

1.2. АНАЛИЗ ЗАРУБЕЖНОГО ОПЫТА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Богатырев С.Ю., к.э.н., доцент, доцент
департамента корпоративных финансов и
корпоративного управления

*Финансовый университет
при Правительстве РФ, г. Москва*

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ

В статье рассмотрены зарубежные некоммерческие организации, участвующие в процессе налогообложения. Описан и проанализирован их механизм налогообложения. Изучены значимые для налогообложения характеристики и свойства этих организаций. Эти характеристики важны при развитии этой формы организации в Российской Федерации. По сравнению с условиями, в которых работают зарубежные некоммерческие организации, здесь наблюдается повышенная налоговая нагрузка. Определены лучшие практики налогообложения некоммерческих организаций зарубежных стран и выявлены возможности их применения в РФ.

ВВЕДЕНИЕ

Исследование опыта налогообложения некоммерческих организаций зарубежных стран и возможности его применения в Российской Федерации в современных российских условиях имеет высокую актуальность. Рост социальных потребностей в услугах этого сегмента экономики РФ создает спрос на эти организации. Увеличиваются их количество. Это создает поле для приращения исследовательских усилий в сфере изучения влияния налоговой составляющей в области деятельности некоммерческих организаций.

Так как наибольшую историю развития в этой сфере имеют некоммерческие организации зарубежных стран, необходимо исследовать их опыт и предложить пути применения лучших достижений в сфере налогообложения некоммерческих организаций в конкретных российских условиях. Результаты исследования имеют практическую ценность для российских некоммерческих организаций, созданных в соответствии с Федеральным законом «О некоммерческих организациях» от 12 января 1996 г. №7-ФЗ [1].

В процессе раскрытия темы в исследовании, проведенном в статье, проводилось изучение положений новых разработок в исследуемой области и как зарубежных, так и российских нормативных материалов [3].

Тема исследования, безусловно, обладает ярко выраженной новизной. Некоммерческие организации в РФ активно начали создаваться и участвовать в налоговом процессе сравнительно недавно. 2010-е гг., когда наблюдался всплеск их активности, не принесли большого освещения их деятельности в научной сфере. Работы по освещению налоговых аспектов их деятельности в РФ немногочисленны [4].

То же самое наблюдается за рубежом. В работах зарубежных налоговиков и финансистов в США наблюдаются два периода появления публикаций – 1989-е и 2000-е гг. [5]. Это связано с активизацией деятельности американских налоговых органов в те годы из-за повышения побочных налогооблагаемых видов деятельности некоммерческих организаций и необходимостью налогового регулирования.

Теоретической основой исследования послужили работы ведущих отечественных ученых и практических налоговиков-финансистов в области налогообложения некоммерческих организаций. Основу исследования также составили Налоговый кодекс РФ, Федеральный закон РФ «О некоммерческих

организациях», нормативно-правовые документы налоговых министерств и ведомств США, Евросоюза [2, 3].

Законодательное и налоговое регулирование деятельности некоммерческих организаций за рубежом

В международной практике существуют несколько определений некоммерческих организаций. Одним из важных определений является определение некоммерческой организации, данное Международным валютным фондом. В определении некоммерческих организаций Международного валютного фонда особое значение придается статистическому учету. Это определение выглядит следующим образом.

Некоммерческие организации создаются для производства или распределения товаров и услуг и являются юридическими или общественными организациями. Они не могут быть источником дохода, прибыли или другой финансовой выгоды для учредителей, которые создали, контролируют или финансируют эти организации.

В налоговом кодексе США дается следующее определение некоммерческих организаций: это организации, которые не имеют права редиистрибуции доходов и используют льготный режим налогообложения, так как организованы для общественных целей. Эти цели определяются налоговым законодательством [5].

Одним из важных и ключевых вопросов при определении некоммерческих организаций с точки зрения их налогообложения – это вопрос налоговых вычетов их спонсоров [6]. В литературе, посвященной налогообложению некоммерческих организаций, существует классификация некоммерческих организаций в соответствии с возможностями вычета взносов из налоговой базы доноров. Эта классификация согласуется с зарубежным налоговым законодательством. Специальный раздел налогового кодекса США регулирует под классификацию организаций, которые попадают под действие ст. 501 налогового кодекса США. Налоговое регулирование этих организаций осуществляется в особом порядке. В соответствии с этим порядком существуют несколько типов некоммерческих организаций. Каждый из них несет те или иные налоговые льготы для своих спонсоров при финансировании [7].

Такие организации представлены, например, Лигой соблюдения гражданских прав, также сюда входят организации социального обеспечения, местные ассоциации служащих, добровольные пожарные дружины. Как известно, пожарное обеспечение – добровольное, часто не только в Америке, но и в Европе. Сюда же входят организации, содействующие повышению благосостояния местного сообщества; благотворительные, образовательные, связанные с организацией отдыха. У них отсутствуют налоговые льготы, потому что они конкурируют с коммерческими организациями. Только добровольные пожарные дружины имеют эту льготу. Трудовые, сельскохозяйственные и садоводческие организации, образовательные и обучающие организации не наделяются льготами [8].

