

## УПРАВЛЕНИЕ НАЛОГОВЫМИ РАСХОДАМИ В СТРАНАХ ОЭСР\*

© 2017 г. О. Богачева, Т. Фокина

*Рассматриваются вопросы управления налоговыми расходами как инструментом государственной политики в странах ОЭСР. Исследуются методологические подходы к их стоимостной оценке, раскрытию отчетности, определению эффективности. Отмечается, что с расширением практики применения налоговых расходов и усложнением их структуры повышается необходимость в совершенствовании методов управления ими. Даются рекомендации по использованию в России международного опыта управления налоговыми расходами с учетом возникающих при этом рисков.*

*Ключевые слова:* налоговые расходы, инструмент государственной политики, недополученные доходы бюджета, базовая структура налогов, оценка эффективности налоговых расходов.

*Статья поступила в редакцию 14.10.2016.*

DOI:10.20542/0131-2227-2017-61-4-24-34

Налоговые расходы, определяемые как недополученные доходы бюджета в связи с предоставлением преференциального режима налогообложения отдельным категориям налогоплательщиков или видам деятельности, находят в мире все более широкое применение. Они используются в целях стимулирования занятости и снижения бедности, содействия инновациям и малому бизнесу, повышения доступа населения к образованию, медицинскому обслуживанию и негосударственному пенсионному обеспечению. В отличие от прямых расходов налоговые не влекут за собой непосредственных потерь для бюджета, издержки здесь имеют неявный характер и требуют особой методологии измерения. Кроме того, налоговые расходы могут использоваться как средство обхода ограничений на рост прямых бюджетных расходов в условиях бюджетной консолидации.

Сегодня практически все страны ОЭСР применяют инструмент налоговых расходов, хотя и в разной мере. Так, в Германии выделяют 86 типов таких расходов (0.74% ВВП), в Нидерландах – 101

(2% ВВП), в Испании – 139 (4.6%), в США – 164 (6% ВВП), в Канаде – 175 (6.6% ВВП), в Великобритании – 362 (12.8% ВВП), во Франции – 486 (2.2% ВВП)<sup>1</sup> [1]. Наряду с положительными эффектами широкое применение налоговых расходов порождает и серьезные проблемы. Основные из них: усложнение налоговой системы, повышение степени регрессивности, снижение прозрачности налогообложения, существенные потери бюджетных поступлений, рост административных расходов ввиду необходимости сбора большого объема информации о налогоплательщиках. Во многих странах вопросы совершенствования управления налоговыми расходами, разработки эффективной методологии их учета и оценки результатов встают все острее.

В России понятие налоговых расходов и концепция их использования законодательно не закреплены. В то же время Министерство финансов ежегодно оценивает объем налоговых льгот и преференций, их общее число, по оценкам, уже приближается к 200 [2]. В отсутствие единого понимания сути налоговых расходов точная оценка их общего объема затруднена. По разным версиям, налоговые льготы могут составлять от 2 до 5 трлн руб. в год [3].

Российские исследователи уделяют большое внимание теории и практике применения налоговых льгот и налоговых расходов [4, 5, 6, 7, 8, 9, 10]. В то же время проблемы измерения, учета, отчетности и оценки эффективности налоговых расходов еще недостаточно изучены. Опыт стран ОЭСР в этой области может представлять практический интерес для России.

БОГАЧЕВА Ольга Викторовна, кандидат экономических наук, ведущий научный сотрудник ИМЭМО им. Е. М. Примакова РАН, РФ, 117997 Москва, Профсоюзная ул., 23; руководитель Центра бюджетной политики Научно-исследовательского финансового института, РФ, 127006 Москва, Настасьинский пер., 3/2 (bogacheva@nifi.ru).

ФОКИНА Татьяна Владимировна, младший научный сотрудник Центра бюджетной политики Научно-исследовательского финансового института, РФ, 127006 Москва, Настасьинский пер., 3/2; аспирантка экономического факультета МГУ им. М. В. Ломоносова, РФ, 119991 Москва, Ленинские горы, 1 (fokina@nifi.ru).

\* Статья подготовлена при поддержке Министерства финансов РФ в рамках научно-исследовательской работы «Обобщение и анализ зарубежного опыта использования налогово-кредитных и страховых инструментов социальной поддержки населения».

<sup>1</sup> Данные за 2006–2008 гг.

## ПОДХОДЫ К ИЗМЕРЕНИЮ

Институт налоговых расходов возник в 1960-е годы практически одновременно в Германии и США [11]. Само понятие впервые было использовано в 1967 г. зам. министра финансов США С. Сурреем во внутренней инструкции, где ставилась задача подготовки перечня преференций и льгот по налогу на доходы, аналогичных целям программных расходов. В 1980-е годы эта практика распространилась практически во всех государствах ОЭСР и ряде развивающихся стран.

Сегодня применяются различные методики измерения налоговых расходов, но во всех случаях они рассматриваются как инструмент государственной социально-экономической политики и определяются исходя из величины упущенных доходов вследствие установленных налоговых льгот и освобождений относительно базовой (стандартной) структуры налогов (*benchmark tax*). Согласно рекомендациям ОЭСР, налоговые расходы – это трансферт общественных ресурсов, который осуществляется не путем прямого расходования средств, а за счет снижения налоговых обязательств по сравнению с их базовой структурой.

