

**Федеральное государственное бюджетное образовательное
учреждение высшего образования
«РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА
И ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБЫ
ПРИ ПРЕЗИДЕНТЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ»**

**Арлашкин И.Ю., Барбашова Н.Е.,
Комарницкая А.Н.**

**Оценка налогового потенциала территорий в
Швейцарии, Италии и Индии**

Москва 2020

Аннотация. В работе рассматриваются методики оценки налогового потенциала субнациональных образований в трех странах: Швейцарии, Италии и Индии. Анализируются состав налогов, которые учитываются в оценке налогового потенциала, методы оценки, используемые формулы и коэффициенты, наличие стимулирующих элементов, результаты оценки.

Abstract. The paper considers approaches employed to assess the tax potential of subnational entities in Switzerland, Italy, and India. It analyzes the composition of taxes that are taken into account in assessing tax potential, assessment methods, formulae and coefficients, stimulating effects, and assessment results.

Арлашкин И.Ю., научный сотрудник лаборатории исследований бюджетной политики ИПЭИ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Барбашова Н.Е., старший научный сотрудник лаборатории исследований бюджетной политики ИПЭИ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Комарницкая А.Н., научный сотрудник лаборатории исследований бюджетной политики ИПЭИ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Данная работа подготовлена на основе материалов научно-исследовательской работы, выполненной в соответствии с Государственным заданием РАНХиГС при Президенте Российской Федерации на 2019 год

Содержание

Введение	4
1 Швейцария.....	6
2 Италия	24
3 Индия	42
Заключение	50
Список использованных источников.....	51

Введение

Большинство существующих систем распределения выравнивающих трансфертов основаны на учете доходных возможностей территориальных бюджетов. В подобных случаях фискальное выравнивание направлено на устранение (как правило, только частичное) дифференциации доходных возможностей, что предполагает предварительную оценку доходных возможностей отдельных субнациональных единиц.

Доходные возможности оцениваются с помощью такого понятия, как *налоговый потенциал (fiscal capacity)*. В [1] приведено наиболее распространенное определение данного понятия: «Под налоговым потенциалом отдельного региона (по какому-либо налогу) обычно подразумевается *максимальные налоговые поступления*, которые могут быть собраны в данном регионе при условии применения *единых условий* взимания налога (ставка, база, льготы и т.д.) и *единых (средних или максимальных) усилий* налоговой администрации».

В научной литературе основные методы оценки доходных возможностей территорий (в целях фискального выравнивания) довольно подробно изучены и классифицированы. Условно можно выделить три *основных метода*:

- оценка на основе исторических (фактических) данных;
- оценка на основе макроэкономических показателей;
- оценка на основе метода репрезентативной доходной системы (также – репрезентативной налоговой системы, РНС).

Метод исторических данных предполагает использование для оценки налогового потенциала фактических данных о налоговых доходах субнациональных образований за отчетные периоды.

Метод макроэкономических показателей предполагает косвенную оценку способности налогоплательщиков уплачивать налоги. В основе этого метода лежит идея о том, что в конечном счете объем налоговых поступлений является производной величиной от дохода налогоплательщиков с учетом сложившегося среднего уровня налоговых изъятий¹. Наиболее часто в качестве показателя дохода налогоплательщиков используется ВРП или какая-либо его модификация. Например,

¹ В литературе также встречается использование понятия «налоговые усилия» вместо «налоговые изъятия». Фактически речь идет о средней налоговой нагрузке.

в России до 2008 г. использовался данный метод, основанный на учете отраслевой структуры ВРП и налоговой нагрузки.

Метод репрезентативной налоговой системы предполагает расчет потенциальных (максимально возможных) налоговых поступлений территориальных бюджетов в условиях применения единых (стандартных) налоговых усилий к налоговым базам. В отличие от метода макроэкономических показателей метод РНС напрямую использует показатели налоговых баз, налоговых ставок и так далее, причем делает это применительно к каждому отдельному налогу, входящему в РНС.

Достоинства и недостатки различных методов подробно рассмотрены в научной литературе (см., напр., [1]–[8]). Однако в целом признается, что преимущества метода РНС перекрывают его недостатки и данный метод в условиях наличия необходимой информации предпочтительнее прочих двух.

В России в настоящее время применяется метод РНС, при этом использование метода исторических данных (использование данных о фактических бюджетных доходах отдельных территорий) прямо запрещено бюджетным законодательством.

Однако в других странах могут использоваться и иные методы, при этом даже в случае применения метода РНС его модификация может существенно отличаться от российской. Поэтому представляется интересным рассмотреть опыт оценки налогового потенциала в трех странах – Швейцарии, Италии и Индии, – подробный и (или) актуальный обзор практики которых в настоящее время слабо представлен в российской научной литературе.

1 Швейцария

В Швейцарии фискальное выравнивание реализуется путем предоставления регионам (кантональным правительствам) нескольких выравнивающих трансфертов. Один из таких трансфертов – т. н. выравнивание ресурсов (*Ressourcenausgleich*), которое по своей сути достаточно приближено к российской модели выравнивания. Для выравнивания ресурсов производится оценка ресурсного потенциала (*Ressourcenpotenzial*), который отражает максимальные (*ausschöpfbaren*, дословно «полностью используемые», «исчерпывающие») налоговые ресурсы региона [9].

Ресурсный потенциал используется не только для отражения дифференциации доходов регионов в формулах выравнивания, но и для корректировки общего объема выравнивающих трансфертов. Парламент утверждает базовый объем трансфертов на 4 года, этот базовый объем непосредственно применяется только в первый год четырехлетнего цикла, а в последующие три года корректируется на темпы роста ресурсного потенциала следующим образом:

- объем трансферта из федерального бюджета корректируется на темп роста ресурсного потенциала всех регионов;
- объем трансфертов из бюджетов высокообеспеченных регионов (так называемых ресурсно-сильных кантонов, индекс ресурсного потенциала которых превышает 100²) корректируется на темп роста ресурсного потенциала всех высокообеспеченных регионов.

Кроме того, ресурсный потенциал используется в качестве критерия необходимости корректировки распределения трансфертов. Если величина ошибки (разница между утвержденным объемом трансферта и тем, который должен был быть утвержден) в душевом измерении превышает 0,17 % ресурсного потенциала всех регионов на душу населения, требуется пересчет распределения трансфертов. В противном случае пересчет не производится. Как можно судить по материалам [10], корректировка распределения трансфертов из-за обнаруженных ошибок производилась в 2009, 2010, 2011 и 2013 гг. При этом соответствующее положение о величине ошибке было нормативно закреплено только в 2012 г.

² Схожая практика предусмотрена на региональном уровне в России: муниципальные образования со сверхвысокими среднедушевыми доходами могут быть обязаны законом субъекта Российской Федерации перечислять субсидии на формирование региональных фондов финансовой поддержки (т. н. отрицательные субсидии).

Оценка ресурсного потенциала является формализованной процедурой. Понятие ресурсного потенциала, а также состав налогов, учитываемых при его оценке, общие процедуры выравнивания ресурсов, связанные с обеспечением достоверности и качества используемых в расчетах данных, определены федеральным законом о фискальном выравнивании и выравнивании издержек (*Bundesgesetz über den Finanz– und Lastenausgleich vom 3. Oktober 2003*).

Все конкретные особенности расчета ресурсного потенциала, включая полное изложение методики, установлены приказом Федерального совета (федерального правительства) о фискальном выравнивании и выравнивании издержек (*Verordnung über den Finanz– und Lastenausgleich (FiLaV) vom 7. November 2007*). Данный приказ включает не только саму методику, но и приложения с результатами расчетов и распределения трансфертов на текущий финансовый год, поэтому фактически он обновляется ежегодно, хотя сам по себе носит бессрочный характер. В то же время изменения в саму методику вносятся не так часто, многие изменения носят, скорее, уточняющий характер.

Главный ответственный за фискальное выравнивание орган – Федеральное финансовое управление при Федеральном финансовом департаменте – также размещает все расчеты и необходимые пояснения к распределению трансфертов на своем сайте. На сайте также размещается технический отчет о фискальном выравнивании, в котором подробно рассматривается методика оценки ресурсного потенциала, даются пояснения к расчетам в соответствии с методикой, воспроизводятся сами расчеты.

Ресурсный потенциал оценивается в номинальном значении на очередной финансовый год (так называемый базисный год) по данным трех расчетных лет с определенным лагом. Так, ресурсный потенциал на 2016 год рассчитывался в 2015 году по данным 2010–2012 годов. При этом никакой поправки на инфляцию или рост экономики (рост налоговых доходов) не делается.

На каждый расчетный год для каждого региона оценивается агрегированная налоговая база (*Aggregierte Steuerbemessungsgrundlage, ASG*). *Ресурсный потенциал* является средним арифметическим значением агрегированной налоговой базы за 3 года. Далее рассчитывается *ресурсный индекс* (ср. российский индекс налогового потенциала), для чего ресурсный потенциал региона делится на учитываемую численность населения региона, а полученная величина соотносится со средним

значением по всем регионам и умножается на 100. *Учитываемая численность населения* – это среднее за 3 расчетных года значение среднегодовой численности населения региона. При этом в качестве численности населения используется *Wohnbevölkerung*, то есть наличное население, включающее как постоянное население, так и временное.

В отличие от российской методики, не используются данные прогноза налоговых поступлений на очередной финансовый год. Таким образом, при оценке ресурсного потенциала, расчете ресурсного индекса не учитывается возможное изменение структуры налогообложения. Кроме того, при оценке ресурсного потенциала только в случае одного налога используется стандартизированная (усредненная) налоговая ставка (соотношение налоговых поступлений по всем регионам и ресурсного потенциала всех регионов). В прочих случаях данные о налоговых ставках не используются. Стандартизированная налоговая ставка в дальнейшем также используется для оценки эффективности выравнивания.

Налоговые льготы и преференции, предоставляемые регионами, при оценке ресурсного потенциала никак не учитываются. Учитывается лишь установленный федеральным уровнем необлагаемый налогом минимум по налогу на доходы физических лиц. Можно сказать, что оценка ресурсного потенциала швейцарских регионов максимально очищена от влияния отдельных регионов на ее результаты в части учета налоговых ставок, льгот и преференций.

Агрегированная налоговая база рассчитывается по методу репрезентативной налоговой системы³ и включает следующие налоги:

- налог на доходы физических лиц, в том числе налог, удерживаемый с доходов физических лиц (см. подр. далее);
- налог на имущество физических лиц;
- налог на прибыль юридических лиц;
- перераспределение прямых федеральных налогов (см. подр. далее).

Источником данных в случае регионального налога на имущество физических лиц являются данные регионов, в остальных случаях – данные по соответствующим прямым федеральным налогам⁴.

3 При этом отдельные коэффициенты могут рассчитываться статистическими методами, а также с использованием данных о совокупных фактических бюджетных (налоговых) доходах всех регионов.

4 В Швейцарии одна и та же налоговая база может использоваться для взимания как федерального, так и регионального налога. Поэтому федеральный уровень для оценки

Следует отметить, что в Швейцарии регулирование деятельности местного уровня (коммун) практически полностью является исключительной прерогативой региональных властей (кантонов). В том числе кантоны самостоятельно определяют, какие налоги (из числа региональных) и расходные полномочия будут закреплены за коммунами, какие схемы выравнивания будут реализованы и так далее. Поэтому оценка регионального ресурсного потенциала фактически производится для консолидированных региональных бюджетов.

Агрегированная налоговая база региона k в расчетный год t (ASG_k^t) рассчитывается по формуле (1):

$$ASG_k^t = ME_k^t + MQ_k^t + MV_k^t + MB_k^t + MP_k^t + MR_k^t, \quad (1)$$

где

ME_k^t – сумма учитываемых (*massgebenden*, релевантных, значимых) доходов физических лиц в регионе k ;

MQ_k^t – сумма учитываемых доходов физических лиц в регионе k , с которых удерживается налог (*quellenbesteuerten*);

MV_k^t – сумма учитываемой чистой стоимости имущества в регионе k ;

MB_k^t – сумма учитываемой прибыли юридических лиц без особого налогового статуса (*ordentlich besteuerten*, налогооблагаемых в обычном порядке) в регионе k ;

MP_k^t – сумма учитываемой прибыли юридических лиц с особым налоговым статусом (*privilegiert besteuerten*) в регионе k ;

MR_k^t – сальдо учитываемого перераспределения прямого федерального налога региона k .