Деловые сообщества, торгово-промышленные палаты, советы по недвижимости, организации по

улучшению деловой конъюнктуры для одного или более направлений деловой активности не обладающей налоговой выгодой. То же самое касается общественных клубов, мест общественного отдыха, организаций по отдыху, развлечениям, общественной деятельности.

Также существуют организации другого типа, у спонсора которых существуют налоговые льготы по освобождению от налога на прибыль [9]. Это организации и ассоциации взаимного страхования, общества для обеспечения своим членам выплат по страхованию жизни, здоровья, от несчастных случаев, добровольные сообщества взаимного страхования чиновников, организации, обеспечивающие своим членам и их подопечным, а также определенным бенефициарам выплаты по смерти, болезням, несчастным случаям [10]. Регулирование налогообложения фондов, трастов и сельскохозяйственных кооперативов осуществляется по особой налоговой схеме. Также существуют свои особенности при налогообложении обществ взаимопомощи, ассоциаций похоронных компаний.

Анализ особенностей регулирования деятельности зарубежных некоммерческих организаций

Налоговое регулирование деятельности некоммерческих организаций в США осуществляется в соответствии с критерием отнесения к этой категории организаций. Освобождение от налогообложения происходит на основании указания в документах некоммерческой организации того, что организация не имеет цели получения прибыли. Другой регулирующий элемент американского налогового законодательства – предотвращение мошенничества при благотворительной деятельности [11].

Некоторые некоммерческие организации в целом безо всяких условий можно охарактеризовать как благотворительные. Это, например, американский Красный крест. Некоторые некоммерческие организации предназначены строго для личной выгоды членов. Это загородные клубы или товарищества. Другие находятся где-то между этими двумя категориями организаций. Это профсоюзы, торгово-промышленные палаты или кооперативные электрические компании. Каждая из этих организационных форм имеет свои правовые аспекты [12].

Если организация может претендовать на освобождение от налогов, то она получает соответствующий статус. В уставе организации должно быть указано, что цель корпоративной деятельности – неполучение прибыли. В уставе и учредительном договоре указывается, что никакая часть активов организации не должна использоваться любой группой лиц организации, являющихся участником, директором, должностными лицами или агентами (ее руководители). Так как организация должна иметь благотворительную цель [13]. То есть организация должна быть создана для поддержки образовательных, религиозных или благотворительных мероприятий.

Эти элементы не означают, что организация не может платить сотрудникам или подрядчикам за работы или услуги, которые они оказывают для организации. Это ограничение означает, что до тех

пор, пока организация работает в пределах своих освобожденных от налогов целей, поддерживает и использует излишки доходов для дальнейшего развития своей деятельности, она не будет облагаться налогом [14].

Такой избыток – это та часть доходов, которая осталась после компенсации операционных расходов. Этот избыток тратится так, как могла бы быть потрачена прибыль. Это то, что должно быть потрачено на благотворительные цели или на цели общественного назначения, для которых организация была организована. Избыток не выплачивается в качестве дивиденда или выгоды для тех, кто работает или связан с организацией [6].

Необходимо, чтобы не только организация соответствовала требованиям государства, в котором она организована. Направления некоммерческих видов деятельности также должны соответствовать сложным **IRS** правилам.

Эти правила применяются не только для определения освобождения от налога в соответствии с ее деятельностью. Если виды деятельности организации совпадают с п. § 501 налогового кодекса США, она может обратиться за решением освободить жертвования от налога своих жертвователей [11]. Сама организация будет освобождена от налогообложения до тех пор, пока она не участвует в деятельности по направлениям, не связанным с целевым. Для обеспечения этого **IRS** приняло промежуточные санкции. **IRS** может взимать штраф с некоммерческих организаций при участии в операции, которая проведена для извлечения выгоды [12].

Проанализировав различные требования государства и федерального правительства, можно увидеть, что в качестве некоммерческой организации организацию можно признать со стороны государства, но не федерального правительства [7]. Такая организация будет освобождена от государственных налогов, но не от федеральных налогов. Это на самом деле может быть желательным в некоторых ограниченных условиях. Например, от федеральных налогов освобождаются организации, которым, как правило, запрещается влиять на выборах и законодательство. Государство может запретить некоммерческим организациям это направление деятельности.

Если некоммерческая организация желает получить гранты и пожертвования, как правило, необходимо быть признанным на федеральном уровне некоммерческой организацией – ст. 501 (с) (3) кодекса – или получить аналогичное обозначение. Взносы в признанные на федеральном уровне некоммерческие организации не облагаются налогом для физического или юридического лица, делающего пожертвование [8]. Но если федеральный суд решит, что некоммерческая организация действует вопреки законам, ее налоговые льготы могут быть сразу же отменены.