При этом единой концептуальной модели базовой структуры налогов пока нет. В одних странах расходы на содержание ребенка могут рассматриваться как связанные с заработанным доходом и включаться в базовую структуру налога, а в других – как льгота для семей с детьми, формирующая налоговый расход. По рекомендациям же ОЭСР такая модель должна отвечать следующим требованиям:

1) представлять сбалансированный подход к налогообложению различных видов деятельности и групп налогоплательщиков, не давая преимуществ и не создавая препятствий каким-либо отдельным видам деятельности или группам налогоплательщиков;

2) включать определенные механизмы (вычеты, налоговые кредиты и др.) корректировки налогооблагаемого дохода в целях:

– соблюдения принципа обеспечения платежеспособности (*ability-to-pay principle*);

– повышения экономической эффективности налогообложения и эффективности сбора налогов;

– упрощения или приближения к реальности практики налогового администрирования применительно к конкретным группам налогоплательщиков или видам деятельности.

Рекомендации ОЭСР в различных странах воплощаются по своему. На практике реализуются три основных подхода к определению базовой структуры налогов [12]:

1. Концептуальный подход (*conceptual approach*), увязывающий базовую (стандартную) структуру налогов с теоретической (нормативной), которая может и не основываться на налоговом законодательстве. Например, во многих странах для определения базовой структуры налога на доходы применяется концепция чистого дохода Шанца–Хейга–Симонса (*Schanz–Haig–Simons*), согласно которой чистый личный доход представляет собой приращение чистого экономического благосостояния за определенный период времени плюс потребление за этот же период [13]. При этом чистый личный доход включает в себя все виды налогооблагаемых доходов, получаемых от труда, капитала и трансфертов.

Для практического применения названная концепция адаптирована к особенностям администрирования налога на доходы в конкретных странах. Определены элементы базовой налоговой структуры подоходного налога: объект налогообложения, шкала налоговых ставок, период учета, методы корректировки налоговой базы на величину инфляции. Что касается НДС, то здесь в качестве базового принят налог на конечное потребление без каких-либо исключений.

2. Законодательный подход (*legal approach*), согласно которому базовая структура налога и налоговые расходы определяются в соответствии с действующим налоговым законодательством. Многие налоговые расходы при этом могут остаться неучтенными, если они напрямую не прописаны в законах.

3. Подход, рассматривающий налоговые расходы как аналог субсидий (*analogous subsidy*). На практике он имеет много общего с законодательным подходом.

Согласно исследованию Дж. Крейга и У. Алана, в ОЭСР шесть стран (Австралия, Бельгия, Канада, Финляндия, Ирландия и Испания) применяют концептуальный подход, пять (Австрия, Франция, Нидерланды, Португалия, Южная Корея) – законодательный и только две (Германия и Великобритания) – подход, рассматривающий налоговые расходы как аналог субсидий [12]. США используют как концептуальный, так и законодательный подходы (табл. 1).

Существуют три основных метода стоимостной оценки налоговых расходов, отражающие разные подходы к определению базовой структуры налогов: метод упущенных бюджетных доходов; метод возросших бюджетных доходов; метод эквивалентных бюджетных расходов [1, р. 13]. Выбор того или иного из них базируется на учете (либо игнорировании) фактора поведения налогоплательщиков при наличии или ликвидации налоговых льгот.

Так, метод упущенных бюджетных доходов (метод *expost*) измеряет объем бюджетных потерь путем

Таблица 1. Определение и методология оценки налоговых расходов в странах ОЭСР

Страна	Определение налоговых расходов в законодательстве	Подход к определению базовой структуры налогов	Метод оценки налоговых расходов	Метод бухгалтерского учета
Австралия	Через включение дополнительных категорий налогоплательщиков и видов деятельности, не предусмотренных в базовой структуре налога	Концептуальный	Метод упущенных бюджетных доходов	Метод начисления
Австрия	Недополученные доходы федерального правительства в связи с льготным режимом налогообложения деятельности физических лиц и юридических лиц, осуществляемой в интересах общества.	Законодательный	Метод упущенных бюджетных доходов	Метод начисления
Бельгия	Недополученные бюджетные доходы вследствие льгот для отдельных категорий налогоплательщиков или видов экономической, социальной и культурной деятельности. При этом налоговые льготы могут быть заменены на прямые субсидии.	Концептуальный	Метод упущенных бюджетных доходов	Кассовый метод
Канада	Отклонение от базовой структуры налога	Концептуальный	Метод упущенных бюджетных доходов	Кассовый метод
Финляндия	Отклонение от базовой структуры налога для достижения конкретных целей	Концептуальный	Метод упущенных бюджетных доходов	Кассовый метод
Франция	Налоговые расходы определяются теми положениями закона, которые приводят к снижению налоговых поступлений в бюджет по сравнению с базовой (стандартной) структурой налога	Законодательный	Метод упущенных бюджетных доходов	Кассовый метод
Германия	Определение налоговых расходов отсутствует. Применяется отсылочная норма, указывающая на выгоды, получаемые предприятиями и секторами экономики	Аналог субсидии	Метод упущенных бюджетных доходов	Кассовый метод
Нидерланды	Отклонение от базовой структуры налога	Законодательный	Метод упущенных бюджетных доходов	Метод начисления
Ирландия	Определение налоговых расходов отсутствует	Концептуальный	Метод упущенных бюджетных доходов	н/д
Италия	Благоприятствующий налоговый режим. Принципы универсальности, единообразия и прогрессивности налогообложения при этом могут не соблюдаться	н/д	Метод упущенных бюджетных доходов	Метод начисления
Португалия	Определение налоговых расходов отсутствует	Законодательный	Метод упущенных бюджетных доходов	н/д
Южная Корея	Сокращение налоговых поступлений, обусловленное ослаблением налогового бремени для отдельных категорий налогоплательщиков	Законодательный	Нет данных	н/д
Испания	Определение налоговых расходов отсутствует	Концептуальный	Метод упущенных бюджетных доходов	Кассовый метод
Великобритания	Налоговые льготы как имеющая сходный эффект альтернатива бюджетным расходам	Аналог субсидии	Метод упущенных бюджетных доходов	Метод начисления
США	Налоговые льготы, не включенные в базовую структуру налогов	Концептуальный, законодательный	Метод упущенных бюджетных доходов; метод эквивалентных бюджетных расходов	Кассовый метод

Источник: [14, p. 28].