Учитываемые доходы физических лиц рассчитываются как сумма соответствующих доходов по налогоплательщикам региона, то есть используются индивидуальные данные налогоплательщиков. Учитываемый доход отдельного

налоговой базы по региональному налогу может использовать собственные данные о налоговой базе по аналогичному федеральному налогу. Однако за администрирование федеральных налогов отвечают также регионы, поэтому в конечном счете все данные предоставляются регионами. Поэтому большое значение придается обеспечению достоверности и качества используемых в расчетах данных.

физического лица i – налогоплательщика региона (me_i) рассчитывается по формуле (2):

$$me_i = \begin{cases} se_i - f, & \text{при } se_i > f \\ 0, & \text{при } se_i \leq f \end{cases}, \quad (2)$$

где

se_i – налогооблагаемый доход налогоплательщика i ;

f – единый вычет (необлагаемый налогом минимум) из дохода.

Согласно действующему федеральному налоговому законодательству налог не уплачивается отдельным лицом с дохода менее 14,5 тысяч швейцарских франков, а супругами (супруги рассматриваются как один налогоплательщик) – с дохода ниже 28,3 тысяч швейцарских франков. Кроме того, установлен минимальный размер налога – 25 швейцарских франков. Однако в расчетах ресурсного потенциала в качестве f для всех налогоплательщиков используется необлагаемый налогом минимум прямого федерального налога при однолетнем начислении налогов для супругов. Так, в расчетах на 2019 год использовался необлагаемый минимум в 30,8 тысяч швейцарских франков (величина, действовавшая в расчетные годы).

Учитываемые доходы физических лиц, с которых удерживается налог, представляют собой более сложный случай. Что касается самого налога, то фактически речь идет об иностранных работниках, которые проживают в Швейцарии и являются ее налоговыми резидентами («имеют налогообязанное место жительства или проживания»), и о гражданах Швейцарии, которые живут за границей (то есть «не имеют налогообязанное место жительства или проживания» в Швейцарии). С их валовых доходов, полученных в Швейцарии (с учетом вычетов, льгот и др. особенностей), удерживается налог.

Источником данных для оценки служат данные ежегодного обследования валовой заработной платы, являющейся источником для удержания налога, и числа налогообязанных лиц.

Всего предусмотрено семь различных категорий налогообязанных лиц, для каждой из которых используется своя формула оценки учитываемых доходов (Таблица 1). Впрочем, эти формулы основаны на едином подходе. Для определения учитываемого дохода, с которого удерживается налог (MQ_k), валовая заработная

плата (BQ_k) умножается на коэффициент γ , который фактически отражает уровень налогового изъятия. Такая формула используется для категории 0, в которую входят налоговые резиденты и члены советов директоров.

Для остальных шести из семи категорий производится дополнительная корректировка. Валовые доходы полностью налогообязанных «пересекающих границу лиц»⁵ (категория 1) и ограниченно налогообязанных «пересекающих границу лиц» из соседних государств (категории A2, D2, F2, F3 и I2) дополнительно умножаются на коэффициент δ , равный 0,75. Эти 25 процентов (1-0,75) отражают наличие трансграничных внешних эффектов, которые не компенсируются другими механизмами межбюджетных отношений (помимо ресурсного выравнивания). Кроме того, вместо или в дополнение к γ могут использоваться и другие коэффициенты (Таблица 1).

Коэффициент γ на расчетный год приблизительно определяется по формуле (3):

$$\gamma^t = \frac{ME_{CH}^t}{PE_{CH}^t}, \quad (3)$$

где

ME_{CH}^t – учитываемый (налогооблагаемый в обычном порядке) доход физических лиц всех регионов в расчетном году t ;

PE_{CH}^t – первичный доход домохозяйств в расчетном году t согласно статистике национальных счетов.

То есть предполагается равенство налоговой нагрузки в случае налога на доходы физических лиц и налога, удерживаемого с доходов физических лиц. Так, на 2012 расчетный год значение коэффициента составило 0,355.

Таблица 1 – Формулы расчета учитываемых доходов, с которых удерживается налог

Категория	Валовые доходы	Формула
0	Налоговые резиденты и члены советов директоров	$MQ_{k,0} = \gamma \times BQ_{k,0}$
1	Полностью налогообязанные «пересекающие границу лица»	$MQ_{k,1} = \gamma \times \delta \times BQ_{k,1}$
A2	Частично налогообязанные «пересекающие границу лица» из Австрии	$MQ_{k,A2} = (1 - 0,125) \times \gamma \times \delta \times BQ_{k,A2}$

⁵ *Grenzgänger* – жители соседних государств, которые регулярно переходят границу и работают на территории Швейцарии.

D2	Частично налогообязанные «пересекающие границу лица» из Германии	$MQ_{k,D2} = \frac{0,045}{sstv} \times \delta \times BQ_{k,D2}$
F2	Частично налогообязанные «пересекающие границу лица» из Франции с налогообложением в кантоне Женева	$MQ_{k,F2} = \left(\gamma - \frac{0,035}{sstv}\right) \times \delta \times BQ_{k,F2}$
F3	Частично налогообязанные «пересекающие границу лица» из Франции с налогообложением во Франции	$MQ_{k,F3} = \frac{0,045}{sstv} \times \delta \times BQ_{k,F3}$
I2	Частично налогообязанные «пересекающие границу лица» из Италии	$MQ_{k,I2} = (1 - 0,4) \times \gamma \times \delta \times BQ_{k,I2}$
Всего по региону		$MQ_k = \sum_w MQ_{k,w}, npu w = [0,1, A2, D2, F2, F3, I2]$
Примечание – Источник: [9].		

Как указывалось выше (Таблица 1), в ряде формул коэффициент γ дополнительно корректируется либо заменяется на другой коэффициент. Это связано с тем, что правила налогообложения «пересекающих границу лиц» имеют ограниченное налоговое применение и при этом определяются особенностями соглашений, заключенных с соседней страной, налоговыми резидентами которой являются «пересекающие границу лица».

Так, в некоторых соглашениях между Швейцарией и соседними странами доля швейцарского налогообложения определяется не по распределению налоговой базы (валовой заработной платы), а по налоговым поступлениям. В связи с этим учитываемый доход может быть определен только косвенно: через стандартизированный налоговый доход и стандартизированную налоговую ставку. Пусть $SSEQ_k$ обозначает стандартизированный налоговый доход по налогам, удерживаемым с источников дохода, региона k и рассчитывается по формуле (4):

$$SSEQ_k = sstv \times MQ_{k,w}, \quad (4)$$

где

$sstv$ – стандартизированная налоговая ставка.

Тогда справедлива формула (5):

$$SSEQ_k = sstv \times \begin{cases} \gamma \times BQ_{k,w}, npu w = 0 \\ \gamma \times \delta \times BQ_{k,w}, npu w = 1, A2, D2, F2, F3, I2 \end{cases} \quad (5)$$

Соответственно, для каждой категории можно вывести формулу расчета учитываемого дохода через стандартизированную налоговую ставку. Например, для частично налогообязанных «пересекающих границу лиц» из Германии (категория D2) оценка проводится в соответствии со следующими соображениями. По соглашению об избежании двойного налогообложения с Германией Швейцария имеет право на налог в размере не более 4,5 процентов от валового дохода. В этой связи учитываемый доход, с которого удерживается налог ($MQ_{k,D2}$), рассчитывается с использованием соответствующих стандартизированных налоговых доходов $SSEQ_{k,D2}$ по формуле (6):

$$SSEQ_{k,D2} = 0,045 \times \delta \times BQ_{k,D2} , \quad (6)$$

где

$BQ_{k,D2}$ – валовая заработная плата «пересекающих границу лиц», проживающих в Германии, с ограниченным налогообложением в Швейцарии.

Тогда учитываемый доход, с которого удерживается налог, рассчитывается по формуле (7):

$$MQ_{k,D2} = \frac{1}{sstv} \times SSEQ_{k,D2} = \frac{0,045}{sstv} \times \delta \times BQ_{k,D2} \quad (7)$$

Исходя из подобных соображений выводятся формулы оценки и по другим категориям налогоплательщиков. В приведенном выше примере речь шла о том, что Швейцария имеет право на налог в определенной доле от валового дохода. В случае, если соглашением предусмотрена доля от налоговых поступлений, в формуле стандартизированных налоговых доходов дополнительно учитывается стандартизированная налоговая ставка (ведь речь идет уже о налоговых поступлениях), которая затем при преобразовании сокращается. В частности, это характерно для расчетов с Австрией и Италией (Таблица 1).

Для расчетов необходимо знать величину стандартизированной налоговой ставки. В швейцарской методике оценки ресурсного потенциала в этих целях используется стандартизированная налоговая ставка за год, предшествующий базисному году, то есть получаемая по итогам расчетов прошлого года. Например, на

2019 год при расчете стандартизированных налоговых доходов в целях оценки эффективности выравнивания⁶ используется ставка 26,1 %, но для расчета отдельных компонентов по рассматриваемому налогу используется ставка прошлого (2018) года – 26,3 %.

По налогу на имущество физических лиц в качестве показателя налоговой базы используется *учитываемая чистая стоимость имущества* (чистая стоимость активов). Чистая стоимость имущества рассчитывается как разница между величиной активов и величиной пассивов (если пассивы превышают активы, то чистая стоимость приравнивается к нулю). При этом чистая стоимость имущества рассчитывается несколько по-разному для полностью налогоплательщиков и для ограниченно налогоплательщиков. В отношении налогоплательщиков, полностью налогоплательщиков в регионе своего проживания, чистая стоимость имущества учитывается полностью, за исключением доли, принадлежащей другим регионам или зарубежным странам.

В отношении налогоплательщиков, проживающих в другом регионе и ограниченно налогоплательщиков в данном регионе, в котором находится недвижимое имущество или хозяйственный объект (*Betriebsstätten*), учитывается только соответствующая доля чистой стоимости имущества. К ограниченно налогоплательщикам также относятся налогоплательщики, проживающие за границей и имеющие в регионе налогооблагаемые доли участия в чистой стоимости имущества (*steuerpflichtigen Anteilen am Reinvermögen*, то есть инвестиционные паи, инвестиции в капитал и т. п.).

Однако в целях оценки налогооблагаемой базы чистая стоимость имущества учитывается не в полной мере, а с учетом поправочного коэффициента α . Поправка производится исходя из следующих соображений. Прочие элементы ресурсного потенциала отражают величину дохода и прибыли, которые с экономической точки зрения представляются собой финансовые потоки, в то время как имущество представляет собой запасы. Поэтому *учитываемая чистая стоимость имущества* в целях обеспечения сопоставимости должна оценивать не собственно состояние имущества, а ожидаемую доходность от его использования. Кроме того, следует учитывать, что процентный доход и дивиденды (доходная составляющая доходности имущества, вторая составляющая – изменение стоимости имущества)

⁶ Это второй из трех случаев использования стандартизированной налоговой ставки в методике.

уже являются составной частью учитываемых доходов (по подоходным налогам) и потому не должны учитываться дважды. Поэтому для расчета учитываемой чистой стоимости имущества значимо только приращение его стоимости. Собственно говоря, именно эти особенности учитывает коэффициент α .

Итак, коэффициент оценивает доходность имущества, причем только тот компонент, который связан с изменением стоимости имущества, а не с получением доходов (поскольку соответствующие доходы уже учтены в ресурсном потенциале по другим налогам). Коэффициент представляет собой среднее взвешенное приращение чистой стоимости имущества по нескольким категориям (Таблица 2). В качестве весов используется доля каждой категории в чистой стоимости имущества. Для расчета этой доли используется баланс имущества частных домохозяйств Швейцарского национального банка (SNB). При расчетах на 2019 год были использованы средние значения соответствующих переменных по данным за последние четыре доступных года, т.е. 2010–2013 годы.

Что касается приращения стоимости, то в отношении разных категорий имущества сделаны следующие допущения:

- сберегательные вклады и ипотечные кредиты не имеют изменений в стоимости и, следовательно, не учитываются при расчете коэффициента α ;
- для ценных бумаг изменением стоимости считается доходность акций за вычетом дивидендной доходности (в среднем за последние 20 лет). Доходность акций рассчитывается на основе двух BVG-индексов банка Pictet⁷, включающих долю акций в размере 25 процентов (BVG25) или 60 процентов (BVG60) акций. Дивидендная доходность рассчитывается как разница между доходностью SMI (без реинвестирования дивидендов, *Swiss Market Index*) и SPI (с реинвестированием дивидендов, *Swiss Performance Index*⁸). Доходность облигации рассматривается как доход и, следовательно, не учитывается при расчете коэффициента α ;
- для «самоиспользуемого»⁹ недвижимого имущества доходный компонент равен процентной ставке по ипотечному кредиту, изменение стоимости основывается на индексе цен на недвижимое имущество (среднее значение за последние 20 лет). С

⁷ BVG-индексы используются в качестве рекомендуемых индексов (*Referenzindizes*) в сфере швейцарских пенсионных фондов. Они были разработаны в 1985 году, когда вступил в силу Федеральный закон о социальном (пенсионном) обеспечении по старости, в случае потери кормильца и по инвалидности (BVG).

