями из общепринятого налогового правила, которые выполняют программные функции, аналогичные программам расходов. Доход, подлежащий налогообложению, определяется как валовой доход за вычетом затрат на его получение; таким образом, он не включает поступление средств или имущества, которые не являются вознаграждением или другим источником дохода. Таким образом, все компенсации и специализированные выплаты включаются в налогооблагаемую базу по доходу, если данные выплаты представляют собой прирост богатства и не имеют существенных отличий от доходов по оплате труда (например, арендный ваучер, стоимость которого составляет около 100 долл. США, эквивалентен этой же сумме дохода военнослужащего). В то же время выплаты на лечение, служебное жилье, за участие в боевых действиях военнослужащих в налогооблагаемый доход не включаются.

Как комитеты, так и Бюджетное управление в своих подходах к оценке налоговых расходов допускают несколько серьезных отклонений, в том числе:

- выделение корпоративного подоходного налога при оценке налоговых расходов;
- ставки по индивидуальному подоходному налогу, включая стандартные вычеты и освобождения, могут варьироваться в зависимости от семейного положения;
- стоимость активов и обязательств не корректируется с учетом инфляции;
- альтернативный минимальный налог (*alternative minimum tax*) рассматривается как часть структуры базовых ставок как в рамках базового налогового законодательства и, таким образом, не относится к налоговым расходам.

Отсутствие единых подходов к определению эталонной/нормальной налоговой структуры приводит к существенным различиям в оценке налоговых расходов у Комитета конгресса по налогообложению и Управления по бюджету США. Особый случай произошел в 2018 г., когда оценки JCT (опубликованные в мае 2018 г.) учитывали эффект Закона о сокращении налогов и рабочих мест 2017 г., в то время как оценки Бюджетного управления (опубликованные в феврале 2018 г., но основанные на оценках Казначейства, впервые опубликованных в октябре 2017 г.) не включали изменения, связанные с этим законом.

Опыт Канады

В отчете федерального правительства Канады налоговые расходы определены как широкий спектр федеральных налоговых мер, которые признаются отклоняющимися от «эталонной» налоговой структуры, отражающей только фундаментальные аспекты налоговой системы, например применение общей налоговой ставки к широко определенной налоговой базе. Такой подход обеспечивает большую прозрачность, гарантируя раскрытие информации по широкому спектру налоговых мер, включая меры, которые могут не считаться налоговыми преференциями [Department of Finance Canada, 2022].

Эталонная структура включает практически все формализованные налоговые нормы. Налоговыми расходами признаются большинство преференций в отношении источников доходов для физических лиц и корпораций, в том числе:

- освобождения от уплаты налогов с дохода для некоммерческих общественных организаций, некоторых видов доходов на прибыль, уплаты налога на добавленную стоимость при реализации некоторых видов товаров;
- льготные ставки при уплате налогов для некоторых категорий налогоплательщиков, например МСП;
- преференции по налогу на доходы физических лиц.

Отсрочка уплаты налога на доход холдинговых корпораций от портфельных инвестиций считается частью эталона, поскольку данная преференция предназначена для улучшения функционирования налоговой системы, а не для достижения других неналоговых целей. Эталонная база подоходного налога с физических и юридических лиц учитывает доход в номинальном выражении. Эталонная налоговая ставка по налогу на товары и услуги (GST) принимается в стандартном размере для каждого конкретного года (5% с 2008 г.), а большинство освобождений и льгот признаются налоговыми расходами. Наличие норм, при которых некоторые покупатели, например некоммерческие организации, не могут возмещать GST, признается эталоном, поскольку в конечной стоимости товаров уже заложены определенные законодательством преференции, отнесенные к налоговым расходам.

Опыт Новой Зеландии

Понятие налоговых расходов установлено налоговым законодательством в следующей трактовке: «индивидуальные особенности налоговой системы, снижающие налоговые обязательства, предназначенные для осуществления политики, отличной от целей увеличения доходов, за счет наиболее эффективных и экономически нейтральных способов» [Treasury of New Zealand, 2021].