Организационные аспекты

Некоммерческие организации в Соединенных Штатах, как и некоммерческие корпорации, в основном, организованы и управляются в соответствии с законодательством штата, а не федерального пра-

вительства. Есть некоторые общепризнанные федеральные благотворительные организации, в том числе американского Красного креста, бойскаутов Америки и Олимпийского комитета США. Как правило, некоммерческие организации и их работники должны соблюдать все те же законы, которые применяются для коммерческих предприятий. Есть исключения для налогов.

Директора и сотрудники некоммерческих организаций обязаны выполнять фидуциарные обязанности для некоммерческих организаций и их бенефициаров. Они подобны обязанностям директоров и должностных лиц для некоммерческих корпораций. Некоммерческие организации несут субсидиарную ответственность за ущерб, причиненный их работниками или добровольцами третьим лицам, например, в дорожно-транспортных происшествиях. По этой причине целесообразно для любой некоммерческой организации получить страхование гражданской ответственности. Некоммерческие организации, оплачивающие труд сотрудников, должны соответствовать минимальным требованиям по заработной плате по законам и с учетом требований, существующих в большинстве штатов, для получения компенсации работникам по страхованию.

Церкви и религиозные некоммерческие организации никак особым образом не регулируются. Потому что первая поправка к Конституции США запрещает принятие правительством закона, «относящегося к установлению религии», а также запрещает принимать что-либо «запрещающее ее свободное исповедание». Первая поправка первоначально связывала действия только федерального правительства США, но по включению ее через 14-ю поправку, также связало государственные и местные органы власти.

Кроме того, некоторые некоммерческие, частные организации не подлежат антидискриминационным законам, которые могут применяться к аналогичным организациям, обслуживающим население с целью получения прибыли. В качестве примера: бойскауты Америки не принимают девушек в скауты, и суды постановили, что это не нарушает законы о борьбе с дискриминацией.

Важная задача при регулировании деятельности некоммерческих организаций отводится предотвращению мошенничества. В связи с этим в Соединенных Штатах предотвращение мошенничества при благотворительности в основном относится к сфере компетентности правительств штатов. А законы широко варьируются от штата к штату. Примерно 45 штатов имеют законы, регулирующие благотворительную деятельность, и требуют регистрацию до сбора пожертвований.

Анализ факторов, формирующих базу налогообложения некоммерческих организаций от побочных видов деятельности

Как это обычно утверждают по отношению к некоммерческим организациям, наиболее важной характеристикой некоммерческих организаций является то, что им запрещено перераспределять свои чистые до-

ходы, если они имеются, к тем, кто контролирует организацию, в том числе директору, попечителям или другим должностным лицам [5]. Доход в виде чистой прибыли на самом деле может быть заработан, но он должен быть и сохранен в деятельности некоммерческой организации, чтобы способствовать достижению поставленных целей организации. Кроме того, некоммерческая организация не может быть продана за доходы, которые выделяются группе индивидуальных владельцев [9].

Если предположить справедливость вышеизложенного, то надо ответить на два вопроса.

1. Почему законно освободить от налогов такие учреждения?
2. Каковы их социальные цели?

Ответ на первый вопрос лежит в плоскости решения проблемы контрактной недостаточности. Ее суть выражается в том, что потребитель не в состоянии точно оценить товары, обещанные или поставляемые некоммерческой организацией [14]. Потребитель считает, что лучше иметь дело с некоммерческой фирмой, потому что она не будет иметь стимула, чтобы нажиться на нем, поскольку она не прибыльна. В теории утверждается, что таким организациям можно доверять. И некоммерческая организация из-за юридических ограничений, при которых она должна работать, привлекает потребителя лучше, чем ее коммерческий конкурент. Если проблема качества продукта на рынке не столь ярко выражена, потребители предпочитают некоммерческие организации.

Трудность возникает при неопределенности качества продукции некоммерческой организации. Теоретики некоммерческой организации обычно описывают эту проблему в виде асимметричной информации. Рынок, конечно, всегда делает попытки решить ее. Если потребители желают приобрести товар или услугу, которая имеет комплексные характеристики, то возникают профессиональные консультации или рекомендации. Покупатель дома, например, как правило, стремится к риэлтору или геодезисту, покупатель драгоценных металлов нанимает оценщика ювелира.

Это не означает, что агенты-посредники всегда действуют с «совершенной» эффективностью. Дело в том, что, поскольку есть много таких посредников, которые могут обеспечить предпродажные консультации, это определяет успех услуг для некоммерческой предприятий, исходя из несовершенства коммерческих. Такое предпочтение должно быть тем более ярко выражено, чем больше оказывается связанным с некоммерческим предприятием.