⁸ SMI и SPI – два наиболее значимых биржевых индекса Швейцарии.

⁹ То есть не сдаваемого в аренду и так далее, используемого самим собственником.

2016 года, помимо домов на одну семью, учитываются также квартиры, принадлежащие жильцам на правах собственности. При этом используются данные, предоставленные Швейцарскому национальному банку фирмой Wüest & Partner.

Среднее значение доходности за последние 20 лет рассчитывается как среднее геометрическое (до 2016 года рассчитывалось как среднее арифметическое).

Таблица 2 – Расчет коэффициента α на 2019 год

Категория имущества	Доля в чистой стоимости имущества	Приращение стоимости	
		фактическое	взвешенное
Акции	7,826 %	5,470 %	0,428 %
Недвижимое имущество	54,165 %	1,906 %	1,032 %
Сумма			1,460 %
Коэффициент α			1,5 %
Примечание – Источник: [9].			

По налогу на прибыль юридических лиц расчет налогооблагаемой базы зависит от типа налогоплательщика. Как и в случае других налогов, речь фактически идет о том, чтобы исключить межрегиональный экспорт налогового бремени. Налогооблагаемая база, как и в других случаях, является суммой баз (в данном случае учитываемых прибылей) по отдельным налогоплательщикам.

В самом простом случае – юридических лиц без особого налогового статуса – учитываемая прибыль юридического лица без особого налогового статуса j (mb_j) определяется по формуле (8):

$$mb_j = \begin{cases} rg_j - ba_j, & \text{при } rg_j > ba_j \\ 0, & \text{при } rg_j \leq ba_j \end{cases}, \quad (8)$$

где

rg_j – налогооблагаемая чистая прибыль (в соответствии с прямым федеральным налогообложением);

ba_j – чистый доход от инвестиций (*Nettoertrag aus Beteiligungen*, инвестиции в другие компании, участие в других компаниях) (в соответствии с прямым федеральным налогообложением).

В случае юридических лиц с особым налоговым статусом существуют свои особенности расчета налогооблагаемой базы. Всего выделяется три типа таких юридических лиц: холдинговые компании, домицильные компании¹⁰ и смешанные

¹⁰ Домицильная компания полностью ведет деятельность за рубежом.

компании. Их прибыль делится на «прочие доходы из Швейцарии» и «прочие доходы из-за рубежа».

Прочие доходы из Швейцарии облагаются налогом в обычном порядке (как в случае юридических лиц без особого налогового статуса). В случае холдинговых компаний, главной уставной целью которых является долговременное управление инвестициями и которые не осуществляют деятельность в Швейцарии, это доходы от земельного имущества в Швейцарии, которым владеют холдинговые компании.

Прочие доходы из-за рубежа, напротив, облагаются налогом в зависимости от значимости управляющей деятельности в Швейцарии (домицильные компании) или масштаба деловой активности в Швейцарии (смешанные компании). Поскольку эти доходы облагаются налогами регионов не в полной мере, они должны отражаться в ресурсном потенциале также только в ограниченной степени.

Таким образом, учитываемая прибыль юридического лица с особым налоговым статусом r (mp_r) рассчитывается по формуле (9):

$$mp_r = ech_r + \beta_v \times ex_r, \quad (9)$$

где

ech_r – прочие доходы из Швейцарии юридического лица r ;

ex_r – прочие доходы из-за рубежа юридического лица r ;

$0 < \beta_v < 1$ – определенный для каждого типа v юридического лица весовой коэффициент для прочих доходов из-за рубежа. Следует отметить, что каждое юридическое лицо r может относиться только к одному типу v , то есть юридическое лицо с особым налоговым статусом может быть либо холдинговой, либо домицильной, либо смешанной компанией.

Поскольку сумма прочих доходов из Швейцарии и из-за рубежа равна разнице между налогооблагаемой чистой прибылью и чистым доходом от инвестиций, то в конечном счете учитываемая прибыль юридического лица r типа v может быть рассчитана по формуле (10):

$$mp_{r,v} = \beta_v \times (rg_{r,v} - ba_{r,v}) + (1 - \beta_v) \times ech_{r,v} \quad (10)$$

Для вычислений необходимо рассчитать значения коэффициента β_v . Эти значения (как и в случае коэффициента α) пересматриваются каждые четыре года.

В общем виде коэффициент β_v представляет собой сумму двух слагаемых: базового коэффициента β_v^i и дополнительного коэффициента k_v . Базовый коэффициент отражает тот факт, что соответствующая прибыль облагается региональными налогами только частично. Дополнительный коэффициент отражает тот факт, что соответствующая прибыль облагается федеральным налогом полностью, а часть федерального налога перераспределяется в пользу регионов и, таким образом, регионы пользуются налогообложением соответствующей прибыли за счет своей доли поступлений от прямого федерального налога.

Базовые коэффициенты исчисляются следующим образом.

Поскольку прибыль холдинговых компаний, кроме прочих доходов из Швейцарии, не облагается налогом, то соответствующий базовый коэффициент β_v^i равен нулю по определению.

В случае домицильных и смешанных компаний базовые коэффициенты β_v^i определяются статистически с использованием индивидуальных данных соответствующих компаний. На первом этапе для каждой компании рассчитывается отдельный базовый коэффициент $\beta_{r,v}^i$. Данный коэффициент основан на налогооблагаемой прибыли от прочих доходов из-за рубежа в соответствии с региональным начислением налогов компании r , то есть он равен налогооблагаемой доле прочих доходов из-за рубежа в соответствии с формулой (11):

$$\beta_{r,v}^i = \frac{sgx_{r,v}}{ex_{r,v}}, \quad (11)$$

где

$sgx_{r,v}$ – налогооблагаемая прибыль домицильной (смешанной) компании r от прочих доходов из-за рубежа.

Далее на основе индивидуальных базовых коэффициентов рассчитывается базовый коэффициент для соответствующего типа (домицильных или смешанных компаний), который равен первому квартилю индивидуальных базовых коэффициентов.

Дополнительный коэффициент k_v рассчитывается по формуле (12):

$$k_v = \frac{\pi \times t_{DBSt}}{sstv} \times (1 - \beta_v^i) \times (1 - \omega) , \quad (12)$$

где

π – кантональная доля в прямом федеральном налоге (17 процентов);

t_{DBSt} – ставка прямого федерального налога на прибыль (8,5 процентов);

$sstv$ – стандартизированная налоговая ставка (на период 2016–2019 годов использована ставка 2015 года в размере 27,7 процентов);

ω – коэффициент компенсации кантонам за сбор (налоговое администрирование) прямого федерального налога. Коэффициент ω установлен на уровне 50 процентов.

В формуле (12) первая часть отражает коэффициент преобразования налоговых поступлений по прямому федеральному налогу в ресурсный потенциал. Таким образом, ресурсный потенциал по прочим доходам из-за рубежа увеличивается на сумму, которая в случае гипотетического налогообложения по стандартизированной налоговой ставке sst в точности соответствует кантональной доле в прямом федеральном налоге. Вторая часть учитывает тот факт, что та доля прочих доходов из-за рубежа, которая уже включена в ресурсный потенциал посредством базового коэффициента, не учитывается дважды. Последняя часть учитывает сокращение в связи с компенсацией за сбор налогов.

Ниже приведены значения коэффициентов на период 2016–2019 годов (Таблица 3).

Таблица 3 – Весовые коэффициенты для прочих доходов из-за рубежа

Весовые коэффициенты на 2016–2019 годы	Базовый коэффициент β_v^i	Дополнительный коэффициент k_v	Весовой коэффициент β_v
Холдинговые компании	0,0 %	2,6 %	2,6 %
Домицильные компании	8,9 %	2,4 %	11,3 %
Смешанные компании	10,0 %	2,3 %	12,3 %
Примечание – Источник: [9].			

В отношении юридических лиц с особым налоговым статусом также предусмотрено дополнительное положение. Если для таких лиц налог исчисляется предварительно (*provisorisch veranlagte*, то есть в отношении соответствующего юридического лица еще не проведена точная налоговая оценка), то для них коэффициент β_v равен единице. Это означает, что прибыль учитывается

полностью в соответствии с оценкой по прямому федеральному налогу. Например, в случае смешанных компаний, для которых налог исчисляется предварительно, в ресурсный потенциал включается не только прибыль из Швейцарии, но и в полной мере прибыль из-за рубежа. Данное положение не применяется, если могут быть представлены предварительные данные того же качества, что и окончательные данные налоговой оценки. Предварительные данные имеют то же качество, если на момент сбора данных за расчетные годы на основании налоговой декларации известен налогооблагаемый доход соответствующей компании.

Сальдо учитываемого перераспределения прямого федерального налога рассчитывается на основе учтенных в кредите¹¹ в пользу других регионов сумм прямого федерального налога. Таким образом, учитываются не фактические денежные потоки, а (учетные) расходы и доходы.

Учитываемая сумма налогового перераспределения региона k равна взвешенному сальдо суммы, учтенной в кредите в других регионах j в пользу региона k ($RP_{j \rightarrow k}$), и суммы, учтенной в кредите в регионе k в пользу других регионов j ($RP_{k \rightarrow j}$), согласно формуле (13):

$$MR_k = \frac{ME_k + MQ_k + MB_k + MP_k}{ED_k} \times \left(\sum_{\substack{j=1 \\ j \neq k}}^{26} RP_{j \rightarrow k} - \sum_{\substack{j=1 \\ j \neq k}}^{26} RP_{k \rightarrow j} \right), \quad (13)$$

где

ED_k – налоговые поступления по прямому федеральному налогу с территории региона k .

Первая часть уравнения представляет собой весовой коэффициент, который преобразует суммы налогового перераспределения, являющие собой налоговые поступления, в исходный налоговый потенциал. Поскольку учтенные в кредите суммы представляют собой налоговые поступления по прямому федеральному налогу, в данном случае невозможно использовать стандартизированную налоговую ставку sst . В качестве весового коэффициента применяется соотношение между

¹¹ Речь идет об учетном понятии «кредит» в пандан «дебету». Прямой федеральный налог является расщепляемым и администрируется регионами. Соответственно, в данном случае речь идет о корректировке зачисления налоговых поступлений в соответствующие бюджеты.

налоговой базой по прямому федеральному налогу и соответствующими налоговыми поступлениями в кантоне k (ED_k).

Следует отметить, что приведенная в [9] формула (13) не соответствует ни собственной логике, ни фактическим расчетам, размещенным на сайте Федерального финансового управления: в первой части уравнения должно использоваться соотношение поступлений и налоговой базы, а не обратное ему. При этом та же неверная логика (отношение базы к поступлениям) используется и в приказе Федерального совета о фискальном выравнивании и выравнивании издержек.

Также необходимо обратить внимание на то, что по данному компоненту величина ресурсного потенциала (налогооблагаемой базы) у части регионов может принимать отрицательное значение.

Стандартизированные налоговые доходы региона (SSE_k) – это гипотетические налоговые поступления, которые регион мог бы получить, если бы он использовал свой налоговый (ресурсный) потенциал по единой для всех регионов пропорциональной налоговой ставке согласно формуле (14):

$$SSE_k = sst \times RP_k \quad (14)$$

Стандартизированная налоговая ставка sst едина для всех кантонов и основана на ресурсном потенциале и налоговых доходах всех кантонов в совокупности (RP_{CH} и SSE_{CH}) согласно формуле (15):

$$sst = \frac{SSE_{CH}}{RP_{CH}}, \quad (15)$$

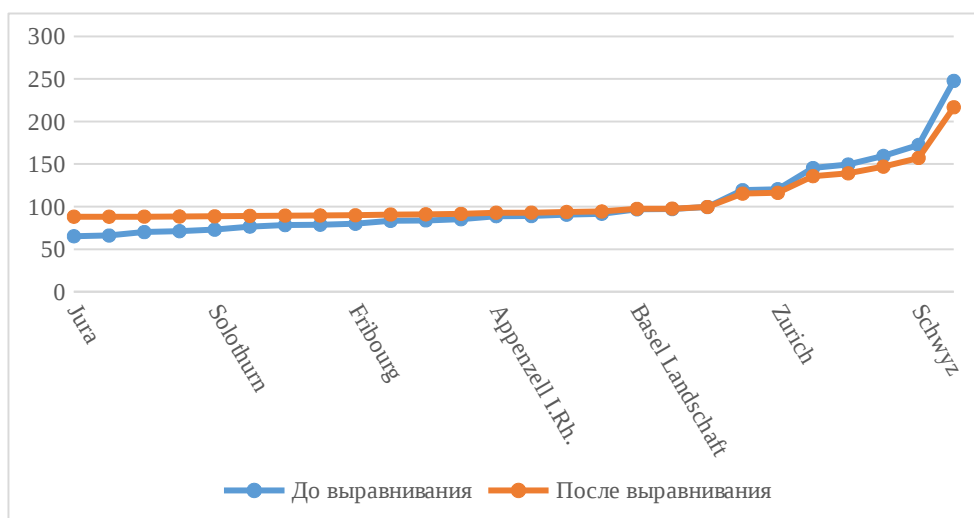
где

SSE_{CH} – совокупные (фактические) налоговые доходы кантонов и общин за вычетом безнадежной дебиторской (налоговой) задолженности, но с учетом 17 % поступлений прямого федерального налога. Соответственно, как и в случае ресурсного потенциала, используется среднее за три аналогичных года значение.

