

## Эволюция взглядов на налог с наследства и его будущее в современной России

Валентина Пушкарёва

Институт экономики и предпринимательства, г. Москва, Россия

### Информация о статье

Поступила в редакцию:

15.03.2018

Принята

к опубликованию:

26.03.2018

УДК 330.84

JEL B19, H30

### Ключевые слова:

налог с наследства и дарения, социальная философия, социальная справедливость, эффект дохода, эффект замещения, достаточность обложения, коэффициент Джини, децильный коэффициент, фискальная функция, контрольная функция.

### Keywords:

tax, inheritance and gift, social philosophy, social justice, income effect, substitution effect, adequacy of taxation, the Gini coefficient, the decile ratio, the fiscal function, the control function.

### Аннотация

В ходе дискуссии «Налоговая система – образ будущего» в рамках Гайдаровского экономического форума 2018 г. была подтверждена безотлагательность совершенствования налоговой системы страны. Сформулированы ключевые задачи её перестройки: реформатирование на выполнение основной задачи – увеличение темпов экономического роста, изменение структуры налоговой системы в целях повышения ее конкурентоспособности, реформа и принятие нового Налогового кодекса страны, достижение фискальной нейтральности налоговой системы. Министерство финансов готовит различные варианты перенастройки налоговой системы. В связи с этим возникает вопрос о необходимости возврата налога на наследование и дарение, который был упразднен 1 января 2006 г. в силу социально-политических причин и несовершенства конструкции данного налога.

### Evolution of views on inheritance tax and its future in modern Russia

Valentina Pushkareva

### Abstract

In the discussion "Tax system — the way of the future" within the Gaidar economic forum in 2018 were confirmed by the prompt-hotelnot of improving the tax system of the country. Formulated key tasks of its restructuring: reformatting the execution of the main tasks – increase of economic growth rates; changes in the structure of the tax system to enhance its competitiveness; reform and the adoption of new Tax code of the country, achieving fiscal neutrality of the tax system. The Ministry of Finance is currently preparing various options for the reconfiguration of the tax system. In anticipation of the reconfiguration of the tax system in Russia the question is whether tax inheritance and gift taxes, which were abolished since 1 January 2006, due to socio-political reasons and imperfections of the design of the tax.

Анализ эволюции взглядов на налог с наследства позволит использовать их для реконструкции налога в РФ. Из меркантилистов наиболее значительный вклад в становление теории налогов внесли Т. Гоббс (1588–1679) и Д. Локк (1632–1704). Т. Гоббс, английский философ и экономист, в работе «Левиафан» писал об абсолютности права государей облагать подданных налогами. К равной справедливости он относил равномерное налогообложение.

Д. Локк, английский педагог и философ, внес свой вклад в вопрос реализации принципа справедливости в налогообложении. В трактатах о правлении он писал о праве наследования.

Классическая политэкономия жестко отвергала налог на наследство, считая его налогом на капитал. Профессор Казанского университета Д.М. Львов писал: «Адам Смит, с точки зрения подоходного обложения, по крайней мере принципиально, не мог оправдать налога с наследства, как падающего на капитал» [8, с. 2]. Д. Рикардо, последователь А. Смита, аргументировал против налога с наследства примером, из которого следовало, что «весь налог (на дома, на вино – *В.М.*) упадёт на сам капитал» [1, с. 2].

Ж.Б. Сэй (1767–1768), идеолог экономического либерализма, и К. Менгер (1840–1921), основатель Венской (австрийской) школы маржинализма, признавали за налогом на наследство исключительно фискальное значение. «Известный французский экономист Сэй, а в последнее время и профессор Венского университета Карл Менгер приводят в оправдание налога с наследства одно фискальное основание – то, что налог этот есть налог удобный, безвредный и легко переносимый, и в этом, по их мнению, заключается его практическое значение и теоретическое обоснование» [1, с. 16]. Профессор Д. Львов раскритиковал такой подход: «На подобного рода теорию можно лишь возразить, что желательно для всякого налога и особенно для налога с наследства найти более глубокое и лучше мотивированное основание» [1, с. 16].