Несовершенство некоммерческих предприятий в смысле экономической неэффективности в определенных размерах была признано в течение некоторого времени. Теоретики, исследующие эту тему, показывают, что типичные лица, принимающие решение в некоммерческих организациях, выбирают точку на кривой спроса и предложения по количеству-качеству, которая является оптимальной для них, но не обязательно для общества.

Другая слабость функционирования некоммерческой организации касается создания нового бизне-

са. Предположим, что появляются новые виды потребительского спроса, которые не удовлетворены. Или, предположим, новые экономические методы экономики становятся доступными, но они не были приняты до сих пор.

На свободном рынке для коммерческой системы предпринимательства будет наблюдаться стремление достичь соответствующие возможности их реализации. Но поскольку в мире некоммерческих организаций нет предпринимателей, а только администраторов или лица, принимающие решения, скорейшее вступление новаторов не может быть гарантировано. Новые требования потребителей не будет надлежащим образом выполняться.

Утверждать, что некоммерческие фирмы страдают от неэффективности не вполне верно. Как это доказано в исследованиях, в некоторых обстоятельствах у некоммерческих организаций существуют достаточно сильные преимущества, которые отсутствуют у коммерческих фирм. Они относятся к растущей тенденции некоммерческих организаций производить коммерческие продукты и услуги параллельно с деятельностью, освобожденной от налогов.

Из-за проблем мониторинга и разделения двух типов деятельности, политика предоставления освобождения от уплаты налога была направлена в пользу некоторых бизнесов. Это вызвало серьезные затраты на нерациональное использование ресурсов, а также администрирования. При разработке проблемы налогообложения некоммерческих организаций, а именно, предоставление им налоговых освобождений, основное внимание следует уделять тому, как это влияет и какое имеет значение для этих конкретных затрат.

Основные проблемы, связанные с налогообложением некоммерческих организаций, группируются по следующим направлениям.

1. Рассматриваются аргументы доверия для необходимости существования некоммерческих организаций.
2. Исследуются вопросы о том, насколько сотрудники некоммерческих организаций отличаются от сотрудников коммерческих организаций
3. Благоприятный налоговый режим для некоммерческой организации, относительно коммерческих фирм.
4. Четвертое направление анализа в теории налогообложения некоммерческих организаций - вопрос о конкуренции между некоммерческими организациями и фирмами, ориентированными на получение прибыли. Это решается в контексте новых эмпирических доказательств.
5. Пятое направление предлагает элементарный общественный выбор – объяснение некоторых из явлений, рассмотренных в предыдущих разделах.

Вопрос доверия. Теоретик налогообложения некоммерческих организаций Hansmann (1980) предполагает, что лицам, работающим в некоммерческих организациях, можно доверять больше, потому что у них меньше заинтересованности воспользоваться доверчивостью потребителей, в то время как коммерческие фирмы и их сотрудники ищут своей выгоды.

Даже после того как организация изменила формально и юридически свою форму: перешла от коммерческой к некоммерческой, будут сохраняться искушения корыстью. Должностные лица в фирме, ко-

торая становится некоммерческой, могут по-прежнему пользоваться гораздо большей частью чистой выручки (прибыли), которая генерируется. Способы сделать это включают завышение зарплаты и выплату пособий. Такие варианты возможны, потому что, хотя закон запрещает формальное распределение дивидендов, это можно провести в других формах выплат.

С увеличением потребления сотрудниками некоммерческой организации пособий расходы будут увеличиваться. Как утверждает теоретик некоммерческих фирм Hansmann, некоммерческие фирмы уступают коммерческим при реагировании на повышенный спрос. Они менее эффективны при использовании возможностей входа на новый рынок, чем их коммерческие конкуренты. Эмпирические данные подтверждают это.

Даже если аргумент специальной потребности в доверии может быть успешно призван, чтобы объяснить, почему некоммерческие учреждения иногда больше востребованы, это не может легко объяснить их значительный рост, произошедший недавно.

Делать такие последовательные выводы можно, на примере наблюдаемого заметного роста спроса потребителей на доверие. В то же время наблюдается увеличение усилий правительства в стимулировании вознаграждений (например, субсидии), которые сопровождают организационные изменения.

Это связано с относительно новой склонностью правительств обеспечить субсидиями художественные организации для выполнения определенных программ. Например, административное условие, чтобы такими грантами могли обладать только некоммерческие организации. Так, в обоснование этой ключевой концепции налогообложения некоммерческих организаций в 1984 г. председатель национального фонда искусств США сообщил что, «в то время как наше беспокойство распространяется на все искусства, и коммерческие и некоммерческие, наши гранты предназначены исключительно некоммерческому миру искусств». Аналогичная ситуация преобладает в Канаде и Великобритании.