Таблица 2. Примеры измерения налоговых расходов различными методами

		С применением налоговых расходов	Без применения налоговых расходов		
			метод упущенных бюджетных доходов	метод возросших бюджетных доходов	метод эквивалентных бюджетных расходов
1	Личный доход до выплаты налога	100	100	100	100
2	Налоговый вычет	25	0	0	0
3	Эквивалентный расход	0	0	0	25
4	Налогооблагаемый доход <sup>1</sup>	75	100	100	125
5	Налог	30	40	42.5	55
6	Личный доход после выплаты налогов <sup>2</sup>	70	60	57.5	70
7	Бюджетный эффект <sup>3</sup>	30	40	42.5	30
8	Налоговый расход	н/д	10	12.5	25

<sup>1</sup> – стр. 1–2+3

<sup>2</sup> – стр. 4–5+2

<sup>3</sup> – стр. 5–3

Источник: [15, p. 17].

сравнения величины доходов бюджета при наличии налоговых расходов и их отсутствии. Метод базируется на предположении о том, что налогоплательщик пользуется предоставленной льготой в соответствии с действующим законодательством, но это не приводит к изменению его потребительского поведения. На практике же поведение налогоплательщиков, как правило, существенно меняется (например, увеличивается спрос на товары и услуги, подпадающие под льготное налогообложение).

Между налоговыми расходами и другими элементами налоговой системы существует тесная взаимосвязь. Например, при упразднении льготы в форме налогового вычета в условиях прогрессивной шкалы налогообложения плательщик может быть отнесен к категории, облагаемой более высокой ставкой подоходного налога. Метод упущенных бюджетных доходов не учитывает такие последствия. Предполагается, что с введением налоговых расходов никаких изменений в налоговых базах по другим налогам не происходит. Несмотря на отмеченные недостатки, этот метод считается наиболее надежным для оценки уровня поддержки, оказываемой налогоплательщикам через налоговую систему.

**Метод возросших бюджетных доходов (метод *ex ante*)** измеряет величину прироста бюджетных доходов после устранения налогового расхода (или до его введения) путем сопоставления их величины в случае отсутствия и наличия законодательства, применяющего налоговый расход. Метод учитывает поведение налогоплательщика, которое

определяется тем, что налогового расхода не существует, и остальные налоговые базы остаются неизменными.

На практике этот метод имеет ограниченное применение, поскольку требует расчета эластичности предложения и спроса на товары и доходов в экономике по налоговым расходам. Кроме того, на поступление бюджетных доходов, связанное с ликвидацией какого-либо налогового расхода, могут влиять масштабы уклонения от налогов, которые также необходимо учитывать при оценке бюджетных доходов.

**Метод эквивалентных бюджетных расходов** измеряет налоговый расход величиной субсидии, при которой не происходит изменения бюджетного сальдо и обеспечивается такой же эффект на доходы налогоплательщика после налогообложения, как и при применении соответствующего налогового расхода.

Метод эквивалентных бюджетных расходов принимает во внимание тот факт, что обычные бюджетные трансферты оцениваются без учета налогов, выплачиваемых получателем (например, при покупке государственных товаров и услуг), поэтому для расчета объема эквивалентных расходов к ним необходимо прибавить налоги, выплачиваемые получателями бюджетных средств. В противном случае у налогоплательщика будет складываться впечатление, что налоговые расходы дешевле прямых бюджетных расходов (см. примеры в табл. 2).

В приведенном примере личный доход оценивается в 100 единиц, налоговый вычет – в 25 единиц,

при этом ставка по доходу до 75 единиц составляет 40%, свыше 75 единиц – 50%. При применении метода упущенных бюджетных доходов допускается, что налогоплательщик использует к своему доходу льготную ставку 40%. Результаты расчета показывают, что величина налоговых расходов будет варьироваться от 10 единиц при применении метода упущенных бюджетных доходов до 25 единиц при применении метода эквивалентных бюджетных расходов. В случае же использования метода возросших бюджетных доходов налоговые расходы составят 12.5 единиц.

Выбор метода расчета зависит от решаемой задачи. Если требуется оценить максимально возможный доход бюджета в связи с ликвидацией налогового расхода, то рекомендуется применять метод упущенных бюджетных доходов. Если же необходимо увязать налоговые расходы с программными бюджетными расходами, то лучше применять метод эквивалентных бюджетных расходов. В Руководстве ОЭСР лучшей практикой признается применение метода упущенных бюджетных доходов. При этом объем упущенных бюджетных доходов в случае необходимости следует корректировать на предельную величину налога, которым облагается эквивалентная налоговому расходу сумма прямых бюджетных расходов [15, p. 16].

В большинстве стран ОЭСР применяется метод упущенных бюджетных доходов (табл. 1). Он не обеспечивает высокой точности оценки налоговых расходов, но остается самым надежным, поскольку основан на использовании фактической информации о налогах.

Вследствие недостаточной надежности оценки потерь от налоговых льгот в бюджетных документах налоговые расходы обычно не суммируются. Такие операции могут проводиться исключительно в аналитических целях – для определения общего тренда в динамике налоговых расходов, сопоставления их объемов с объемами ВВП, межотраслевого, межрегионального и межстранового сопоставления. Они также осуществляются в целях мониторинга достижения предельной величины налоговых расходов, устанавливаемой в некоторых странах (например, в Южной Корее) по аналогии с предельной величиной бюджетных расходов.