В Новой Зеландии при принятии решения, какие преференции относить к налоговым расходам, используются всего четыре критерия, при ответе «да» на каждый из них преференции признаются налоговыми расходами. Вопросы находятся в иерархической связи и содержат следующие суждения:

1) соответствует ли преференция целевой группе или виду деятельности. Например, все компании портфельных инвестиций (*PIEs*) облагаются налогом по предельной ставке, что не признается налоговым расходом. В то же время вычеты для владельцев поголовья скота как конкретной целевой группы налогоплательщиков относятся к налоговым расходам;

2) преференция приводит к уменьшению налогового обязательства относительно действующего налога. Более высокие ставки акцизов на алкоголь и табак рассматриваются в некоторых странах как отрицательные налоговые расходы, но в Новой Зеландии они не включаются в отчет по налоговым расходам, так как учитываются в иных налоговых отчетах. Освобождения и льготные ставки относятся к налоговым расходам, так как они эквивалентны бюджетным расходам;

3) преференция не административная или принятая по мотивам двойного налогообложения;

4) преференция не связана с целью получения дополнительного дохода. Льготные нормы амортизации могут быть основаны на предположении об экономическом сроке службы актива (налоговая концепция) и не относятся к налоговым расходам. И наоборот, ускоренная амортизация для конкретных отраслей по политическим причинам будет признаваться налоговым расходом.

К налоговым расходам в Новой Зеландии относятся следующие категории преференций (примеры):

— ускоренная амортизация, так как возможность амортизировать капитальные объекты быстрее, чем истекает срок их службы, уменьшает доход на большую сумму в более ранние годы;

— для военнослужащих не учитывается доход, который составляет разницу между рыночной стоимостью аренды жилья и фактической;

— освобождение от налогообложения дохода, полученного клубом, обществом или ассоциацией, при условии, что они созданы для продвижения любительских игр или спорта и не используются для получения материальной прибыли;

— освобождение от налогообложения дохода, полученного организациями, занимающимися жилищным строительством. Данная преференция содействует увеличению числа семей, имеющих жилье в собственности. Преференция поддерживает местные строительные компании в целях предложения жилья для семей с низким уровнем дохода, но деятельность строительных компаний не является благотворительностью.

ВЫВОДЫ

Представленная в статье классификация преференций отражает различия применяемых в международной практике подходов к идентификации налоговых расходов. Несмотря на существенную разницу в подходах США и Канады к определению, что является эталонной налоговой системой и какие отклонения признаются налоговыми расходами, и то, что Бюджетное управление и комитеты в США используют различные формулировки эталонной системы («*reference*» и «*normal*»), идентификация налоговых расходов осуществляется на основе нормативного метода, который включает большинство отклонений от эталона, кроме специфических видов деятельности и отдельных преференций по корпоративным и личным доходам.

Условный метод идентификации налоговых расходов описан на примере Новой Зеландии. Существенная разница признания налоговых расходов в данной юрисдикции по сравнению с США и Канадой состоит не только в отсутствии правил для определения эталонной системы и замене их критериями, но и в том, что большинство преференций не относится к налоговым расходам. Вывод подтверждается и разницей в количествах налоговых расходов, по которым предоставляется отчетность: в Новой Зеландии — до 60 ед., в США — 164 ед., в Канаде — 209 ед., включая налоговые расходы и налоговые меры.

Одним из преимуществ нормативного метода идентификации, как наиболее распространенного в мире, можно признать возможность проведения международных сопоставлений налоговых расходов, так как они включают большинство предоставляемых преференций. Однако и опыт Новой Зеландии достаточно интересен с точки зрения целевого характера преференций, хотя и требует дополнительных исследований его преимуществ и недостатков.

Список источников

1. Богачева О. В., Фокина Т. В. Управление налоговыми расходами в странах ОЭСР // *Мировая экономика и международные отношения*. 2017. Т. 61. № 4. С. 26–36. <https://doi.org/10.20542/0131-2227-2017-61-4-26-36>.
2. Вершило Т. А., Шарандина Н. Л. Налоговые расходы публично-правового образования в системе доходов и расходов бюджетов // *Государство и право*. 2021. № 3. С. 93–101. <https://doi.org/10.31857/S102694520014040-5>.
3. Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере / МВФ, 2007. URL: <https://www.imf.org/external/np/fad/trans/rus/manualr.pdf>.
4. Мичурина Ю. П. Особенности правового регулирования налоговых расходов в Российской Федерации // *Финансовое право*. 2022. № 2. С. 38–40. <https://doi.org/10.18572/1813-1220-2022-2-38-40>.
5. Попова Е. М., Гусейнова Г. М. Совершенствование методологической базы по идентификации налоговых расходов // *Финансы и управление*. 2020. № 1. С. 23–37. <https://doi.org/10.25136/2409-7802.2020.1.32345>.
6. Сафонов А. Ю. Сущность и история развития концепции налоговых расходов // *Вестник Саратовской государственной юридической академии*. 2022. № 1 (144). С. 245–257. <https://doi.org/10.24412/2227-7315-2022-1-245-257>.
7. Burman L. E., Phaup M. Tax Expenditures, the Size and Efficiency of Government, and Implications for Budget Reform // *NBER Working Paper 17268*, 2011. <https://doi.org/10.3386/w17268>.
8. Geourjon A.-M. et al. Tax Expenditure Assessment: From Principles to Practice. Methodological guide / Ferdi, 2018. URL: <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-02172180>.