Для иллюстрации вышеописанной проблемы доверия приводится пример сохранения мотивов получения прибыли. Предположим, что классический владелец и менеджер коммерческой фирмы получает зарплату 40 000 долл., 10 000 долл. – проценты по активам, 10 000 долл. прибыли, или 60 000 долл. в общей сложности. Когда он превращается в сотрудника некоммерческого предприятия, он перестает быть претендентом на остаток от движения денежных средств и формально отказывается от 10 000 долл. прибыли, поскольку закон об ограничении деятельности некоммерческих организаций проявляется более эффективно, запрещая распределение некоммерческой фирмой дивидендов, чем при контроле расходов фирмы.

В связи с этим менеджер в нашем примере раздувает расходы, с тем чтобы создавать и наслаждаться неимущественными выгодами, связанными с работой. И изменения в некоммерческой организации происходят для увеличения его доходов. Это происходит до восполнения суммы до 10 000 долл., так

как это тоже в значительной степени взаимозаменяемо в качестве компенсации его моральных потерь. Преимуществом для него в целом состоят в том, что реальные доходы менеджера вырастают, скажем, до 66 000 долл. по сравнению с 60 000 долл. из своей предыдущей коммерческой ситуации. Практика субсидирования некоммерческих организаций, таким образом, ставится под сомнение, так как они будут развивать «прибылезаменители», как для только что описанных случаев.

Альтруистические побуждения работников

После преобразования в некоммерческую организацию и получения годовой государственной субсидии сотрудники и агенты некоммерческой организации также получают возможность экспроприировать некоторые из видов получаемой помощи. Те, кто убежден, что персонал в некоммерческих организациях полностью посвящен выполнению их задач, конечно, отрицает, что такие возможности будут фактически использованы. Чтобы решить этот вопрос теоретики налогообложения некоммерческих организаций на Западе обращаются к имеющейся базе эмпирических исследований.

Рассмотрим, например, убеждение, что в сфере искусства сотрудники из альтруистических побуждений готовы принять более низкую заработную плату за привилегию удержания рабочих мест в некоммерческих организациях. Такой аргумент часто приводится по отношению к искусству для специалистов, работающих в некоммерческих театрах.

Это предположение было подвергнуто систематическому эмпирическому исследованию. Эти эконометрические исследования были произведены финансистом Филером. Он сделал следующий вывод: «факты рынка труда для художников согласуются с их нормальным подходом к риску. Они ищут доход так же, как остальные из нас». Кроме того, Filer сообщает, что «...в отличие от широко убеждения, художники не стремятся заработать меньше, чем другие работники подобного уровня обучения и личностных характеристик».

Относительно медицинского сектора потребность в защите потребителей часто заявляется как главное объяснение для существования некоммерческих больниц. Большинство врачей, однако, считают, что работа лучше в коммерческих больницах, они прописывают лекарства и другие медицинские материалы, произведенные коммерческими фирмами. Логика потребителя – аргумент защиты, подразумевает прежде всего потребность в организации врачебных методов лечения, основанных на некоммерческой основе. Эти действия врача имели бы тогда возможность защищать общественность от эксплуатации коммерческого интереса больниц поставщиками медицинских материалов.

Были получены доказательства того, что врачи предпочитают некоммерческие больницы, потому что они больше помогают им обогатиться. Интересно, что типичная платежная система сбора за обслуживание в таких больницах позволяет врачам зарабатывать намного больше в час, когда они ра-

ботают на некоммерческой основе. Некоммерческие организации, как правило, получают частные, а также правительственные пожертвования. Действительно, обычно требуется, чтобы пожертвования обеспечили начальный собственный капитал. Это было исследовано Фамой и Йенсенем. Они показали, что внутренним агентам там нельзя разрешить работать из-за опасности косвенной конфискации. В связи с этим Фама и Йенсен оспаривают факто того, что кадровые пожелания дарителей исполняются.

Но те экономисты, которые упорно продолжают заниматься универсальным предположением личного интереса, утверждают, что нет никакой гарантии, что оппортунистическое поведение не повторится, и на сей раз среди членов правления. Эта опасность будет минимизирована только там, где участники – сами существенные дарители, когда их положение служит совместно с их личным интересом как потребителей. Там, где такая договоренность есть, возможно, существование такой системы управления. Это объясняет тот факт, что некоммерческие организации искусства начинаются как некоммерческие с самого начала, и прежде появления правительственных субсидий для некоммерческих организаций.

Фискальная теория освобождения от налогов некоммерческих организаций

Типичный ход событий становления фискальной теории освобождения от налогов некоммерческих организаций показывает преобразование коммерческих фирм в некоммерческий статус вскоре после предложения правительственной поддержки, основной исключительно на этой организационной форме. Теоретик некоммерческих организаций Хансман провел систематическое эмпирическое исследование. В результате он показал, что перспектива освобождения от налогов для американских учреждений, связанных с частными санаториями, больницами, и основной и средний школами была явилась побудительным стимулом при преобразовании их в некоммерческие организации.