Метод возросших бюджетных доходов теоретически может дать более точную оценку недополученных доходов бюджета. Однако он подразумевает экспертную оценку поведения налогоплательщиков и взаимосвязи между различными налоговыми расходами, поэтому менее надежен и на практике используется редко.

Метод эквивалентных бюджетных расходов также не получил широкого применения, поскольку не все налоговые расходы могут быть заменены

на расходные программы (бюджетные субсидии). В настоящее время он используется только в США и Швеции в качестве дополнения к первому методу расчета налоговых расходов.

Для оценки налоговых расходов применяются разные методы бухгалтерского учета (табл. 1). В Австралии, Австрии, Нидерландах, Италии, Великобритании используют метод начисления; в Бельгии, Канаде, Финляндии, Франции, Испании, Германии, США – кассовый метод. При последнем налоговые расходы учитываются на момент фактического получения налоговой льготы, при первом – за тот период, в котором они были предоставлены независимо от того, использовались они или нет.

## ОТЧЕТНОСТЬ

Несмотря на влияние на параметры бюджета, налоговые расходы не учитываются ни в доходной, ни в расходной его части. Они, как правило, отражаются в рамках отчетности по иной бюджетной или внебюджетной деятельности органов исполнительной власти. Учет, оценка и раскрытие информации по налоговым расходам рассматриваются как один из стандартов лучшей бюджетной практики. В соответствии с требованиями Руководства ОЭСР и Кодекса МВФ по обеспечению налогово-бюджетной прозрачности бюджетное законодательство страны должно содержать норму об обязательном предоставлении информации по налоговым расходам в составе пакета документов, ежегодно направляемого в законодательные органы власти вместе с проектом бюджета на очередной бюджетный год [15, p. 13].

Требование по раскрытию информации по налоговым расходам содержится также в Директиве ЕС по бюджетным правилам, согласно которой “все страны Европейского союза обязаны предоставлять подробную информацию по налоговым расходам и их воздействию на доходы” (16, ст. 14 (2)). В целях реализации Директивы были разработаны рекомендации по содержанию соответствующих отчетов. Такие отчеты, в частности, должны включать методологию и результаты стоимостной оценки налоговых расходов по всем видам налогов, включая социальные выплаты и местные налоги. При этом должна использоваться такая классификация налоговых расходов, которая позволит сравнить их с соответствующими программными расходами в целях получения полной картины влияния бюджета на экономику [17].

Рекомендуется вместе с проектом бюджета предоставлять аналитические материалы, содержащие информацию по налоговым расходам в разрезе государственных программ, что даст возможность сопоставить прямые расходы государства с недополученными вследствие налоговых льгот и преференций

Таблица 3. Регулярность отчетности о налоговых расходах и ее связь с бюджетной документацией в странах ОЭСР

Страна	Регулярная оценка	Эпизодическая оценка (последний год)	Связь с бюджетной документацией
Бельгия	Ежегодная		Приложение к бюджету
Германия	Каждые два года		Часть бюджетной документации, отчет “О налоговых льготах”
Эстония	Ежегодная		н/д
Ирландия		2009	Не входит в бюджетную документацию, отдельный документ
Греция	Ежегодная		н/д
Испания	Ежегодная		Часть ежегодного отчета о бюджете
Франция	Ежегодная	2011	Приложение к проекту бюджета
Италия	Ежегодная	2011	Не входит в бюджетную документацию, отдельный документ
Нидерланды	Ежегодная		Приложение к бюджету, дополнительная информация для парламента
Австрия	Ежегодная		Приложение к бюджету
Португалия	Ежегодная		Приложение к проекту бюджета, часть отчета о бюджете
Словакия	Ежегодная		н/д
Финляндия	Ежегодная	2010	н/д
Болгария	Ежегодная (с 2014 г.)	2011	н/д
Дания	Ежегодная (не все виды)		н/д
Латвия	Ежегодная		н/д
Швеция	Ежегодная		н/д
Великобритания	Ежегодная		Отчет не связан с бюджетной докумен- тацией, но выпускается статистическое дополнение к доходной части ( <i>Autumn Statement</i> )
Австралия	Ежегодная		Отдельный документ
Канада	Ежегодная		Отдельный документ
США	Ежегодная		Приложение к отчету о годовом бюджете
Бразилия	Ежегодная		Отчет о налоговых расходах, приложе- ние к отчету о бюджете

Источник: [19, pp. 9-10].

доходами и выбрать наиболее эффективные инструменты налогово-бюджетной поддержки. Стоимостная оценка налоговых расходов должна дополняться анализом их результативности и эффективности, в том числе в сравнении с аналогичными по целям программными расходами. Такую оценку, в частности, ежегодно проводит Административно-бюджетное управление США [18].

Большинство стран ОЭСР в настоящее время регулярно проводят оценку и составляют среднесрочные прогнозы налоговых расходов, обеспечивая бюджетную прозрачность и контроль. Например, в Канаде оценки налоговых расходов даются за восьмилетний период (за очередной год, пять предыдущих лет и два последующих года),

в Нидерландах – за семилетний период (за очередной год, предыдущий год и пять последующих лет). В США, как и в Нидерландах, оценки проводятся за семь лет, но по иной схеме: очередной год, два предыдущих и четыре последующих года.

Регулярная отчетность и прогноз по налоговым расходам позволяют оценить уровень “скрытой” поддержки домохозяйств и предприятий из бюджетных доходов, а также определить объем “скрытых” расходов, или недополученных средств государственного бюджета вследствие налоговых расходов.