9. Heady C., Mansour M. Tax Expenditure Reporting and Its Use in Fiscal Management: A Guide for Developing Economies / IMF. Fiscal Affairs Department, 2019.
10. Fossil Fuel Subsidies in Brazil in 2018. Know, Evaluate, Reform / Inesc, 2019. URL: https://www.inesc.org.br/wp-content/uploads/2019/06/cartilha_fosseis_ingles.pdf.
11. Estimates of Federal Tax Expenditures for Fiscal Years 2016–2020 (JCX-3-17) / Joint Committee on Taxation (JCT). January 30, 2017. URL: <https://www.jct.gov/publications.html?func=startdown&id=4971>.
12. Astarita C. et al. Tax Expenditures in Direct Taxation in EU Member States / European Commission Occasional Papers 207, 2014. URL: http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/occasional_paper/2014/pdf/ocp207_en.pdf.
13. Report on Federal Tax Expenditures – Concepts, Estimates and Evaluations 2021: part 1 / Department of Finance Canada, 2022. URL: <https://www.canada.ca/en/department-finance/services/publications/federal-tax-expenditures/2021/part-1.html>.
14. 2021 Tax Expenditure Statement / The Treasury of New Zealand. 20 May 2021. URL: <https://www.treasury.govt.nz/publications/tax-expenditure/2021-tax-expenditure-statement>.
15. Tax Expenditure Budgets and Reports: Best Practices / NCSL, 2017. URL: <https://www.insidesalt.com/wp-content/uploads/2017/01/NCSL-Tax-Expenditures-Best-Practices.pdf>.
16. Glossary of terms. Annex 2 / Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development. OECD, 2015. URL: <https://www.oecd.org/sti/inno/Frascati-2015-Glossary.pdf>.
17. Inventory of Support Measures for Fossil Fuels: Country Notes / OECD, 2022. URL: https://www.oecd-ilibrary.org/sites/5a3efe65-en/1/3/38/index.html?itemId=/content/publication/5a3efe65-en&_csp_=2ffa7a733148fec42dccb926d7619e1c&itemIGO=oecd&itemContentType=book.
18. Tax Expenditures in OECD Countries / OECD, 2010. URL: https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/Economia/GastoTributario/2010_tax_expenditure_countries_oecd.pdf.
19. Surrey S. Federal Tax Reform for 1976: A Compendium. Fund for Public Policy Research, 1976. 173 p.
20. Villela L. et al. Tax expenditures budgets: Concepts and challenges for implementation / IDB Working Paper series: No. IDBWP-131en, 2010. Inter-American Bank (IDB). URL: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/115368/1/IDB-WP-131en.pdf>.
21. Zhicheng Li. Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets / World Bank, 2006. Policy Research Working Paper No. 3927. URL: <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/8449>.