Д.С. Миль (1806–1807) – английский философ, экономист, идеолог либерализма. В работе «Основания политэкономии и некоторые приложения к социальной философии» инициирует государство на проведение социальных реформ, в том числе в области налогообложения. Одной из основных мер Д.С. Миль считал реформирование принципа частной собственности путем ограничения прав наследования. Он полагал, что собственность, которая не приобретена трудом, имея в виду «наследства, превышающую определённую сумму», является удобным объектом налогообложения.

Немецкий финансист К.Г. Рау (1806–1873) в работе «Основные начала финансовой науки, как и А. Смит, считал, «что налог этот (на наследство – *В.М.*) имеет вредное влияние в том отношении, что затрагивает сам капитал» [1, с. 15].

Новая историческая школа (А. Вагнер, Л. Штейн, А. Шеффле) завершила длительную дискуссию выводом, что не только доход, но и капитал является источником обложения. Интенсивный рост финансового хозяйства явился одним из стимулирующих факторов для финансовой науки.

В XIX в., особенно со второй его половины, на развитие финансовой науки большое влияние оказали идеи социализма (К. Родбертус, К. Маркс, Ф. Лассаль) и социал-демократическое рабочее движение. Их влияние отразилось на развитии социально-политического направления (новая историческая школа – *В.М.*), прежде всего в Германии. Это направление, не разделяя социалистических взглядов, следуя по пути частичных уступок требованиям рабочей демократии, явилось реакцией на экономический и финансовый либерализм,

господствовавший в науке и политике со времен физиократов и А. Смита до второй половины XIX в.

Со второй половины XIX в. в Германии под влиянием учения о государстве, под влиянием философии, права и политэкономии в финансовой науке начинают развиваться новые идеи. Был сделан поворот к историческому и органичному взгляду на государство. Немецкой школе принадлежит заслуга признания за государством его экономических функций, осуществление которых требует взимания налогов. Её представители впервые четко высказали «реальное хозяйственное воззрение на государство», означающее полное признание производительного характера государственных услуг, отказ от понимания налога как убытка общества. Последний представитель новой исторической школы профессор Берлинского университета А. Вагнер (1835–1917) заслуживает особого внимания, так как его взгляды получили широкое распространение в финансовой литературе последней четверти XIX – начала XX вв. Основные финансовые идеи А. Вагнера изложил в курсе «Наука о финансах» (1880). Заслуга А. Вагнера состоит в том, что его дополнения в принципы налогообложения А. Смита носили концептуальный характер. А. Смит считал налоги источником покрытия непроизводительных затрат государства и потому хотел защитить права налогоплательщиков. А. Вагнер в разработке принципов руководствовался теорией коллективных потребностей и потому в отличие от многих финансистов-современников, у которых первоочередными были принципы справедливости и равномерности обложения, на первый план поставил финансовые принципы достаточности и эластичности обложения. Он руководствовался тем, что общественно-хозяйственная система настолько необходима людям, что доставление средств для неё, достаточность должны быть на первом месте, и принципы справедливости проводятся в той мере, в какой это позволяют финансовые принципы. Второй финансовый принцип – подвижность (эластичность) обложения, т.е. его способность адаптироваться к государственным нуждам. Не все налоги обладают эластичностью, поэтому налоговая система должна включать в себя и такие налоги, которые при увеличении потребностей можно было бы произвольно увеличить. Налог на наследство, кроме подоходного налога отвечает финансовым принципам достаточности и эластичности. Финансовая практика является тому подтверждением. Налог на наследство получил широкое распространение в странах Запада в последней четверти XIX в., особенно в годы Первой мировой войны.

А. Вагнер в общей части учения о налогах обосновывает взимание налога на наследство. Профессор Д. Львов излагает точку зрения А. Вагнера на этот налог с финансовой точки зрения: «... Налог с наследства взимается государством во 1-х) в силу наследственных прав последнего, во 2-х) государство взимает этот налог потому, что наследство для его наследников представляет собой известного рода приобретение или приращение имущества, которое достается наследнику без соответствующей трудовой заслуги и которое возвышает податную способность нового владельца» [1, с. 42].