Помощь, доступная некоммерческим организациям, но не их коммерческим конкурентам, может быть явной или неявной. В США это включает, например, освобождение от налогов, уменьшенные почтовые ставки, способность выпустить свободные от налога облигации, и предпочтительный режим в соответствии с законами о социальном страховании по безработице. Примеры из американской практики показывают, что льготы для некоммерческих организаций зависят от степени привилегии, которая отлагается в зависимости от штатов, где налоговая ставка варьируется.

В большей части штатов некоммерческие организации освобождены от каждого из трех типов американских налогов:

- налоги на собственность;
- налоги с продаж;
- корпоративный подоходный налог.

Средний размер эффективного налога на собственность варьируется от 4,05% в Массачусетсе до 0,42% в Алабаме. Теория личного интереса не-

коммерческого формирования организационных структур, соответственно, предсказывает большее предпочтение формы некоммерческой организации, чем коммерческой, в юрисдикции, где налоговые ставки высоки, чем в юрисдикции, где налоговые ставки низки.

Результаты регрессионного исследования Хансмана поддерживают эти выводы. Освобождение от налогов с продаж, на собственность и корпоративных подоходных налогов на государственном уровне стимулируют выбор некоммерческой формы организации. Это укрепляет значительное преимущество этой формы. Поощряет ее рост относительно коммерческой фирмы. Дальнейшее значение имеет то, что освобождение от федерального налога на корпоративный доход, который включает ставки существенно выше, чем государственные налоги, обеспечивает еще большую субсидию для некоммерческих организаций.

Остается спорным вопросом то, что некоммерческие организации выгодны, потому что они менее подвержены коммерческому влиянию, у них есть хороший, высокий социальный компонент, чем у их коммерческих коллег. Результаты, поддерживающие этот аргумент, были получены в сфере медицинского обслуживания. Исследование проведено Herzlinger и Skraser. Сосредотачиваясь на американских некоммерческих больницах, они, указывают что, несмотря на то, что такие учреждения получают больше правительственных субсидий, чем коммерческие организации, они не достигают лучших социальных результатов. Некоммерческие больницы не более доступны даже для бедных, чем коммерческие больницы. По сравнению с коммерческими организациями, кроме того, некоммерческие организации не инвестируют их доход для покупки оборудования, и таким образом перемещают бремя содержания на будущие поколения.

Конкуренция между некоммерческими организациями, освобожденными от налогообложения, и коммерческими фирмами схожих отраслей

В то время как аргумент в пользу некоммерческих организаций кажется самым сильным, в той сфере, где они производят некоторые услуги, которые отличаются от произведенных коммерческими фирмами, большую неудовлетворенность налоговых органов вызывает ситуация, когда облагаемые налогом компании и свободные от налога некоммерческие организации производят схожие услуги. Признавая это беспокойство, совместный комитет по налогообложению США недавно просил главное бюджетно-контрольное управление (GAO, GAO) предоставить информацию, касающуюся соперничества между двумя типами организаций. Отчет GAO проанализировал некоммерческие – свободные от налога организации – по статистике налогового управления (IRS).

Данные взяты из основного файла и статистики доходных исследований подразделения IRS за 1946-й, 1975-й, 1982-й, 2014гг. Число освобожденных от налога некоммерческих организаций, как

оказалось, увеличилось более чем восемь раз. Результаты исследования приведены в табл. 1.

Таблица 1

КОЛИЧЕСТВО НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ В США

Годы	Количество некоммерческих организаций – всего зарегистрировано в США
1946	99,467
1975	Около 450 000
1982	Более 800 000
2014	Более 975 000

Период, охваченный в табл. 1, засвидетельствовал существенные увеличения размера субсидий правительства и послаблений в налогах. Вспоминая аргумент Хансмана (1987), что в юрисдикции, где налоговые ставки более высоки, чем в юрисдикции, где налоговые ставки низкие, можно ожидать большее число некоммерческих организаций относительно коммерческих фирм, мы можем ожидать рост некоммерческих организаций, когда налоги увеличатся. Дело в том, что ценность освобождения от налогов, приобретаемая через некоммерческий статус, увеличивается с размером налоговых освобождений.

Кажется очень вероятным, поэтому что пропорция некоммерческих организаций к коммерческим зависит от политики, определяемой правительствами в части размера освобождений от налогов некоммерческих организаций и проводимой налоговой стратегии. Некоторые увеличения в количестве некоммерческих организаций, показанное в табл. 1 происходили, вероятно, из-за устойчивого увеличения влияния государства на экономику плюс увеличение размера федеральных налогов.

Данные IRS показали, что 30% свободных от налога организаций участвовали в бизнесе в двух отраслях, в то время как 27% участвовали по крайней мере в трех. Хотя многие появившееся некоммерческие организации занимались традиционным бизнесом некоммерческих организаций, такими как деятельность благотворительного типа, миссионерство и сбор средств. Другие занимались деятельностью, которая более соответствовала деятельности подобной облагаемой налогом деловой активности.