В большинстве стран ОЭСР отчеты публикуются ежегодно (в ФРГ раз в два года), в Дании они издаются регулярно только по отдельным налоговым расходам (табл. 3). Существенно различается и порядок

представления информации о них. В Германии, например, отчет о налоговых льготах включается в бюджетную документацию; в Австрии, Бельгии, Франции, Нидерландах и США служит в качестве приложения к основному бюджетному документу или отчету об исполнении бюджета. Австралия, Канада и Италия составляют отдельный документ о налоговых расходах, не связанный с бюджетом. Великобритания включает оценку налоговых расходов в качестве статистического дополнения к доходной части осеннего отчета по бюджету (*Autumn Statement*).

В большинстве стран ЕС требования к отчетности по налоговым расходам закреплены законодательно, представляется информация по их оценке на среднесрочную перспективу. Как правило, такая отчетность готовится на уровне центрального правительства. На региональном уровне она составляется только в Германии, Испании и Австрии. На уровне местной власти по налоговым расходам отчитываются в ФРГ, Италии, Словакии, Финляндии, Дании, Польше, Швеции, Великобритании. Во Франции, Словакии, Швеции ежегодную информацию по налоговым расходам представляют также социальные фонды.

В странах ЕС налоговые расходы классифицируются по налоговой базе соответствующего налога (НДС, личного подоходного налога, корпоративного налога и т.д.); форме (льготная ставка, налоговое освобождение, налоговый вычет и т.д.); цели предоставления (поддержка малоимущих семей, стимулирование рождаемости, покупка жилья и т.д.); секторам получателей (домохозяйства, частный сектор, сельское хозяйство и т.д.). Налоговые расходы разграничиваются также по соответствующим категориям бюджетных расходов, а в некоторых странах (например, в Испании, Франции и Швеции) – по определенным статьям бюджета

В процессе подготовки бюджета объемы налоговых расходов сопоставляются с планируемыми бюджетными доходами в целях оценки потерь бюджета от налоговых льгот. При этом принимается во внимание то, что объем налоговых расходов не равен сумме потерь от налоговых льгот. В аналитических целях такие расходы просто вычитаются из общей величины налоговых доходов и не учитываются в расходах [14]. На самом деле их следовало бы учитывать в расходах и не уменьшать величину бюджетных доходов. С точки зрения определения дефицита бюджета результат был бы тот же, но это позволило бы избавиться от иллюзии бесплатности льгот, порождаемой текущей практикой учета налоговых расходов.

Как полагает американский исследователь Э. Клейнбард, налоговые расходы, не имеющие специальных ограничений по категориям получателей (“с открытым концом”), можно было бы отнести к мандатным (обязательным) расходам. Те же

налоговые расходы, по которым установлены такие ограничения (например, покупка жилья в кредит гражданами с низким уровнем дохода) могут рассматриваться как дискреционные расходы [20].

Льготы являются частью налоговой системы. Основной объем информации по ним обеспечивает сбор и обработка налоговых деклараций. Во многих странах оценку налоговых расходов, базирующуюся на обобщении информации, содержащейся в декларациях, проводят налоговые органы [21]. Централизация этой функции обеспечивает методическое единообразие расчетов, возможность использования единого перечня форм и видов расходов. Оценка налоговых расходов осуществляют также отраслевые ведомства, проводящие сопоставление их объемов с аналогичными по целям расходными программами. Подключение отраслевых ведомств к этой работе обусловлено, в частности, неполнотой информации, предоставляемой налоговыми органами, и необходимостью использования иных источников информации по льготам. Взаимодействие и сотрудничество отраслевых ведомств с налоговым органом способствует повышению качества собираемой информации и формированию более эффективной структуры налоговых расходов. Ответственность за формирование отчета о них обычно возлагается на одно из ключевых экономических министерств либо на их отдельные службы (подразделения).

Таким образом, в ОЭСР наблюдается существенный прогресс в подготовке отчетности по налоговым расходам, особенно на уровне центральных бюджетов. На региональном же и местном уровнях такая отчетность формируется пока только в нескольких странах.

#### ПОДХОДЫ К ОЦЕНКЕ ЭФФЕКТИВНОСТИ

В Руководстве ОЭСР по лучшей практике в рамках бюджетного процесса рекомендуется проводить регулярные оценки налоговых расходов по единым процедурам с программными расходами [15, pp. 12-13]. В ходе оценки должны быть получены ответы на следующие вопросы:

1. На какие социально-экономические цели направлены налоговые расходы?
2. Соответствуют ли ожидаемые результаты поставленным целям?
3. Будет ли достигнута экономическая эффективность (при сравнении “издержки–выгоды”)?
4. Существуют ли более эффективные альтернативные инструменты достижения поставленной цели?

Оценка должна проводиться регулярно по каждому виду налоговых расходов с учетом

меняющихся социально-экономических условий и потребностей государственного вмешательства в экономику. Она должна учитывать все затраты, в том числе административные, связанные с установлением налогового расхода, а также с соблюдением норм и требований законодательства, включая риски уклонения от налогов и т.д. Помимо этого необходимо проанализировать альтернативные инструменты налоговой политики, что позволяет выбрать оптимальные варианты.