В.А. Лебедев (1833–1909), русский экономист и историк финансовой мысли, профессор Петербургского университета, в труде «Финансовое право» (1882) анализирует финансовые взгляды А. Вагнера: «*Подоходные налоги (и имущественные)* отвечают вполне обоим финансово-политическим принципам по свойственной им возможности изменять % оклада; но за то они представляют особенные трудности для точного определения размера податной

обязанности плательщиков. Поэтому очень крупных сумм от них ожидать нельзя, так как при повышении окладов неравномерность обложения делается невыносимой. Но для покрытия внезапных нужд они хороши в виде налога временного. В качестве постоянной части податной системы налог этот у народов прогрессирующих даёт постоянно увеличивающийся доход с увеличением населения, народного богатства и усовершенствованием податного механизма. Такое же мнение Вагнера и о налоге с наследства» [2, с. 402].

Новой исторической школе принадлежит большая заслуга и в разработке социальных аспектов финансовой науки. Основная идея школы состояла в том, чтобы с помощью налогов осуществлять перераспределение национального дохода в пользу неимущих классов. «А. Вагнер, развивая идеи справедливости в вопросе об источниках налогообложения, решительно высказался за то, чтобы не только доход, но и капитал являлся источником обложения. А. Вагнер развивает идеи, высказанные Ж.Б. Сэем и Д.С. Миллем, которые считали возможным обложение капитала, имея в виду налог на наследство. Точка зрения А. Вагнера была принята финансовой наукой» [3, с. 103–104].

Надо подчеркнуть, что, по мнению профессора И.Х. Озерова, именно А. Вагнер в классификацию налогов впервые добавил налоги на обращение, включая налоги с наследства [4, с. 501, 506].

Немецкий экономист профессор К.Т. Эберг (1855–?) в «Очерках финансовой науки» (1882), рассматривая налоги на обращение, особое значение придавал налогам на наследство и дарение. Он считал, «что получение наследства, имеющее характер чего-то неза заслуженного и случайного, не должно оставаться свободным от обложения» [5, с. 315]. «Обложение наследств является не произвольным налогом и не применением опасного правила брать там, где удобно брать, но применением принципов справедливости и обложением по платежеспособности» [5, с. 320]. Таким образом, К.Т. Эберг дал убедительное, с точки зрения финансовой науки, краткое и емкое обоснование налога с наследства.

Русский финансист, экономист, статистик, профессор Московского и Петербургского университетов И.Х. Озеров (1869–1942) в работе «Основы финансовой науки. Учение об обыкновенных доходах» (1909) излагает историю налогов на наследство и дарение в России и странах Запада. Он обращает внимание на широкое распространение налога: «За последнее время получают большое развитие *налоги с наследства*; ставки налогов с наследства поднимаются всё выше и выше, нередко вводится прогрессия в зависимости от размера наследственной массы, достигающая иногда 20 %... размер обложения соизмеряется и со степенью родства: чем наследник дальше от наследователя, тем процент обложения выше и обратно» [4, с. 506]. Рассматривает несколько причин этого явления, из которых первая причина определяющая: «Налоги на наследство являются прекрасным контролем для других налогов, например подоходного, поимущественного. Лицо при жизни может неверно декларировать свой доход, а по смерти его при существовании наследственного налога все имущество наследователя подлежит описи, и, следовательно, легко установить, уклонялся ли плательщик от своей податной обязанности, и если уклонялся, то с наследственной массы взыскиваются крупные штрафы. *Подоходный и поимущественный* налоги даже не могут правильно функционировать без параллельного существования наследственного налога, так как он является незаменимым контролем декларации, налагает узду на стремление плательщика уклониться от своей податной обязанности, и нередко введение наследственного

налога мотивируется исключительно этой его контрольной функцией в системе обложения» [4, с. 506]. Налоги на наследство выполняют контрольную функцию в системе налогообложения – таков вывод профессора И.Х. Озерова.

Чтобы избежать уклонения от налога с наследства «параллельно с налогами на наследство вводятся налоги на дарение, так как иначе являлась бы лёгкая возможность уклониться от наследственного налога передачей наследственной массы при жизни путем дарения» [4, с. 506].