Стандартизированные налоговые доходы, в частности, используются для оценки эффективности выравнивания. Так, для оценки дифференциации регионов до выравнивания используется ресурсный индекс, который фактически равен индексу стандартизированных налоговых доходов до выравнивания (поскольку

стандартизированная налоговая ставка едина для всех регионов). После выравнивания необходимо рассчитывать не ресурсный индекс, а индекс доходов (то есть сложить поступления за счет использования ресурсного потенциала с поступлениями трансфертов), для чего как раз используются стандартизированные налоговые доходы.

В соответствии с рисунком Рисунок 1 видно, что для швейцарских регионов характерна высокая степень дифференциации ресурсного потенциала. Соотношение максимального и минимального значения среднедушевых налоговых доходов регионов на 2019 год составляет 3,8 до выравнивания и 2,5 после выравнивания. В случае до выравнивания речь идет о том, какова дифференциация ресурсного потенциала кантонов.



Примечание – Источник: построено авторами по данным [10].

Рисунок 1 – Индекс стандартизированных налоговых доходов регионов Швейцарии на 2019 год до и после выравнивания

В методику оценки ресурсного потенциала не закладываются какие-то дополнительные стимулы. В то же время сама по себе система выравнивания, как указывается в материалах [10], усиливает межрегиональную налоговую конкуренцию и создает ложные стимулы для низкообеспеченных регионов, которые не стремятся наращивать налоговый потенциал, опасаясь потерь в объемах выравнивающих трансфертов. Так, низкообеспеченные регионы за период 2008–2018 гг. снизили свои налоговые ставки, особенно в части высокоомобильных доходов, а межрегиональная дифференциация налоговых ставок усилилась.

2 Италия

Рамочные основы новой системы межбюджетных отношений в Италии были заложены Законом 2009 года № 42 «О бюджетном федерализме» (далее – Закон № 42). Эта система отдает приоритет нецелевой финансовой помощи, а также устанавливает перечень трансфертов, которые могут перечисляться регионам и муниципалитетам. Оценка доходных возможностей территорий при этом используется только при предоставлении трансфертов муниципалитетам.

Основу законодательного регулирования системы межбюджетных отношений центрального правительства с муниципалитетами регионов обычного статуса¹² составляет Закон 2011 года № 23 «О местном федерализме» (далее – Закон № 23), детализирующий соответствующие нормы Закона № 42. На смену использовавшейся на протяжении нескольких десятилетий системе распределения трансфертов между муниципалитетами на основе исторической структуры их расходов пришел принцип выравнивания на основе оценок стандартизированных расходных потребностей и доходного потенциала. Для целей выравнивания по указанному критерию формируется Муниципальный фонд солидарности (далее – МФС). МФС является инструментом горизонтального выравнивания, источником формирования которого служат доходы местных бюджетов от налога на имущество. Центральное правительство не направляет собственных средств в МФС [11].

В целях сглаживания перехода к новой системе фискального выравнивания муниципалитетов в МФС выделяется специальная часть, распределяемая исходя из исторического критерия. Две другие части фонда предусмотрены для обеспечения предоставления местными властями базового уровня основных бюджетных услуг и прочих услуг соответственно. В результате для распределения средств МФС используются разные критерии в зависимости от цели трансфертов:

– исторический трансферт распределяется на основе исторической структуры расходов и оценки бюджетных доходов от налога на имущество, направляемых муниципалитетом в МФС. Объем трансферта рассчитывается как разность между величиной трансферта на основе исторической структуры расходов и суммой

¹² Все регионы Италии подразделяются на регионы обычного статуса (15) и регионы особого статуса (5). Последние обладают большей финансовой автономией, и в их отношении система межбюджетного выравнивания не претерпела существенных изменений: распределение выравнивающих трансфертов реализуется на основе исторической структуры расходов.

доходов от налогов на имущество (IMU и TASI), которую данный муниципалитет направляет в МФС;

– выравнивающий трансферт (инструмент обеспечения предоставления всеми муниципалитетами базового уровня основных бюджетных услуг) распределяется с учетом стандартизованных расходных потребностей и доходного потенциала муниципалитетов;

– трансферт в отношении всех прочих местных функций предоставляется муниципалитетам для выравнивания их доходного потенциала относительно среднего уровня по стране.

Доля средств МФС, направляемая на каждую из трех перечисленных целей, определена на период до 2021 года – окончания перехода к новой системе выравнивания. Совокупный объем средств МФС, который получает каждое муниципальное образование (T_i), рассчитывается по общей формуле (16):

$$T_i = s * TS_i + f * TF_i + p * TP_i, \quad (16)$$

где

TS_i – исторический трансферт;

TF_i – выравнивающий трансферт;

TP_i – трансферт для прочих функций;

s , f , p – коэффициенты, определяющие вес каждого из компонентов трансферта МФС. Расчет перечисленных коэффициентов производится по формулам (таблица) и определен до 2021 года включительно. После указанной даты каких-либо изменений в удельном весе каждого из трех компонентов МФС не предполагается. Следовательно, начиная с 2021 года формула для расчета трансферта каждого муниципального образования из МФС примет вид формулы (17):

$$T_i = 0,5 * TS_i + 0,4 * TF_i + 0,1 * TP_i \quad (17)$$

Таблица 4 – Расчет весов компонентов МФС до 2021 года

Коэффициент	Формула расчета	2015 год	2016 год	2017 год	2018 год	2019 год	2020 год	2021 год
s	$1-\beta+\alpha*\beta$	0,908	0,863	0,800	0,725	0,650	0,575	0,500
f	$(1-\alpha)*\beta*\gamma$	0,064	0,096	0,160	0,220	0,280	0,340	0,400
p	$(1-\alpha)*\beta*(1-\gamma)$	0,027	0,041	0,040	0,055	0,070	0,085	0,100
Параметр								
α	исторический параметр	0,800	0,700	0,600	0,450	0,300	0,150	0,000
β	выравнивающий параметр	0,458	0,458	0,500	0,500	0,500	0,500	0,500
γ	параметр в отношении основных функций	0,700	0,700	0,800	0,800	0,800	0,800	0,800
Примечание – Источник: [12].								

В приведенной выше таблице (Таблица 4) параметр α введен для сглаживания изменений размера трансферта, произошедших вследствие перехода к новой системе межбюджетного выравнивания муниципалитетов. Величина данного критерия должна сократиться до 0 к 2021 году. Однако это не значит, что с 2021 года трансферты из МФС будут распределяться только на основе оценок стандартизированных расходных потребностей и доходного потенциала местных бюджетов. Коэффициент s, определяющий «вклад» исторической составляющей в трансфертах из МФС каждого муниципалитета, зависит также от значения выравнивающего параметра β и в 2021 году составит 0,5. Значит, распределение половины трансфертов из МФС будет производиться исходя из исторической структуры расходов. Другие коэффициенты f и p (те самые новые выравнивающие элементы для базовых функций и прочих функций соответственно) определяются исходя из параметров γ – показывает долю основных функций – и $(1-\gamma)$ – показывает долю всех прочих функций.

Оценка бюджетных доходов муниципальных образований используется для расчета всех трех элементов МФС. Согласно Закону от 12.09.2014 г. № 133 методические рекомендации по оценке бюджетных доходов муниципальных образований, а также непосредственно результаты оценки утверждаются приказом Министерства экономики и финансов после согласования с Конференцией между центральным правительством и местными органами власти (межправительственный координационный орган), а также заключения двух парламентских комиссий (комиссии по вопросам внедрения бюджетного федерализма и профильной комиссии). В 2016 г. законодательно внесены изменения в процедуру утверждения

указанной методики и введены два возможных варианта ее принятия. Первый – идентичный ранее описанному и применяемый при корректировке методики оценки. Однако даже при отсутствии одобрения со стороны Конференции центрального правительства и местных органов власти в течение 30 дней со дня внесения на рассмотрение проекта методических рекомендаций он все равно направляется в парламентские комиссии. Второй вариант (упрощенная процедура) используется при необходимости пересчета результатов оценки в связи с обновлением статистических данных, изменениями в налоговом регулировании без корректировки методологии расчетов. Проект результатов оценки величины бюджетных доходов муниципалитетов также направляется Конференции для согласования, при отсутствии которого в течение 30 дней утверждается Министерством экономики и финансов без направления в Парламент. Таким образом, методика оценки утверждается ведомственным актом, согласованным с Парламентом, и подлежит пересмотру каждые 3 года (в случае необходимости – чаще). Рассчитанные величины бюджетных доходов муниципалитетов утверждаются ежегодно приказом Министерства экономики и финансов по упрощенной процедуре [13].

Функция по разработке и актуализации методики оценки доходного потенциала муниципалитетов закреплена за профильным департаментом Министерства экономики и финансов – Директоратом местных финансов. Привлечение каких-либо иных участников не предусмотрено. Утверждение подготовленных Министерством экономики и финансов проектов как методических рекомендаций оценки доходного потенциала, так и результатов расчетов осуществляется при согласовании с Конференцией центрального правительства и местных органов власти, а также последующем рассмотрении профильными парламентскими комиссиями. Последнее применяется только, если вносятся корректировки в методику оценки доходного потенциала. Хотя Конференция может не согласовать представленные проекты, на практике, как правило, согласие всегда достигается достаточно быстро.

Сбор статистических данных и проведение расчетов, необходимых для распределения трансфертов осуществляется совместно тремя участниками: компанией «Решения для экономической системы» (SOSE – Solutions for Economic System – совместное предприятие Министерства экономики и финансов и Банка Италии), Директоратом местных финансов Министерства экономики и финансов и

IFEL (фонд, основанный Ассоциацией итальянских муниципалитетов, занимающийся исследованиями, технической поддержкой муниципалитетов и обучением).

Актуальная методология оценки доходного потенциала муниципалитетов утверждена приказом Министерства экономики и финансов от 16.11.2017 г. и использована для расчетов на 2018 год и 2019 год.

Для определения размера выравнивающих трансфертов (т. е. компонентов TF_i , TR_i) из МФС рассчитывается доходный потенциал (или стандартные доходы) каждого муниципалитета. Под доходным потенциалом понимаются доходы муниципального образования при применении стандартных налоговых усилий (в среднем по всем муниципальным образованиям) к собственной стандартной налоговой базе. Стандартные налоговые условия могут определяться либо через установленную ставку налога, либо через среднюю эффективную ставку налога, которая рассчитывается как отношение налоговых сборов к эффективной налоговой базе. Эффективная налоговая база отличается от фактической налоговой базы на величину налоговой базы, которая не попадает под налогообложение, и величину налоговых льгот, установленных в муниципальном образовании.

Оценка доходного потенциала муниципалитетов является номинальной величиной. В доходный потенциал включается четыре компонента:

1) ключевые местные налоги: налоги на имущество (IMU , $TASI$)¹³ и дополнительный местный налог на доходы физических лиц (ACI);

2) налоговый разрыв по налогам IMU , $TASI$;

3) прочие налоговые и неналоговые доходы муниципальных образований (CFR);

4) тарифы на коммунальные услуги и сбор за вывоз мусора ($TARI$). Включение указанного вида доходов в доходный потенциал обусловлено учетом данного вида услуг при оценке стандартных расходов муниципальных образований. В перспективе планируется исключить этот вид расходов из структуры основных

¹³ Налоги IMU и $TASI$ являются налогами на имущество в Италии. IMU – налог непосредственно на недвижимое имущество, включая земельные участки, тогда как $TASI$ – местный налог на «неделимые услуги», т. е. муниципальные услуги, предоставляемые всем жителям муниципального образования (правопорядок, освещение улиц, содержание дорог и пр.).