В соответствии с рекомендациями Европейской комиссии оценка эффективности налоговых расходов должна проводиться на основе трех групп критериев [19, р. 12]:

– микроэкономическая эффективность: обеспечение интернализации экстерналий и минимизации искажающего влияния налоговой системы на поведение налогоплательщиков. Например, налоговые льготы компаниям, использующим “чистые” технологии, способствуют сокращению вредных выбросов и стимулируют перелив капитала в “зеленые” отрасли, что должно приводить к улучшению перераспределения ресурсов в целях экологизации экономики и обеспечения “зеленого” роста;

– социально-экономическая эффективность: конечные результаты и экономическая эффективность введения налогового расхода по аналогии с оценкой программных расходов. Анализ включает оценку фактически недополученных доходов бюджета в сопоставлении с ожидаемыми потерями, результативности (сопоставление ожидаемых и фактических социальных и экономических результатов) и эффективности налоговых расходов (сопоставление выгод и совокупности затрат, связанных с применением налоговых расходов). Это позволяет выбрать наилучшие в конкретных условиях инструменты государственной политики для достижения поставленных социально-экономических целей и обеспечения социальной справедливости;

– административная эффективность: соответствие налоговых расходов общим принципам налоговой системы (простота, стабильность, прозрачность и подотчетность).

## ПРОБЛЕМЫ И РИСКИ

Как показывает зарубежная практика, инструмент налоговых расходов может быть полезен в решении задач социально-экономического развития и исправления “провалов” рынка, однако его применение требует большой осторожности и надежного обоснования. Следует учитывать, что его введение может сопровождаться сужением налоговой базы, обуславливая необходимость повышения

предельных ставок налогов, что негативно отражается на экономическом росте.

Кроме того, предоставление льгот отдельным категориям налогоплательщиков может провоцировать иждивенческое поведение, приводя к неоптимальному распределению ресурсов, а также сопровождаться нежелательными изменениями в налоговых базах (например, установление льготы по ипотечному кредиту может повлечь за собой корректировку портфелей активов инвесторов и в конечном результате сокращение поступлений налоговых доходов). Международные организации рекомендуют прибегать к налоговым расходам только после тщательного анализа альтернативных инструментов государственной политики и получения убедительных доказательств более высокой эффективности налоговых расходов.

За некоторым исключением (налоговые кредиты для малоимущих граждан) налоговые расходы не связаны с тестом на нуждаемость и применяются независимо от уровня дохода получателя. Чем выше уровень личного дохода, тем большую выгоду могут получить налогоплательщики. В то же время увязывание налоговых льгот с проверкой на нуждаемость может приводить к значительному повышению административных трат и низкой эффективности налоговых расходов. Одновременно могут возрастать затраты налогоплательщиков на выполнение требований законодательства, а также государственные расходы на сбор налогов и соответствующей информации.

Налоговые расходы менее прозрачны, чем прямые бюджетные расходы. Их труднее контролировать на законодательном уровне. Если в отношении бюджетных программ действуют процедуры контроля и сдерживания роста посредством установления потолков расходов, то в отношении налоговых расходов такие ограничительные инструменты, как правило, пока не применяются [22, р. 201]. Соответственно, оценка и прогнозы налоговых расходов менее достоверны по сравнению с прямыми бюджетными расходами. Связанные с ними фактические затраты часто оказываются выше планируемых на момент их введения.

Налоговые расходы нередко принимаются для обхода предписаний по сокращению государственных расходов. Им может отдаваться приоритет, поскольку в этом случае не требуются дополнительные бюджетные ассигнования. В результате налоговые расходы могут утверждаться без необходимых обоснований и без учета аналогичных по целям прямых бюджетных расходов. Все перечисленные риски должны учитываться при оценке эффективности применения налоговых расходов.



\* \* \*

В 2000-х годах в странах ОЭСР применение налоговых расходов значительно активизировалось в целях повышения занятости населения, борьбы с бедностью, стимулирования негосударственного пенсионного накопления, повышения доступности образования, медицинских услуг, жилья. Отчасти это объяснялось возможностью обходить ограничения, накладываемые на прямые бюджетные расходы в условиях консолидации средств и сокращения дефицита бюджета. Немаловажную роль сыграли также скрытый характер таких затрат и меньшая прозрачность расчета недополученных бюджетных доходов. Заметное увеличение налоговых расходов обусловило повышенное внимание к вопросам их учета, методологии оценки и измерения эффективности.

Методологии расчета налоговых расходов и их нормативно-правовое регулирование значительно разнятся по странам, что связано с исторически сложившимися концептуальными, методическими и нормативно-правовыми подходами к формированию базовой (стандартной) структуры налогов и отнесению различных налоговых льгот к налоговым расходам. Это затрудняет межстрановое сопоставление объемов налоговых расходов. В целях его проведения ОЭСР проводит их корректировку.

В настоящее время большинство государств ОЭСР придерживается стандартов лучшей бюджетной практики по учету, оценке и раскрытию информации по налоговым расходам. Страны-участницы, кроме того, выполняют Директиву по бюджетным правилам (ст. 14 (2)), обязывающую представлять

в составе бюджетной документации подробную информацию по налоговым расходам и их влиянию на доходы. В целях ее реализации подготовлены рекомендации по составлению отчетности, проведению оценки результативности и эффективности налоговых расходов, где налоговые расходы оцениваются на основе трех групп критериев эффективности: микроэкономической, социально-экономической и административной. Анализируются и возможные риски, в том числе вероятность крупных потерь в доходной части госбюджета, усложнения налоговой системы, появления дополнительных лазеек для уклонения от налогов, повышения регрессивности налоговой системы.

Необходимый этап оценки – сопоставление налоговых расходов с аналогичными по целевой направленности прямыми расходами и иными инструментами бюджетной политики. Применение налоговых расходов можно считать обоснованным, если получены убедительные доказательства, что альтернативные меры менее эффективны.