Некоторые некоммерческие организации, например, предлагают публикационные услуги, проведение туров, путешествия и продают еду и напитки. Расследование GAO предоставило данные о том, что приблизительно 84% компаний, занимающихся научными исследованиями, и 90% компаний, организовывающих спортивные состязания, испытывают конкуренцию со стороны одной или более освобожденных от налога некоммерческих организаций.

Рассмотрим, другую потенциальную выгоду, которую преследуют, получая статус некоммерческой организации, совместимую с длительным периодом погони за прибылью. Кажется, что государственная власть более эффективна в процессе, приводящем к предоставлению некоммерческого статуса, чем в установлении последующего контроля.

Некоммерческие организации фактически становятся более уверенными в прибыли ориентированном или коммерческом бизнесе. Отчет GAO отмечает, что

некоторые некоммерческие организации теперь настолько внушительны по размеру сборов за оказываемые ими услуги, что сомнительно имеют отношение к их освобожденной от налогов цели создания, ранее обеспеченной по минимальной стоимости. Но они расширяют услуги, осваивают новые рынки. Работают на прибыль по направлениям деятельности по связанной или не связанной с первоначальной целью их освобождения от налогов.

В попытке обуздать злоупотребления налоговые американские органы издали закон 81-814. Этот закон вводит налог на не связанный с освобожденной от налогов деятельностью налог на прибыль (UBIT). Этот налог обеспечивает действия по налогообложению UBIT-деятельности, не связанной с освобожденной от налогов целью деятельности прямо или косвенно. Но, согласно отчету ГАО, данные IRS показывают, что на практике надлежащее внедрение закона UBIT затруднено из-за отсутствия конкретных правил для определения связанной с получением прибыли коммерческой деятельности по отношению к освобожденной от налогов деятельности организации.

Когда, например, свободная от налога научно-исследовательская организация осуществляет различные типы исследований, некоторые освобождаются от UBIT, американское налоговое ведомство считает затруднительным определить сумму доходов и расходов, относящихся к каждому из видов деятельности.

Другая проблема, связанная с освобождением от налогов, состоит в том, что часто утверждается, что у некоммерческих организаций их доход непосредственно связан с их миссией, просто потому что это увеличивает их источники фондов и приводит к дальнейшей деятельности по освобожденным от налогообложения целям. Одна проблема здесь состоит в том, что нет никакой гарантии того, что большая часть увеличения фонда не потрачена персоналом некоммерческой организации. А для установления, является ли это так, во всех случаях, потребовало бы установить повсеместный контроль затрат американским налоговым ведомством IRS.

Главная трудность, связанная с решением этой проблемы, в том, что если IRS увеличивает свои усилия, то возникает риск потери общественного контроля результатов. Это одна задача для правительства: обеспечить вычисленные суммы субсидии (или освобождение от налогов), чтобы произвести предназначенное оптимальное количество социального производства товаров. Так считает налоговый Пре-стон. Но когда в отдельных фирмах начинают помогать себе, и дополнительно к полученной через налоговое освобождение субсидии делают прибыли от коммерческой деятельности и несвязанного с целью деятельности некоммерческой организации предпринимательской деятельности. Это для облагаемых налогом компаний приводит к недобросовестной конкуренции. Тогда правительственные цели создания режима освобождения от налогов некоммерческих организаций не достигаются.

Очевидно, что всесторонний анализ проблемы освобождения от налогообложения некоммерческих организаций требует, по крайней мере, некоторого

применения элементарных аксиом экономики, политики или осуществление общественного выбора. Один из выводов подразумевает, что из-за асимметричных затрат на участие в социальном обеспечении жизни, некоторые поставщики товаров и услуг обычно добиваются большего успеха для себя посредством лоббирования и организации некоммерческих фирм, освобожденных от налогов, лучше, чем это делают другие.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Расширение деятельности некоммерческих организаций в РФ за счет эффективного налогового администрирования, по образцу зарубежного опыта поможет удовлетворить социальные потребности в услугах этого сегмента экономики РФ. Будет обеспечен рост количества этих организаций. В статье изучена и обоснована налоговая составляющая в области расширения деятельности некоммерческих организаций в РФ на основе зарубежного опыта. В статье описан механизм налогообложения некоммерческих организаций, характеристики и свойства некоммерческих организаций, значимые для налогообложения, познание которых особенно важно для решения проблемы повышения эффективности их деятельности в РФ.

Выделены особенности законодательного регулирования деятельности зарубежных некоммерческих организаций значимые для их налогообложения. Проанализирована практика налогообложения зарубежных некоммерческих организаций.