функций, включенных в расчет стандартных расходов, и, как следствие, TARI из расчета доходного потенциала муниципалитетов [14].

Структура доходного потенциала муниципальных образований, рассчитанного для распределения МФС в последние годы, представлена ниже (таблица). Наибольшую долю в совокупной величине бюджетных доходов муниципалитетов, учитываемых в составе доходного потенциала, составляет налог на имущество IMU (порядка 40 %). Четверть всех бюджетных доходов приходится на тарифы на коммунальные услуги и сбор за вывоз мусора¹⁴.

Таблица 5 – Структура доходного потенциала в 2018 и 2019 гг.

Компонент налогового потенциала	Объем, млн евро		Доля, %	
	2018 год	2019 год	2018 год	2019 год
IMU	10161,7	10182,7	40,3	39,9
TASI	1786,6	1789,4	7,1	7,0
Налоговый разрыв	317,9	317,8	1,3	1,2
ACI	2588,4	2609,5	10,3	10,2
TARI	6305,5	6574,2	25,0	25,7
CFR	4057,7	4059,9	16,1	15,9
Всего	25217,7	25533,7	100	100
Примечание – Источник: [14].				

Оценка доходного потенциала более 6 тысяч муниципалитетов происходит ежегодно начиная с 2014 года, когда расчеты были проведены впервые на основе фактических данных 2012 года либо панели данных за предшествующий период в зависимости от вида доходов (см. далее) и использованы для распределения трансфертов из МФС в 2015 году. Впоследствии статистическая информация, необходимая для оценки каждой составляющей доходного потенциала, и расчеты ежегодно обновлялись. Так, оценка доходного потенциала муниципальных образований для распределения трансфертов в 2019 году строилась на основе следующих данных:

– по налогам на имущество IMU и TASI: оценка доходов по данным налогам, полученная в расчетах на 2018 год на основе фактических показателей доходов бюджетов муниципалитетов за 2015 год, была скорректирована на поправочный

¹⁴ В отличие от прочих компонентов доходного потенциала, доля доходов местных бюджетов от тарифов на коммунальные услуги и сбор за вывоз мусора определяется исходя из оцененного значения соответствующих расходов в совокупных расходных потребностях муниципальных образований. Как следствие, указанный вид доходов характеризуют как некоторую «фиксированную» на каждый год часть от общей величины доходного потенциала муниципалитетов.

коэффициент, который измеряет вариацию кадастровой стоимости объектов недвижимости в 2014–2016 годах;

- для оценки поступлений по дополнительному местному налогу на доходы физических лиц (ACI) использованы данные за 2016 год, полученные из налоговых деклараций 2017 года;

- оценка величины доходов по прочим налогам и сборам муниципальных образований построена на панели данных, обновленных до 2016 года [15].

Для расчета величины доходного потенциала муниципалитетов Италии используют два метода. Первый – репрезентативная налоговая система – применяется для оценки величины бюджетных доходов по налогам IMU, TASI и ACI. Выбор в пользу использования репрезентативной налоговой системы для оценки доходов от перечисленных налогов обусловлен легкостью идентификации и/или измерения их налоговых баз, а также наличием законодательно установленной стандартной ставки данных налогов. Стоит отметить, что по налогам IMU, TASI и ACI муниципалитетам предоставлено право самостоятельно определять налоговые ставки в установленных центральным уровнем власти пределах. Налоговой базой при оценке доходного потенциала по налогам на имущество выступает не кадастровая стоимость объектов недвижимости, а величина фактических налоговых поступлений в местный бюджет по соответствующему налогу.

Для расчета доходного потенциала по налогу на имущество IMU используется установленная центральным правительством базовая ставка 0,76 % для объектов недвижимости, отличных от здания, указанного в качестве основного места жительства. Муниципалитеты наделены правом повышать или сокращать базовую ставку, но не более чем на 0,3 %, другими словами, фактическая ставка по налогу IMU может варьироваться в муниципальных образованиях от 0,46 % до 1,06 % [16]. На объекты недвижимости класса «люкс» (кадастровые категории A1, A8, A9), для которых действует налоговый вычет в размере 200 евро, базовая ставка по налогу IMU составляет 0,4 %. Муниципалитеты также вправе изменять перечисленные базовые условия налогообложения объектов недвижимости класса «люкс».

По налогу TASI установлена базовая ставка в размере 0,1 %, которая применяется при расчете доходного потенциала как в отношении объектов недвижимости класса «люкс», так и прочих объектов недвижимости, отличных от здания, указанного в качестве основного места жительства. Муниципалитеты могут

установить собственную ставку по рассматриваемому налогу, но в пределах от 0 % до 3,3 % [16]. На практике многие муниципальные образования не облагают данным налогом объекты недвижимости, отличные от здания, указанного в качестве основного места жительства.

Стандартной налоговой ставкой для АСИ определено значение 0,4 %. Муниципалитеты вправе устанавливать собственные ставки по данному налогу в пределах от 0 % до 0,8 % (за исключением Рима, где ставка АСИ составляет 0,9 %) [16]. На 2016 и 2017 годы правительство заморозило возможность местных властей повышать установленные на 2015 год ставки по данному налогу.

Рассмотрим подробнее оценку бюджетных доходов от имущественного налога IMU. Прежде всего, методика расчетов зависит от типа объекта недвижимости, подлежащего налогообложению. В отношении объектов недвижимости класса «люкс» (кадастровые категории A1, A8, A9) стандартизация местных доходов по налогу IMU происходит следующим образом:

- для муниципалитетов, которые используют централизованную базовую ставку (0,4 %) и налоговый вычет в размере 200 евро, оценка совпадает с величиной фактических доходов по рассматриваемому налогу;
- для муниципалитетов, изменивших базовую ставку и/или величину налогового вычета, оценка стандартизированных доходов происходит на основе микросимуляционной модели Директората местных финансов Министерства экономики и финансов, построенной на интегрированной базе данных по объектам недвижимости. В отдельных случаях при явном несоответствии результатов оценки, полученных на основе модели (например, когда у муниципалитета имеются фактические доходы по IMU для объектов недвижимости класса «люкс», а в базе данных отсутствуют какие-либо сведения о наличии подобных объектов недвижимости в этом муниципалитете), стандартизация происходит посредством корректировки фактических доходов подобного муниципалитета на поправочный коэффициент.

Оценка налоговых доходов по имущественному налогу IMU, когда объектом налогообложения является имущество, отличное от здания – основного места жительства и не являющееся объектом недвижимости класса «люкс», зависит от наличия (отсутствия) в муниципалитете специальных режимов в отношении данного

налога. По указанному критерию муниципалитеты классифицируются по следующим категориям:

- отсутствие специального режима (муниципалитет не устанавливает собственные вычеты, исключения или ставки, отличные от определенных централизованно в качестве базовых для данного налога);

- использование «легкого» специального режима (установленные муниципалитетом собственные параметры в части налога IMU, отличные от централизованно утвержденных, оказывают незначительное влияние на поступления в бюджет по данному налогу);

- использование значимого специального режима (установленные муниципалитетом собственные параметры в части налога IMU, отличные от централизованно утвержденных, оказывают существенное влияние на поступления в бюджет по данному налогу).

Методологией предусмотрено, что стандартизация доходов по налогу IMU происходит исходя из нескольких критериев:

- 1) на основе фактически полученных доходов по налогу. Показатель бюджетных доходов по налогу IMU корректируется на соотношение базовой и фактической налоговой ставки в данном муниципальном образовании. Другими словами, налоговая база рассчитывается как отношение фактических сборов по налогу IMU за выбранный год к налоговой ставке, установленной каждым муниципалитетом. Умножение полученного значения налоговой базы на законодательно определенную центральным правительством базовую ставку (0,76 %) позволяет получить значение стандартизированного доходного потенциала по указанному налогу для i -ого муниципалитета по формуле (18):

$$\text{Доходный потенциал по IMU}_i = 0,76 \frac{\text{Фактические налоговые доходы}_i}{\text{Ставка налога}_i} ; \quad (18)$$

- 2) на основе кадастровой стоимости недвижимости. Для каждого муниципалитета рассчитываются две величины налоговых доходов: при обложении недвижимости на основе кадастровой стоимости по базовой ставке и базовым условиям и при обложении недвижимости на основе кадастровой стоимости по ставке и условиям, установленным данным муниципалитетом. Отношение двух полученных показателей составляет стандартизирующий коэффициент для i -ого

муниципалитета. Оценка налогового потенциала рассчитывается посредством корректировки фактических сборов по налогу IMU за выбранный год на полученный поправочный коэффициент;

3) путем оценки авансовых платежей. Учитывая, что авансовые платежи производятся по ставкам, утвержденным в предшествующем году, можно оценить бюджетные доходы по авансовым платежам на следующий финансовый год. Сначала рассчитывается стандартизирующий коэффициент как отношение стандартных доходов данного муниципалитета по налогу IMU за предшествующий год к его фактическим доходам по данному налогу. Затем величина фактических авансовых платежей корректируется на рассчитанное значение коэффициента и прогнозируется на весь год;

4) на основе предыдущего значения. Предыдущее (то есть на текущий год) значение оцененного стандартизированного налогового потенциала переоценивается на последующий год, учитывая любые изменения в кадастровой стоимости недвижимости.

В зависимости от того, к какой из трех групп (без специальных режимов, с «легким» специальным режимом, со значимым специальным режимом налогообложения по налогу IMU) относится муниципальное образование, к нему применяется соответствующий критерий оценки из четырех перечисленных выше по следующему правилу:

- в случае отсутствия в муниципалитете специального режима для оценки предпочтительнее использовать критерий 1, чем критерий 3, который, в свою очередь, предпочтительнее критерия 4. Таким образом, оценка доходного потенциала по имущественному налогу IMU с использованием кадастровой стоимости недвижимости не видится адекватной (т. е. критерий 2 не применяется);

- при наличии в муниципалитете «легкого» специального режима оценку налоговых доходов предпочтительнее осуществлять на основе критерия 2, чем на основе критерия 1, который предпочтительнее критерия 3. В данном случае для оценки не подходит использование критерия 4;

- если в муниципалитете используется значимый специальный режим, то оценка доходов по налогу IMU происходит посредством критерия 2, который предпочтительнее критерия 3. Последний, в свою очередь, больше подходит для оценки по сравнению с критерием 4. Для подобных муниципалитетов, существенно

отошедших от базовых условий налога IMU, нерелевантна оценка с помощью метода 1, поскольку базовые налоговая ставка и условия в наименьшей степени отражают реальную ситуацию с налоговыми доходами муниципалитета.

Наиболее распространенным критерием оценки доходов по налогу IMU является критерий 2 (на основе кадастровой стоимости), который применяется по отношению к более чем 70 % муниципалитетам (таблица). Прочие критерии менее распространены, а оценка на основе критерия 4 используется для менее чем 1 % всех муниципалитетов. Как видно из представленной таблицы, лишь шестая часть всех муниципальных образований не ввела специального режима и применяет централизованное регулирование в отношении имущественного налога IMU. Все прочие муниципалитеты (85,5 % из 6664 административно-территориальных единиц) расширили базовые условия налогообложения по рассматриваемому налогу.

Таблица 6 – Группировка муниципальных образований в зависимости от использования специальных режимов при оценке доходного потенциала по налогу IMU в 2018–2019 годы

Критерий оценки	Отсутствие специального режима	Использование «легкого» специального режима	Использование значимого специального режима	Всего муниципалитетов
1) На основе фактически полученных доходов по налогу	837	195	0	1032
2) На основе кадастровой стоимости недвижимости	0	2131	2586	4717
3) Оценка авансовых платежей	180	37	618	835
4) На основе предыдущего значения	16	0	64	80
Всего муниципалитетов	1033	2363	3268	6664
Примечание – Источник: [14].				

Таким образом, стандартизация доходов по IMU для объектов недвижимости, отличных от здания – основного места жительства и не входящих в класс «люкс», реализуется с учетом специальных режимов, используемых итальянскими муниципалитетами в части данного налога.

Наконец, налог IMU также распространяется на земельные участки. Для оценки бюджетных доходов муниципалитета в данном случае показатель

фактических доходов по налогу IMU от обложения земельных участков корректируется на соотношение базовой ставки данного налога (0,76 %) и ставки, установленной муниципалитетом. При этом с 2016 года вступили в силу поправки в национальное законодательство, освободившие ряд земель от указанного налога (например, земли, принадлежащие фермерам и сельскохозяйственным предпринимателям).