Как показал почти пятидесятилетний опыт стран ОЭСР, налоговые расходы – сложный в управлении инструмент, предполагающий отработку специальной техники измерения, учета, анализа и оценки эффективности. Высокие риски негативных экономических и социальных последствий вследствие неэффективного использования налоговых расходов требуют тщательного предварительного анализа и взвешивания всех “за” и “против”. Все перечисленные факторы необходимо принимать во внимание при реформировании российской системы налоговых льгот и внедрении в практику налоговых расходов.

#### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ / REFERENCES

1. *OECD, Tax Expenditures in OECD Countries*. Paris, OECD Publishing, 2010. DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264076907-en>.
2. Майбуров И.А., Леонтьева Ю.В. Реализация концепции налоговых расходов в Российской Федерации: методология оценки эффектов и эффективности. *Экономика промышленности*, 2014, № 1 (65), сс. 5-16. [Maiburov I. A., Leont'eva Yu. V. Realizatsiya kontseptsii nalogovykh raskhodov v Rossiiskoi Federatsii: metodologiya otsenki effektivnosti i effektivnosti [Implementation of the Concept of Tax Expenditures in the Russian Federation: Evaluation Methodology of Effects and Efficiency]. *Ekonomika promyshlennosti*, 2014, no. 1(65), pp. 5-16.]
3. Нетреба П. *Налоговые льготы сократят оптом*. [Netreba P. *Nalogovye l'goty sokratyat optom* [Tax Privileges will be Canceled in Volume] Available at: <https://www.gazeta.ru/business/2016/08/10/10116029.shtml> (accessed 06.10.2016).
4. Майбуров И.А., Иванов Ю.Б., Миронова О.А. Теория и практика налоговых реформ: вехи развития симпозиума. *Инновационное развитие экономики. Научно-теоретический журнал*, 2016, № 3 (33), сс. 19-23. [Maiburov I. A., Ivanov Yu. B., Mironova O. A. Teoriya i praktika nalogovykh reform: vekhi razvitiya simpoziuma [Theory and Practice of Tax Reforms: Milestones of Symposium Development]. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki. Nauchno-teoreticheskii zhurnal*, 2016, no. 3 (33), pp. 19-23.]
5. Майбуров И.А. Оценка налоговых расходов и эффективности налоговых льгот: методология решения задач. *Общество и экономика*, 2013, № 4, сс. 71-91. [Maiburov I. A. Otsenka nalogovykh raskhodov i effektivnosti nalogovykh l'got: metodologiya resheniya zadach [Assessment of Tax Expenditures and Efficiency of Tax Privileges: Methodology of Tasks Solution]. *Obshchestvo i ekonomika*, 2013, no. 4, pp. 71-91.]

6. Кутергина Г.В., Мингазинова Е. Р. Методики оценки и мониторинга эффективности налоговых льгот: подходы и проблемы. *Вестник ТГЭУ*, 2014, № 1 (69), сс. 84-99. [Kutergina G. V., Mingazinova E. R. Metodiki otsenki i monitoringa effektivnosti nalogovykh l'got: podkhody i problemy [Methods of Tax Privileges Efficiency Evaluation and Monitoring: Approaches and Problems]. *Vestnik TGEU*, 2014, no. 1 (69), pp. 84-99.]
7. Майбуров И. А. *Налоговые льготы. Теория и практика применения*. Москва, Юнити-Дана, 2014. 487 с. [Maiburov I. A. *Nalogovye l'goty. Teoriya i praktika primeneniya* [Tax Privileges. Theory and Practice of Implementation]. Moscow, Yuniti-Dana, 2014. 487 p.]
8. Малинина Т. А. *Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика*. Москва, Институт Гайдара, 2010. 212 с. [Malinina T. A. *Otsenka nalogovykh l'got i osvobozhdenii: zarubezhnyi opyt i rossiiskaya praktika* [Recognition and Measurement of Tax Expenditures: International Experience and Russian Practice]. Moscow, Institut Gaidara, 2010. 212 p.]
9. Пансков В. Г. Налоговые инструменты подъема российской экономики в условиях экономического кризиса. *Инновационное развитие экономики. Научно-теоретический журнал*, 2016, № 3 (33), сс. 24-30. [Panskov V. G. Nalogovye instrumenty pod'ema rossiiskoi ekonomiki v usloviyakh ekonomicheskogo krizisa [Tax Instruments to Stimulate the Russian Economy amid an Economic Crisis]. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki. Nauchno-teoreticheskii zhurnal*, 2016, no. 3 (33), pp. 24-30.]
10. Балтина А.М., Пивоварова Н. В. Отражение налоговых расходов и субсидий в отчетности по бюджету. *Современные проблемы науки и образования*, 2015, № 2-3, сс. 1-9. [Baltina A. M., Pivovarova N. V. Otrazhenie nalogovykh raskhodov i subsidii v otchetnosti po byudzhetu [Indicating Tax Expenditures and Subsidies in Budget Report Documents]. *Sovremennye problemy nauki i obrazovaniya*, 2015, no. 2-3, pp. 1-9.]
11. Burman L. E., Phaup M. Tax Expenditures, the Size and Efficiency of Government, and Implications for Budget Reform. *NBER Working Paper 17268*, 2011. 68 p. DOI: 10.3386/w17268.
12. Craig J., Craig J., Allan W. Fiscal Transparency, Tax Expenditures, and Budget Processes: an International Perspective. Proceedings. *Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*. 2001, pp. 258-264. DOI: 10.2307/41954728.
13. Swift L. Z. Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budget. *Policy Research Working Papers. The World Bank*, no. 3927, 2006. 31 p. DOI: 10.1596/1813-9450-3927.
14. Villela L., Lemgruber A., Jorratt M. Tax Expenditures Budget. Concepts and Challenges for Implementation. *IDB Working Paper Series*, no. 131, 2010. 61 p.
15. *Working Party of Senior Budget Officials. Best Practice Guidelines – off Budget and Tax Expenditures*. 25th Annual Meeting of Senior Budget Officials Madrid, Spain, 9-10 June 2004, OECD.
16. Council Directive 2011/85/EU of 8 November 2011 on Requirements for Budgetary Frameworks of the Member States. *Official Journal of the European Union*, 306/41. Available at: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:306:0041:0047:en:PDF> (accessed 06.10.2016).
17. Богачева О. В. Создание в России системы учета налоговых расходов при бюджетном планировании и оценке эффективности бюджетных расходов. *Финансовая аналитика: проблемы и решения*, 2014, № 44(230), сс. 26-34. [Bogacheva O. V. Sozdanie v Rossii sistemy ucheta nalogovykh raskhodov pri byudzhethnom planirovanii i otsenke effektivnosti byudzhethnykh raskhodov [Creating an Accounting System for Tax Expenditures in Russia under Budget Planning and Budget Expenditures Effectiveness Evaluation]. *Finansovaya analitika: problemy i resheniya*, 2014, no. 44(230), pp. 26-34.]
18. *Analytical Perspectives, Budget of the United States Government, Fiscal Year 2017*. Available at: [https://www.whitehouse.gov/omb/budget/Analytical\\_Perspectives](https://www.whitehouse.gov/omb/budget/Analytical_Perspectives) (accessed 06.10.2016).
19. Tax Expenditures in Direct Taxation in EU Member States. European Commission. *European Economy Occasional Papers 207, 2014*. Available at: [http://ec.europa.eu/economy\\_finance/publications/occasional\\_paper/2014/pdf/ocp207\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/occasional_paper/2014/pdf/ocp207_en.pdf) (accessed 06.10.2016).
20. Kleinbard E. D. Tax Expenditure Framework Legislation. *National Tax Journal*, 2010, vol. 63, no. 2, pp. 353-381. DOI: dx.doi.org/10.17310/ntj.2010.2.09.
21. Малис Н. И. Совершенствование элементов налогового механизма – реальный путь повышения доходов бюджета. *Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал*, 2013, № 3, сс. 89-96. [Malis N. I. Sovershenstvovanie elementov nalogovogo mekhanizma – real'nyi put' povysheniya dokhodov byudzheta [Improvement of the Tax Mechanism Elements as a Real Way of Increase of the Fiscal Revenue]. *Nauchno-issledovatel'skii finansovyi institut. Finansovyi zhurnal*, 2013, no. 3, pp. 89-96.]
22. Swift L. Z., Polackova B. H., Valenduc C. M. A. *Tax Expenditures – Shedding Light On Government Spending Through the Tax System: Lessons From Developed and Transition Economies*. Washington, DC, World Bank, 2004. 264 p.