References

1. Bogacheva O.V., Fokina T.V. (2017). Tax Expenditures Management in OECD Countries. *Mirovaya ekonomika i mezhdunarodnye otnosheniya – World Economy and International Relations*, 61 (4), 26–36 (In Russ.).
2. Vershilo T.A., Sharandina N.L. (2021). Tax Expenditures of Public Legal Education in the System of Budget Revenues and Expenditures. *Gosudarstvo i pravo – State and Law*, 3, 93–101 (In Russ.). <https://doi.org/10.31857/S102694520014040-5>.
3. IMF (2007). Fiscal Transparency Guide (In Russ.). Available at: <https://www.imf.org/external/np/fad/trans/rus/manualr.pdf>.
4. Michurina Yu.P. (2022). Peculiarities of the Legal Regulation of Tax Expenses in the Russian Federation. *Finansovoe pravo – Financial Law*, 2, 38–40 (In Russ.). <https://doi.org/10.18572/1813-1220-2022-2-38-40>.
5. Popova E.M., Guseinova G.M. (2020). Improvement of Methodological Base on Identification of Tax Expenditures. *Finansy i upravlenie – Finance and Management*, 1, 23–37 (In Russ.). <https://doi.org/10.25136/2409-7802.2020.1.32345>.
6. Safonov A.Yu. (2022). The Essence and History of the Development of the Concept of Tax Expenditures. *Vestnik Saratovskoj gosudarstvennoj yuridicheskoy akademii – Bulletin of the Saratov State Law Academy*, 1 (144), 245–257 (In Russ.). <https://doi.org/10.24412/2227-7315-2022-1-245-257>.
7. Burman L.E., Phaup M. (2011). Tax Expenditures, the Size and Efficiency of Government, and Implications for Budget Reform. NBER Working Paper 17268. <https://doi.org/10.3386/w17268>.
8. Geourjon A.-M. et al. (2018). Tax Expenditure Assessment: From Principles to Practice. Methodological guide. Ferdi, 2018. Available at: <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-02172180>.
9. Heady C., Mansour M. (2019). Tax Expenditure Reporting and Its Use in Fiscal Management: A Guide for Developing Economies. IMF, Fiscal Affairs Department.
10. Inesc (2019). Fossil Fuel Subsidies in Brazil in 2018. Know, Evaluate, Reform. Available at: https://www.inesc.org.br/wp-content/uploads/2019/06/cartilha_fosseis_ingles.pdf.
11. JCT (2017). Estimates of Federal Tax Expenditures for Fiscal Years 2016–2020. (JCX-3-17). Available at: <https://www.jct.gov/publications.html?func=startdown&id=4971>.
12. Astarita C. et al. (2014). Tax Expenditures in Direct Taxation in EU Member States. European Commission Occasional Papers 207. Available at: http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/occasional_paper/2014/pdf/ocp207_en.pdf.

13. Department of Finance Canada (2022). Report on Federal Tax Expenditures — Concepts, Estimates and Evaluations 2021: part 1. Available at: <https://www.canada.ca/en/department-finance/services/publications/federal-tax-expenditures/2021/part-1.html>.
14. The Treasury of New Zealand (2021). Tax Expenditure Statement. Available at: <https://www.treasury.govt.nz/publications/tax-expenditure/2021-tax-expenditure-statement>.
15. NCSL (2017). Tax Expenditure Budgets and Reports: Best Practices. Available at: <https://www.insidesalt.com/wp-content/uploads/2017/01/NCSL-Tax-Expenditures-Best-Practices.pdf>.
16. OECD (2015). Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development. Annex 2. Glossary of terms. Available at: <https://www.oecd.org/sti/innofrascati-2015-glossary.pdf>.
17. OECD (2022). Inventory of Support Measures for Fossil Fuels: Country Notes. URL: https://www.oecd-ilibrary.org/sites/5a3efe65-en/1/3/38/index.html?itemId=/content/publication/5a3efe65-en&csp_=2ffa7a733148fec42dccb926d7619e1c&itemIIO=oeecd&itemContentype=book.
18. OECD (2010). Tax Expenditures in OECD Countries. Available at: https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/Economia/GastoTributario/2010_tax_expenditure_countries_oecd.pdf.
19. Surrey S. Federal Tax Reform for 1976: A Compendium. Fund for Public Policy Research, 1976. 173 p.
20. Villela L. et al. (2010). Tax expenditures budgets: Concepts and challenges for implementation. IDB Working Paper series: No. IDBWP-131en, Inter-American Bank (IDB). Available at: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/115368/1/IDB-WP-131en.pdf>.
21. Zhicheng Li. (2006). Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets. World Bank. Policy Research Working Paper No. 3927. Available at: <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/8449>.

Информация об авторе

Татьяна Владимировна Тищенко, старший научный сотрудник лаборатории исследований бюджетной политики Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации, г. Москва

Information about the author

Tatyana V. Tischenko, Senior Research Fellow, Laboratory of Research Budget Policy, Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration (RANEPA), Moscow

Статья поступила в редакцию 18.07.2022
Одобрена после рецензирования 11.10.2022
Принята к публикации 08.06.2023

Article submitted July 18, 2022
Approved after reviewing October 11, 2022
Accepted for publication June 8, 2022