Поскольку при оценке доходов муниципалитетов по налогам на имущество IMU, TASI могут быть значительные отклонения вследствие неточности кадастровых данных, ошибок в классификации объектов недвижимости, приблизительности значений критериев стандартизации фактических налоговых поступлений, в расчет доходного потенциала муниципалитетов также включается показатель налогового разрыва по этим налогам. Налоговый разрыв рассчитывается как разница между теоретическими и фактическими поступлениями по налогу, рассчитанными по стандартной ставке. Величина теоретических налоговых поступлений по стандартной налоговой ставке определяется исходя из кадастровой стоимости объектов недвижимости. Фактический объем налоговых доходов по стандартной налоговой ставке рассчитывается так, как описано выше. С 2017 года в расчет доходного потенциала включается 10 % (в 2015–2016 годах – 5 %) величины рассчитанного налогового разрыва по налогам IMU, TASI. Исключение составляют муниципалитеты, пострадавшие от стихийных бедствий или столкнувшиеся с корректировкой кадастра вследствие изменений в административно-территориальном делении, для которых в расчете доходного потенциала учитывается 5 % величины налогового разрыва [12].

Второй метод оценки доходного потенциала – построение регрессии – применяется, когда информация о величине налоговой базы и стандартных (или средних) налоговых ставках недоступна или не может быть рассчитана по фактическим данным. Данный метод используется для оценки бюджетных доходов по всем прочим местным налогам и сборам, а также неналоговым доходам (показатель CFR). В состав CFR входит:

– целевой налог – налог, устанавливаемый для финансирования конкретной муниципальной услуги, например содержания общественного транспорта, отдельных работ по украшению муниципальных пространств, работ по реконструкции муниципальных объектов и пр.;

- туристический налог;
- муниципальный налог на рекламу;
- налог на занятие общественного пространства;
- сбор за размещение рекламных объявлений;
- специальные налоги и прочие собственные налоговые поступления;
- прочие налоги и сборы;
- сумма всех прочих дополнительных доходов за вычетом процентов от авансов или кредитов, чистой прибыли специальных или инвестиционных компаний, дивидендов, прочих доходов, сбора на улучшение состояния окружающей среды, единого сбора на защиту окружающей среды.

Величина доходного потенциала по прочим местным налоговым и неналоговым доходам i -ого муниципального образования в расчете на 1 жителя (CFR_i) является зависимой переменной в следующей регрессии согласно формуле (19):

$$CFR_i = 68,65 + 0,558 \% \times R_i + 0,825 \% \times S_i + 0,418 \% \times N_i + 12,42 \times A_i + 62,30 \times X_i, \quad (19)$$

где

R_i – отклонение медианного значения доходов населения i -ого муниципального образования от медианного значения по стране;

S_i – отклонение средних доходов в выбранной контрольной группе населения i -ого муниципального образования от средних по стране доходов населения;

N_i – отклонение средней стоимости 1 м² зданий i -ого муниципального образования от медианного значения по стране;

A_i – число лиц, ежедневно приезжающих в i -ое муниципальное образование (например, для работы из соседних муниципальных образований и пр.) в расчете на 1 жителя данного муниципального образования;

X_i – количество туристов, приезжающих в i -ое муниципальное образование (среднесуточное значение в расчете на 1 жителя данного муниципального образования).

Полученное значение оценки прочих доходов местного бюджета затем умножается на численность населения каждого муниципального образования.

Стоит отметить, что формула (19) представлена в опубликованном приложении к распределению трансфертов из МФС на 2018 год, а также

использована в расчетах на 2019 год. При сравнении действующей формулы с формулой, применяемой для оценки доходного потенциала по прочим налоговым и неналоговым доходам в 2015–2017 годах, очевидна значимая корректировка коэффициентов регрессии, также сокращение перечня показателей (из формулы исключена переменная P_i – присутствие (посещение) в объектах недвижимости, отличных от основного места жительства (среднесуточное значение в расчете на 1 жителя данного муниципального образования)). В 2015–2017 годах доходный потенциал по прочим налоговым и неналоговым доходам рассчитывался по формуле (20):

$$CFR_i = 98,29 + 0,966 \% \times R_i + 0,933 \% \times S_i + 0,680 \% \times N_i + 8,06 \times A_i + 70,53 \times X_i + 24,09 \times P_i. \quad (20)$$

Обоснованием изменений коэффициентов при регрессорах выступает обновление используемых статистических данных для построения регрессии, однако причина исключения одного фактора из уравнения регрессии не указана. В 2015–2017 годах эконометрическая модель оценки величины доходного потенциала по прочим налоговым и неналоговым доходам строилась на панели данных за 2003–2012 годы по 6700 муниципалитетам. Для расчетов в 2018 году была обновлена исходная информация и построена модель на панельных данных по 6664 муниципальным образованиям за 2006–2015 годы. В то же время пролонгирование панели данных до 2016 года для проведения оценки на 2019 год не привело к каким-либо корректировкам в формуле.

К другим изменениям методики в части прочих местных налогов и сборов также следует отнести введение с 2016 года поправочного коэффициента для муниципалитетов с численностью населения менее 5000 человек. Наибольшее влияние на независимую переменную в формуле (20) оказывает переменная R_i – отклонение медианного значения доходов населения i -ого муниципального образования от медианного значения по стране. В то же время в малочисленных муниципальных образованиях могут быть «выбросы» (несколько жителей с очень высокими доходами), что приводит к искажению значения R_i и, как следствие, к завышенной оценке доходного потенциала по прочим местным налогам и сборам. В целях нивелирования описанной проблемы величина CFR муниципалитетов, численность населения которых не превышает 5000 человек, пересчитывается с учетом корректирующего коэффициента. Подобные муниципальные образования

подразделяются на 5 категорий, для каждой из которых определяется максимальное, медианное и минимальное значение отклонения CFR, рассчитанного с учетом среднего значения R, и CFR, рассчитанного по медианному значению R. Корректирующий коэффициент для i-ого муниципалитета определяется по формуле (21):

$$Korr_{ij} = (X_{ij} - \text{Mediana}(CFR_{ij})) / (\text{Max}(CFR_j) - \text{Min}(CFR_j)), \quad (21)$$

где

j – категория, к которой относится i-ый муниципалитет с численностью населения менее 5000 человек;

korr_j – корректирующий коэффициент для j-категории муниципальных образований;

X_{ij} – отклонение доходного потенциала по прочим налогам и сборам, рассчитанного на основе среднего значения R (CFR_{ij}^{av}), от доходного потенциала по прочим налогам и сборам, рассчитанного на основе медианного значения R (CFR_{ij}^{med}).

Условием применения корректирующего коэффициента является положительный числитель в приведенной выше формуле (21). Доходный потенциал в расчете на 1 жителя по прочим налоговым и неналоговым доходам муниципальных образований, для которых выполняется приведенное условие и, следовательно, рассчитывается корректировочный коэффициент, определяется по формуле (22):

$$CFR_{ij}^{correct} = CFR_{ij}^{av} \times (1 - Korr_{ij}). \quad (22)$$

В результате применения корректирующего коэффициента в 2016 году величина совокупного доходного потенциала муниципальных образований с численностью населения менее 5000 человек оказалась на 27 млн евро ниже значения, рассчитанного без корректировки.

Наконец, последний компонент доходного потенциала муниципальных образований – тарифы на коммунальные услуги и сбор за вывоз мусора (TARI) – включается с целью нивелировать соответствующий элемент в стандартных расходах муниципалитетов. Расчет величины TARI в составе доходного потенциала

происходит на основе полученной оценки расходных потребностей муниципалитетов по данному виду полномочий. Доля расходов на функцию сбора и вывозу мусора составляет 25 % совокупного объема расходных потребностей муниципалитетов. Эквивалентный вес применяется для определения объема TARI в структуре совокупного доходного потенциала всех муниципальных образований (6,57 млрд евро на 2019 год). Затем указанная величина «распределяется» среди всех муниципалитетов исходя из значений доли их расходов данного вида в общем объеме расходов по сбору и вывозу мусора. Другими словами, для получения оценки доходного потенциала *i*-ого муниципалитета по компоненту TARI совокупная величина данного вида доходов умножается на коэффициент, равный отношению оценки расходных потребностей *i*-ого муниципалитета по сбору и вывозу мусора к общему объему расходных потребностей на данную функцию по всем муниципалитетам.

Рассмотрев подходы к оценке всех компонентов доходного потенциала муниципальных образований, можно заключить, что оценки строятся на данных о фактических доходах бюджетов по соответствующим видам налогов и сборов (кроме тарифов на коммунальные услуги и сбор за вывоз мусора). При оценке налоговых доходов по налогам на имущество (IMU и TASI), а также по дополнительному местному налогу на доходы физических лиц (ACI) учитываются местные налоговые ставки. С момента утверждения первой методики оценки доходного потенциала муниципалитетов подходы к оценке каждого из его компонентов стабильны и не подвергались значимым корректировкам.

Результаты оценки доходного потенциала более 6 тысяч муниципалитетов ежегодно утверждаются приказом Министерства экономики и финансов Италии. Для каждого муниципального образования приводится информация о численности населения, общем объеме доходного потенциала (без и с учетом TARI), однако разбивка по компонентам доходного потенциала не указана. Максимальное значение доходного потенциала составляет 6680 евро (Портофино, регион Лигурия) и более чем в 13 раз превышает средний уровень по всем муниципалитетам регионов обычного статуса (496 евро). Другой «выброс» из выборки – муниципалитет Сестриере (регион Пьемонт), доходный потенциал которого превышает среднестрановой уровень практически в 10 раз. Минимальные значения доходного потенциала составляют 127–130 евро в ряде муниципалитетов региона Калабрия и

Базиликата [15]. В целом существенно бóльшие значения бюджетных доходов присущи муниципалитетам, расположенным в северных регионах страны, на Тирренском и Адриатическом побережьях, многие из которых являются туристическими районами [11].

В приложении к упомянутому приказу Министерство экономики и финансов также приводит информацию о величине компонентов доходного потенциала муниципальных образований по регионам, а также подушечные значения указанных показателей (таблица). Муниципальные образования Ломбардии имеют в сумме наибольший доходный потенциал, который в несколько десятков раз превышает доходный потенциал муниципалитетов региона Молизе (как с учетом TARI, так и за вычетом тарифов на коммунальные услуги и сбора за вывоз мусора). В расчете на душу населения агрегированные показатели доходного потенциала муниципалитетов по регионам максимальны в регионе Лигурия (776 и 636 евро с учетом и за вычетом TARI соответственно) и минимальны в муниципалитетах Калабрии (253 и 168 евро с учетом и за вычетом TARI соответственно).

Таблица 7 – Отдельные показатели доходного потенциала муниципальных образований по регионам, оценка на 2019 год

Регион	Доходный потенциал		Доходный потенциал за вычетом TARI	
	млн евро	в расчете на душу населения, евро	млн евро	в расчете на душу населения, евро
Абруцци	605,18	474	421,06	348
Базиликата	178,08	268	119,87	176
Калабрия	573,47	253	381,74	168
Кампания	2 172,49	320	1 303,34	195
Эмилия-Романья	2 579,77	571	1 948,88	437
Лацио	3 530,46	402	2 590,40	284
Лигурия	1 111,03	776	903,66	636
Ломбардия	5 138,11	502	4 119,68	401
Марке	673,34	406	497,78	303
Молизе	110,58	327	83,95	245
Пьемонт	2 234,60	573	1 764,19	458
Апулия	1 571,71	354	1 063,92	235
Тоскана	2 208,26	596	1 590,16	438
Умбрия	422,64	457	295,10	332
Венеция	2 423,93	481	1 875,70	376
Всего / среднее	25 533,66	475	18 959,44	362
Макс	5 138,11	776	4 119,68	636
Мин	110,58	253	83,95	168
Макс/мин, раз	46,46	3,07	49,07	3,79

Примечание – Источник: [15].

Система оценки бюджетных доходов итальянских муниципалитетов достаточно комплексна и весьма требовательна к статистике. Использование двух методов оценки доходного потенциала в зависимости от вида источника доходов –

репрезентативной налоговой системы и оценки на основе регрессионного анализа – снижает прозрачность системы распределения межбюджетных трансфертов и задает высокие требования к полноте и качеству исходных данных, применяемых в расчетах. Сбор необходимых данных осуществляется, в том числе, с использованием опросников, которые направляются SOSE каждому муниципальному образованию, а также собираются IFEL. Как следствие, контроль за качеством, достоверностью и своевременностью заполнения необходимых форм крайне осложнен, учитывая общее количество муниципалитетов, для которых необходимо произвести расчеты (более 6 тыс.). Подобный способ получения необходимых статистических данных также не ограждает от возможности оппортунистического поведения со стороны местных органов власти, ответственных за заполнение опросников.