**TAX EXPENDITURES MANAGEMENT IN OECD COUNTRIES**  
*(World Economy and International Relations, 2017, vol. 61, no. 4, pp. 24-34)*

Received 14.10.2016.

*Olga V. Bogacheva (bogacheva@nift.ru),  
 Primakov National Research Institute of World Economy and International Relations, Russian Academy of Sciences (IMEMO), Profsoyuznaya Str., 23, Moscow, 117997, Russian Federation;  
 Financial Research Institute, Nastas'inskii Per., 3/2, Moscow, 127006, Russian Federation.  
 Tatiana V. Fokina (fokina@nift.ru),  
 Financial Research Institute, Nastas'inskii Per., 3/2, Moscow, 127006, Russian Federation.  
 Moscow State University, Leninskie Gory, 1, Moscow, 119991, Russian Federation.*

*Acknowledgements. The article has been supported by the Ministry of Finance of the Russian Federation within a research project "Generalization and Analysis of Tax, Credit and Insurance Instruments in Social Support Foreign Practice".*

*The paper analyses the main approaches to tax expenditures management in OECD countries. Tax expenditures are considered as a significant public policy instrument and a substitute for direct expenditure programs. As such expenditures are being used nowadays more often and their structure is becoming more complicated, there is a need to improve management methods. The authors study different methodological approaches to benchmark taxes definition, tax expenditures identification, measurement and calculation methods. A practical example of the three methods of tax expenditure estimation comparison has been introduced. The consideration show that most countries use a foregone revenue method in tax expenditures cost estimating. The ways and elements of regular tax expenditures reporting and integration of tax expenditures with the budget documentation are also examined. Assessment of tax expenditures efficiency requires using the following criteria: microeconomic efficiency, social or strategic objectives meeting, efficient functioning of fiscal policy. Tax expenditures management requires taking into account the ways how different tax expenditures could help meet given economic objectives in given areas and risks of tax expenditures application. An important element of efficiency assessment is comparison tax expenditures to alternative expenditure programs and other public policy instruments with similar targets. Tax expenditures implementation is reasonable only if alternative public policy tools are less efficient. As tax privileges system reform and tax expenditures implementation in the Russian Federation is currently planned, the authors recommend to take into account the lessons of the practice of tax expenditures, including the risks that such expenditures can prove to be inefficient and to create inappropriate incentives for the taxpayers.*

*Keywords: OECD countries, tax expenditures, public policy, foregone revenues, basic structure of taxes, efficiency.*

*About authors:*

*Olga V. Bogacheva, Cand. Sci. (Econ.), Leading researcher (Primakov National Research Institute of World Economy and International Relations); Head of the Center for Budgetary Policy (Financial Research Institute).*

*Tatiana V. Fokina, Junior Researcher (Centre for Budgetary Policy, Financial Research Institute); Postgraduate Student (Faculty of Economics, Moscow State University).*

DOI:10.20542/0131-2227-2017-61-4-24-34