Литература

1. О некоммерческих организациях [Электронный ресурс] федер. закон от 12 янв. 1996 г. №7-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
2. Британское налоговое управление [Электронный ресурс] : официальный сайт. URL: <https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs>.
3. Налоговая служба США [Электронный ресурс] : официальный сайт. URL: <https://www.irs.gov/uac/SOI-Tax-Stats---Historical-Table-16>.
4. Богатырев С.Ю. Налоговый аудит в стоимостном анализе [Текст] / С.Ю. Богатырев, А.В. Алферова // Аудит и финансовый анализ. – 2015. – №2.
5. Bays C.W. Case-mix differences between nonprofit and for-profit hospitals [Text] / C.W. Bays // Inquiry. – 2013. – Vol. 14. – Pp. 17-21.
6. Clark R. Does the nonprofit firm fit the hospital industry? [Text] / R. Clark // Harvard law review. – 2015. – Vol. 93. – Pp. 1416-1489.
7. Easley D. The economic role of the nonprofit firm [Text] / D. Easley, M. O'Hara // Bell j. of economics. – 2013. – Vol. 14. – Pp. 531-538.
8. Eurokrise, staatsverschuldung und privater reichum [Electronic resource]. URL: http://www.diw.de/documents/publikationen/73/diw_01.c.405699.de/12-28.pdf.
9. Hansmann H.B. The role of nonprofit enterprise [Text] / H.B. Hansmann // The Yale law j. – 2013. – Vol. 89.5. – Pp. 835-901.
10. Hansmann H.B. The effect of tax exemption and other factors on the market share of nonprofit versus for-profit firms [Text] / H.B. Hansmann // National tax j. – 2012. – Vol. 40. – Pp. 71-82.
11. Herzlinger R.E. Who profits from nonprofits? [Text] / R.E. Herzlinger, W. Skraser // Harvard business review. – 2011. – No. 1. – Pp. 93-106.
12. Newhouse J.P. Toward a theory of nonprofit institutions: an economic model of a hospital [Text] / J.P. Newhouse // American economic review. – 2012. – Vol. 60. – Pp. 64-74.

13. Preston A.E. The nonprofit firm: a potential solution to inherent market failures [Text] / A.E. Preston // *Economic inquiry*. – 2014. – Vol. 26.3. – Pp. 493-506.
14. Steinberg R. Nonprofit organizations and the market [Text] / R. Steinberg ; in Walter Powell (ed.) // *The nonprofit sector: a research handbook*. – New Haven: Yale University Press, 2013.

Ключевые слова

Налогообложение; некоммерческие организации; налоговое регулирование; гранты; пожертвования; налоговые льготы; контрактная недостаточность; субсидирование; некоммерческий статус; социальные потребности.

Богатырев Семен Юрьевич

РЕЦЕНЗИЯ

Научная новизна проведенного в статье исследования состоит в адаптации способов регулирования налогообложения некоммерческих организаций за рубежом к российским условиям. Созданию основы для внедрения механизмов регулирования налогообложения некоммерческих организаций, применяемых за рубежом, в российских условиях, когда происходит интенсификация создания новых некоммерческих организаций при дефиците разработанных методик их налогообложения. Тема налогообложения некоммерческих организаций в современной отечественной налоговой литературе, практически, не представлена, что делает настоящую статью актуальной и востребованной для заинтересованной аудитории.

Значимость и доказательность научных результатов, изложенных в статье, заключается в том, что автор статьи определил важные и ключевые вопросы при определении некоммерческих организаций с точки зрения их налогообложения. Исследовал определение некоммерческих организаций в зарубежной практике налогообложения. Выделил ключевой элемент всех определений. Исследовал классификацию некоммерческих организаций в соответствии с возможностями вычета взносов из налоговой базы доноров в американском и европейском налоговых законодательствах. Выделил главный принцип налогообложения некоммерческих организаций: это ограничение деятельности.

В процессе получения научных результатов автор статьи использовал многочисленные зарубежные источники и статистические ресурсы европейского союза, данные налоговых служб, научные исследования зарубежных финансистов.

Практическая значимость проведенного исследования регулирования налогообложения зарубежных некоммерческих организаций, результаты которого изложены в статье, состоит в том, что на основе обзора зарубежного регулирования налогообложения некоммерческих организаций проведено описание действующей за рубежом законодательной базы регулирования налогов, выплачиваемых некоммерческими организациями. Выявлены основные характеристики и отличительные качества налогообложения некоммерческих организаций, значимые для развития регулирования этой сферы налогообложения у нас в стране.

Рекомендация к публикации. Статья Семена Юрьевича Богатырева, соответствует профилю журнала, имеет качественное содержание, новизну, глубину рассмотрения проблемы и рекомендуется к публикации в журнале.

Никонова И.А., д.э.н., академик РАН, профессор, департамент корпоративных финансов и корпоративного управления, Финансовый университет при Правительстве РФ, г. Москва.

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