Оценка доходного потенциала с помощью двух перечисленных методов может вести к расхождению получаемых стандартизированных значений бюджетных доходов муниципалитетов и их фактических налоговых доходов. В то же время модификация отдельных элементов методики оценки в части введения поправочного коэффициента для муниципалитетов с численностью населения менее 5000 человек приблизила оценки стандартного доходного потенциала к фактическим доходам указанных муниципалитетов.

3 Индия

Индия – федеративное государство, в состав которого входят 29 штатов, 6 союзных территорий и национальный столичный округ Дели. Союзные территории и столица имеют особый статус, в том числе они не участвуют в общей системе межбюджетного выравнивания. Финансовая помощь указанным типам регионов выделяются правительством Индии в индивидуальном порядке.

Перечень налогов, которые могут быть установлены на каждом уровне бюджетной системы, является закрытым и утвержден Конституцией Индии. С 1951 года полномочия по установлению списка действующих федеральных налогов, их ставок, а также методология определения долей расщепления налогов между федерацией и штатами принадлежат Федеральной финансовой комиссии. Аналогичные комиссии со сходными полномочиями действуют также на субфедеральном уровне, их состав назначается правительствами штатов.

Основную часть налоговых доходов федерального бюджета Индии обеспечивают поступления от четырех налогов: налога на доходы физических лиц, налога на прибыль корпораций, акцизов и таможенных пошлин. Собственные доходы штатов формируются главным образом за счет налог с продаж, земельного налога, гербовых сборов и акцизов на отдельные виды продукции, такие как алкогольные напитки и медикаменты. Налоговые доходы местных бюджетов в основном формируются за счет налогов на собственность. Индийские штаты существенно различаются по уровню собственной доходной базы, что влечет за собой необходимость межбюджетного выравнивания. В 2016-17 финансовом году¹⁵ федеральные выравнивающие трансферты составили 21 % доходов штатов [17].

Для системы межбюджетного выравнивания в Индии характерно использование нескольких инструментов, которые применяются последовательно. Первый этап – это распределение между штатами трансфертозамещающих отчислений от федеральных налогов (tax devolution). На втором этапе между штатами распределяются трансферты на покрытие бюджетного дефицита (grants-in-aid). При распределении регулярной финансовой помощи учитываются результаты распределения налоговых отчислений.

Методика распределения финансовой помощи устанавливается финансовой комиссией – органом, определяющим бюджетную политику страны на пятилетний

¹⁵ В Индии финансовый год начинается 1 апреля и заканчивается 31 марта.

бюджетный цикл. Полномочия финансовой комиссии утверждены Конституцией Индии. Состав комиссии утверждается президентом страны, а парламент утверждает законом требования к квалификации членов финансовой комиссии и порядок их отбора. В круг обязанностей финансовой комиссии входит разработка рекомендаций по закреплению налоговых отчислений за уровнями бюджетной системы страны, принципов распределения трансфертов из федерального бюджета, а также принципов взаимодействия с финансовыми комиссиями штатов, в том числе методических рекомендаций по межбюджетным отношениям на субфедеральном уровне. В настоящее время в Индии работает 14-я финансовая комиссия, назначенная на 2015–2020 гг. Анализ деятельности комиссий за ряд последних пятилетних финансовых циклов показывает, что рекомендации финансовой комиссии по закреплению налоговых отчислений за различными уровнями бюджетной системы, а также по распределению трансфертов достаточно существенно меняются от цикла к циклу в части конкретных параметров системы: ставки отчислений по налогам; процента покрытия разрыва между доходами и расходами штатов; набора факторов, учитываемых при оценке доходных возможностей и расходных потребностей штатов и удельных весов этих факторов. Состав инструментов финансового выравнивания при этом остается неизменным: это налоговые отчисления и выравнивающие трансферты на покрытие бюджетного дефицита. В 2016-2017 финансовом году отчисления от федеральных налогов составили 67 % общего объема финансовой помощи штатам, а выравнивающие трансферты – 32 % [17].

Закрепление отчислений от федеральных налогов за штатами является для Индии традиционной формой вертикального выравнивания и направлено на сглаживание дисбаланса в распределении доходных источников между федеральным центром и штатами. Данный вид финансовой помощи содержит в себе элементы горизонтального выравнивания, поскольку при определении долей отчислений от налогов принимаются во внимание факторы, определяющие различия в доходных возможностях и расходных потребностях штатов. Различия в доходных возможностях выражаются в оценках налоговых усилий и уровня фискальной дисциплины. При определении различий в расходных потребностях учитываются численность населения, демографические изменения, площадь территории, площадь лесов, неравенство населения по уровню доходов.

Закрепление налоговых отчислений за штатами происходит в соответствии с описанным ниже алгоритмом:

1) формируется распределяемый фонд (divisible pool), в который включаются все налоги, которые в соответствии Конституцией делятся между бюджетами штатов и федерации. Основную долю в этой сумме составляют подоходный налог, налог на прибыль корпораций и акцизы. Кроме того, к данному перечню относятся налог на стоимость активов, налог на имущество физических лиц, транспортные сборы, налоги на продажу ценных бумаг и ряд других [18];

2) решением финансовой комиссии определяется общая доля штатов в распределяемом фонде на очередной пятилетний период. Для периода 2015–2020 гг. установлено, что суммарная доля штатов в распределяемом фонде составит 42 % (целевой индикатор вертикального выравнивания, определенный решением 14-й финансовой комиссии);

3) определяется доля каждого штата в объеме распределяемых средств в соответствии со следующим подходом:

- 17,5 % – вес, с которым учитывается доля населения штата в общей численности населения всех штатов. Традиционно за базу для расчета принимается численность населения в соответствии с переписью 1971 года;

- 10 % – вес, с которым учитывается доля населения штата в общей численности населения всех штатов в 2011 г. Данный компонент формулы учитывает демографические сдвиги;

- 15 % – вес, с которым учитывается доля площади территории штата в общей площади территории всех штатов. При этом для данного показателя установлена нижняя граница в 2 % (т. е. если доля площади территории какого-либо штата составляет менее 2 % от общей площади территории всех штатов, то данному показателю присваивается значение 2 %);

- 7,5 % – вес, с которым учитывается отношение доли покрытия лесами территории штата к аналогичному показателю, рассчитанному для всех штатов. Данный показатель введен в формулу в целях учета альтернативных издержек, связанных с природоохранной деятельностью: сравнительно высокая площадь лесов дает экологические преимущества, но уменьшает потенциал для использования земли и иной хозяйственной деятельности;

– 50 % – вес, с которым учитывается отклонение среднедушевого валового регионального продукта штата от максимального среди всех штатов валового регионального продукта. Для расчета данного показателя используется ВРП в постоянных ценах, усредненный по трем последним отчетным финансовым годам (с 2010-11 по 2012-13 гг.). При этом отклонение учитывается с весами, соответствующими численности населения штатов согласно переписи 1971 года. В соответствии с расчетами, максимальный ВРП на душу населения наблюдается в штатах Гоа и Сикким. В связи с тем, что это сравнительно небольшие штаты с маленькой численностью населения, имеющие ряд индивидуальных особенностей, в качестве «эталонного» штата с максимальным среднедушевым ВРП взят штат Харьяна, занимающий третье место по значению данного показателя и имеющий более типичную для Индии структуру экономики. При расчетах отклонения среднедушевого ВРП от максимального принимается предпосылка, что уровни ВРП на душу населения в Гоа, Сиккиме и Харьяне одинаковы.

Таким образом, можно заключить, что при вертикальном выравнивании суммарный вес факторов, отражающих дифференциацию в расходных потребностях (численность населения, площадь территории, площадь лесов) составляет 50 %, а остальные 50 % приходятся на учет доходных возможностей. На основе вышеперечисленных критериев рассчитывается доля каждого штата в распределяемом объеме средств;

4) Полученные доли используются при определении процента зачисления налогов, входящих в распределяемый фонд, в бюджет конкретного штата. Процент отчислений с одной рупии сборов по налогу j в бюджет штата i будет определяться по формуле как произведение суммарной доли штатов (0,42) на долю каждого штата в распределяемом объеме средств.

Величина выравнивающих трансфертов (*grants-in-aid*) для каждого штата Индии рассчитывается как разность между оценкой доходов штата после получения трансфертов, за исключением капитальных, и оценкой текущих расходных потребностей. Таким образом, выравнивающие трансферты направлены на полное покрытие бюджетного дефицита.

Оценка доходных возможностей штатов складывается из:

– оценки собственных налоговых доходов, рассчитанной с учетом налоговых усилий;

- оценки собственных неналоговых доходов;
- расчетной величины отчислений от федеральных налогов в рамках вертикального выравнивания;
- величины целевых трансфертов, за исключением капитальных.

К собственным доходам штатов, в соответствии с Конституцией Индии [18], относятся такие виды налогов, как земельный налог, налог на сельскохозяйственный доход, налог на здания, акцизы на отдельные виды продукции, производимой в штатах (включая алкогольные напитки, опиум и наркотические вещества), налог на потребление и продажу электричества, налог с розничных продаж нефтепродуктов (бензин, дизельное топливо, моторные масла) и алкогольных напитков, транспортные сборы за пользование внутренними водными путями, дорожный налог, налог на домашних животных, налог на профессию и ряд других.

Оценка собственных налоговых доходов с учетом налоговых усилий на период 2015–2020 гг. рассчитывается следующим образом:

1) осуществляется пересмотр базы 2014-2015 г. Для этой цели средний темп роста собственных налоговых доходов штата в реальном выражении за период 2004–2013 гг. применяется к собственным налоговым доходам 2013-2014 г. На основе новой базы рассчитывается коэффициент налоговых усилий (отношение собственных налоговых доходов к ВРП) для каждого штата и для страны в целом. Усредненный по стране коэффициент налоговых усилий на 2014-15 г. составил 8,26 %;

2) Для прогноза собственных налоговых доходов штатов на период с 2015-16 г. по 2019-20 г. используются показатели коэффициента налоговой эластичности, определенного как прирост собственных налоговых доходов на 1 % прироста ВРП.

Для штатов, коэффициент налоговых усилий которых превышает средний уровень по стране, величина коэффициента налоговой эластичности полагается равной 1,05. Для штатов, коэффициент налоговых усилий которых ниже среднего по стране, величина коэффициента налоговой эластичности полагается равной 1,5. Прогноз собственных налоговых доходов штата получатся путем применения коэффициента налоговой эластичности к прогнозу ВРП, который, в свою очередь, определяется на основе применения к ВРП базового года средних темпов роста реального ВРП за последние отчетные 10 лет;

3) Полученные значения нормируются таким образом, чтобы соотношение суммы налоговых доходов по всем штатам к суммарному ВРП в 2019-2020 г. не превышало 9 %.

Прогноз собственных неналоговых доходов штатов на период 2015–2020 гг. производится отдельно по наиболее крупным источникам неналоговых доходов:

- процентные доходы и дивиденды;
- роялти (платежи за пользование недрами);
- лесные сборы;
- оказание услуг, включая лотереи;
- доходы от ирригационных проектов.

Для определения прогноза по процентным доходам и дивидендам вся дебиторская задолженность, процентные ставки и доли в собственности фиксируются на уровне 1 апреля 2012 г.

Для расчета суммы платежей за пользование недрами используются прогнозы объема добычи основных полезных ископаемых Министерства добывающей промышленности (Ministry of Mines) на период с 2015-16 по 2019-20 гг., федеральные ставки по роялти и ежегодная индексация на прогнозируемый уровень инфляции (6,5 %).

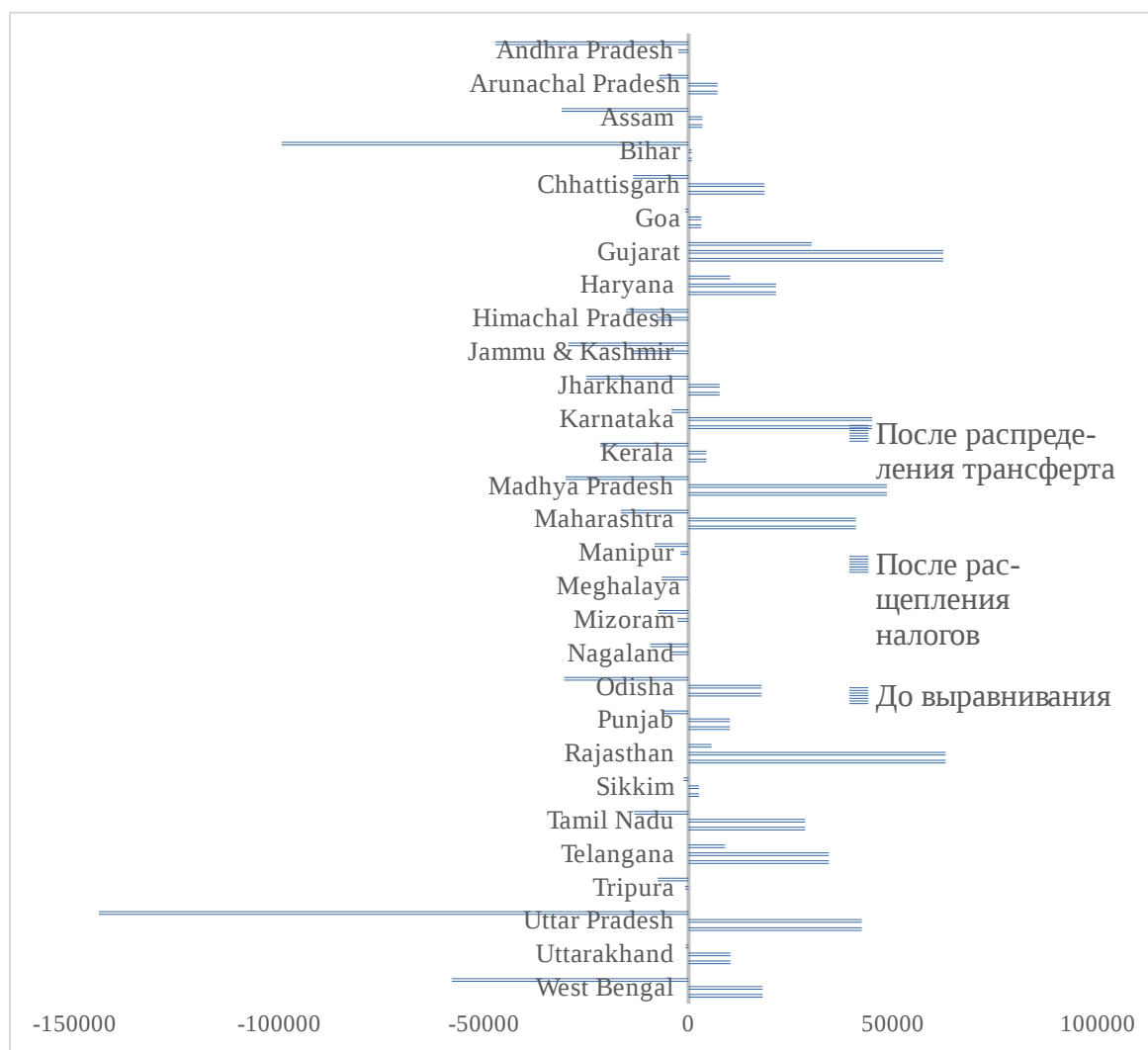
Оценка платежей по лесным сборам строится методом экстраполяции данных о суммах поступлений лесных сборов в бюджеты штатов за предыдущий десятилетний период.

Таким же образом (на основе продолжения тренда прошлых лет) оцениваются поступления в бюджеты штатов от оказания услуг, а также чистая прибыль от лотерей. В случае, если лотереи в среднем приносят убытки, к ним применяется нулевой показатель прибыльности.

Доходность по ирригационным проектам определяется по нормативу 35 % от расходов штата на проект.

При оценке объема финансовой помощи, выделяемой муниципальным образованиям, оценка доходных возможностей не используется, в данном случае рассматривается только фактический рост собственных доходов местных бюджетов как фактор для получения стимулирующей части трансферта.

На рисунке Рисунок 2 показан бюджетный дефицит (профицит) штатов Индии на этапах межбюджетного выравнивания (оценка на 2019-2020 г. согласно расчетам 14-й финансовой комиссии).



Примечание – Построено авторами по материалам 14-й финансовой комиссии.

Рисунок 2 – Оценка бюджетного дефицита (профицита) штатов Индии в 2019-2020 финансовом году до и после межбюджетного выравнивания, крор¹⁶ рупий

В соответствии с рисунком Рисунок 2 видно, что после распределения всех видов финансовой помощи все штаты Индии выходят на профицит или нулевой дефицит бюджета. Фактические доходы (и соответственно, дефицит/профицит штатов) могут отличаться от расчетных в связи с использованием прогнозных и оценочных величин.

¹⁶ 1 крор = 10 млн рупий, стандартная единица измерения в финансовой статистике Индии.

Обобщая опыт Индии по оценке налогового потенциала территорий, можно сделать следующие выводы. Система выравнивания состоит из двух ступеней: расщепления федеральных налогов и передачи трансферта на покрытие бюджетного дефицита. В случае выравнивания методом закрепления долей отчислений от федеральных налогов доходные возможности штата как таковые не оцениваются. Однако при распределении данного вида финансовой помощи учитывается, помимо прочего, показатель неравенства между доходными возможностями штатов. Критерием неравенства в данном случае служит дифференциация уровня среднедушевого ВРП штатов в постоянных ценах.

При расчете выравнивающего трансферта на покрытие бюджетного дефицита производится оценка доходных возможностей каждого штата, которая включает:

- оценку собственных налоговых доходов, которая рассчитывается на основе коэффициента налоговых усилий, определенного для каждого штата в отдельности по сумме всех собственных налоговых доходов, коэффициента эластичности собственных налоговых доходов по ВРП, который задается как экзогенная величина, и прогноза ВРП;

- оценку неналоговых доходов, которая рассчитывается по видам основных неналоговых доходов, как правило, методами экстраполяции и индексации;

- расчетную величину трансфертов из федерального бюджета, за исключением капитальных трансфертов и целевой помощи муниципальным образованиям, направляемой в бюджеты штатов из федерального бюджета.

Метод репрезентативной налоговой системы в Индии не применяется.

Для методики межбюджетной выравнивания Индии характерен высокий выравнивающий эффект, который заключается в сокращении до нуля бюджетного дефицита штатов после распределения финансовой помощи. Вместе с тем действующая система создает для территорий отрицательные стимулы как в части расходования бюджетных средств, так и в отношении собираемости налогов. Используемый в Индии механизм учета фактических усилий штата по сбору налоговых средств предполагает, что штаты, в которых собираемость налогов ниже среднего по стране уровня, будут продолжать данную тенденцию в будущем. Таким образом, система выравнивания Индии не формирует мотивации для наращивания собственной налоговой базы территорий.

Заключение

Хотя в научной литературе явное предпочтение отдается методу репрезентативной налоговой системы, на практике востребованными оказываются все методы. Так, в Швейцарии метод РНС применяется в чистом виде, причем только по одному налогу используется стандартизированная налоговая ставка, в остальных случаях прямо используется показатель налоговой базы. При этом к налоговой ставке могут применяться корректирующие коэффициенты, позволяющие оценить дифференциацию в «доходности» территориальных налоговых баз.

В Италии формально используется метод РНС, однако вместо налоговой базы используются исторические данные о доходах. Кроме того, доходный потенциал по имущественным налогам учитывается в двух компонентах: первый компонент – это применение к фактическим налоговым поступлениям стандартных налоговых усилий, второй компонент – это 5–10 процентов от налогового разрыва, то есть разницы между применением стандартных налоговых усилий к фактическим налоговым поступлениям и применением стандартных налоговых усилий к кадастровой стоимости имущества. Таким образом, при оценке потенциала по имущественным налогам используется сложная комбинация методов исторических данных и репрезентативной системы доходов. Также большое внимание в итальянской методике оценки уделено оценке стандартных налоговых усилий в зависимости от фактического режима налогообложения в муниципалитете и доступности данных. В отношении прочих налоговых и неналоговых доходов используется регрессионный метод.

В Индии используется метод макроэкономических показателей, трактующий налоговый потенциал как долю прогнозного ВРП. Значение этой доли (коэффициента эластичности) определяется в зависимости от сложившегося уровня средней налоговой нагрузки на ВРП на конкретной территории. По неналоговой части доходного потенциала преимущественно используется метод исторических данных.

Список использованных источников

1. Синельников-Мурылев С., Кадочников П., Идрисов Г. Налог на прибыль предприятий: анализ реформы 2001 г. и моделирование налогового потенциала регионов (Научные труды № 153Р). – М.: Ин-т Гайдара, 2011. – 180 с.
2. Назаров В. С. Международный опыт эволюции методик распределения выравнивающих трансфертов. – 2013. – URL: <ftp://ftp.repec.org/opt/ReDIF/RePEc/rnp/wpaper/19.pdf> (дата обращения 04.04.2019).
3. Wilson L. S. Macro Formulas for Equalization / Boadway R., Shah A. (ed.). Intergovernmental Fiscal Transfers: Principles and Practice. – Washington D.C.: The World Bank, 2007.
4. Баткибеков С., Кадочников П. и др. Оценка налогового потенциала регионов и распределение финансовой помощи из федерального бюджета // Совершенствование межбюджетных отношений в России (Научные труды № 24Р). – М.: Институт экономики переходного периода, 2000. – 410 с.
5. Martinez-Vazquez J., Boex J. Fiscal Capacity: An Overview of Concepts and Measurements Issues and Their Applicability in the Russian Federation. – International Center for Public Policy Working Paper Series, at AYSPS, GSU, International Center for Public Policy, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, 1997.
6. Dafflon B. Fiscal Capacity Equalization in Horizontal Equalization Programs / Boadway R., Shah A. (ed.). Intergovernmental Fiscal Transfers: Principles and Practice. – Washington D.C.: The World Bank, 2007.
7. Dahlby B. The Optimal Taxation Approach to Intergovernmental Grants // Working Papers, University of Alberta, Department of Economics. – 2009. – No 2009-16.
8. Кадочников П. А., Луговой О. В., Синельников-Мурылев С. Г., Трунин И. В. Оценка налогового потенциала и расходных потребностей субъектов Российской Федерации. – М., 2001. – URL: www.iet.ru (дата обращения 14.01.2019).
9. Technischer Bericht Finanzausgleich. Grundlagen für die Vierjahresperiode 2016–2019. – URL: <https://www.efv.admin.ch/efv/de/home/themen/finanzausgleich/dokumentation.html> (дата обращения 22.04.2019).
10. Сайт Федерального финансового управления Швейцарии [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.efv.admin.ch/efv/de/home/themen/finanzausgleich/zahlen.html> (дата обращения 23.04.2019).
11. Capacità fiscale dei comuni delle regioni a statuto ordinario [Электронный ресурс] / Supplemento ordinario n. 56 alla GAZZETTA UFFICIALE. Serie generale – n.

280. 2017. – URL: <https://www.gazzettaufficiale.it/eli/gu/2017/11/30/280/so/56/sg/pdf> (дата обращения 10.02.2019).
12. International Tax. Italy Highlights 2018 // Deloitte. – 2018. – URL: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-italyhighlights-2018.pdf?nc=1> (дата обращения 10.05.2019).
13. Marchionni E., Pollastri C., Zanardi A. Fabbisogni Standard e Capacita Fiscali nel Sistema Perequativo dei Comuni. Nota di Lavarò // Ufficio Parlamentare di Bilancio. – Roma. – Nota № 1. – 2017.
14. Ministero dell'economia e delle finanze Decreto 30 ottobre 2018 “Adozione della stima della capacita' fiscale per singolo comune delle regioni a statuto ordinario” / Gazzetta ufficiale. – URL: <https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2018/11/16/18A07192/sg> (дата обращения 15.05.2019).
15. Brosio G. Ambition beyond Feasibility? Equalization Transfers to Regional and Local Governments in Italy // Dipartimento Economia e Statistica. Università di Torino. – Italy. – 2018.
16. Le Risorse per i Comuni: il Fondo di Solidarietà Comunale [Электронный ресурс] / Camera dei Deputati. Servizio Studi. XVIII Legislatura. – 22.03.2019. – URL: http://www.camera.it/temiap/documentazione/temi/pdf/1105404.pdf?_1554872524346 (дата обращения 10.05.2019).
17. Indian Public Finance Statistics [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.dea.gov.in/indian-public-finance-statistics> (дата обращения 12.09.2019).
18. The Constitution of India // Сайт министерства права и юстиции Индии [Электрон. ресурс]. – URL: <http://indiacode.nic.in> (дата обращения 12.09.2019).
19. Рекомендации 14-й финансовой комиссии Индии. – URL: <http://fincomindia.nic.in/ShowContentOne.aspx?id=9&Section=1> (дата обращения 12.09.2019).