Во всех работах И.Х. Озерова чётко звучат социальные проблемы налогообложения. В качестве социального фактора при введении новых налогов он рассматривал развитие морального чувства уплаты налогов в пользу государства: «У нас нет... сознания у плательщиков чувства долга выполнить свою податную обязанность» [6, с. 137]. И сегодня в современной России это сознание находится в стадии формирования, подтверждение тому – массовое уклонение от уплаты налогов в РФ. Но, с другой стороны, И.Х. Озеров считал, что «русский налогоплательщик тогда станет совестливым, когда налогообложение будет не тайным, а явным и желательно справедливым». Для этих целей он призывал к введению серьезного налога на наследство, частичному перераспределению доходов бюджета в пользу малоимущих [7, с. 90].

Работа П.П. Гензеля (1878–1949), русского экономиста, профессора Московского университета «Налог с наследства в Англии. Исследование по истории английских финансов» (1907) заслуживает особого внимания. Это первое исследование для использования зарубежной практики налогообложения наследств, столь актуальной для России начала XX в. Он определяет налог с наследства как суммированный подоходный налог и даёт его обоснование: «...в Англии второй половины XIX века общим распространением пользуется идея, что наследственный налог есть не что иное, как deferred income tax (отложенный налог на прибыль)» – В.М.)... С этой точки зрения легко отпадает обычное возражение против наследственного налога, что он поражает или разрушает капитал... Многое говорит в пользу такого «разрушения капитала», который с точки зрения указанной теории представляют собой накопление поощренных фискал в свое время излишков дохода» [8, с. 435–436]. П.П. Гензель выясняет преимущества наследственного налога: «Поимущественный налог в форме наследственного налога имеет незаменимые технические выгоды перед чисто поимущественным или общеподоходным налогом... Вычислить ежегодный доход лица гораздо труднее, чем посчитать ценность наследства. Если при поимущественном налоге приходится иметь дело с огромной массой имущества... то при наследственном налоге фиск облагает ежегодно... в 30 раз меньше число имущества» [8, с. 463]. Важно и то, по мнению П.П. Гензеля, что «...наследственный налог может уловить сравнительно мелкие имущества, чем в подоходном и особенно в поимущественном» [8, с. 464]. И последнее преимущество, по П.П. Гензелю, состоит в том, что «сопротивление плательщиков, – а это важный фактор в финансовой политике, – гораздо слабее в наследственном налоге, чем в поимущественном или подоходном налогах» [8, с. 464]. Профессор П.П. Гензель обосновал применение прогрессивной системы обложения наследства: «...Крупный рост капиталистической системы и усиление контрастов в имущественном положении различных слоев населения поставили на очередь применение прогрессивной системы обложения. Усиление политического влияния малоимущих классов заставило привести в исполнение прогрессивный метод обложения» [8, с. 447–448].

Русский финансист Ф.А. Меньков (1881–1937?) считал, что налог на наследство и дарение, как и все налоги на обращение, является особым видом поимущественного обложения: «... многочисленнейшие налоги на обращение, падающие на переходящее безвозмездно имущество после смерти или в виде дара, возмездно в виде продаваемого как недвижимого, так и движимого имущества... – всё это отдельные виды поимущественного обложения, приуроченного ко взиманию в момент перехода имущества из одних рук в другие» [9, с. 122].

Современный германский исследователь Д. Брюммерхофф, специалист в области государственных финансов, в книге «Теория государственных финансов» (1996) в анализ структуры и принципов налогообложения включил «ценовые воздействия и перераспределительные эффекты налогов (и трансфертов)», определил эффект замещения и эффект дохода, эффекты замещения выражают ущерб благосостоянию» [10, с. 208]. «Можно попытаться выровнять вызванное налогом уменьшение доходов и поступлений (эффект лишения)... Эта попытка оказывает влияние на склонность к потреблению, сбережению, поддержанию, ликвидности и риску» [10, с. 208]. Подробно анализирует эффекты налогообложения А.П. Киреенко в «Энциклопедии теоретических основ налогообложения» [11, с. 429–503].

Д. Брюммерхофф рассматривает «влияние на воздействие передачи имущественных прав». Определяя роль налога на наследство, он утверждает: «Налог на наследство... является... инструментом перераспределения. Он может содействовать тому, чтобы исходные позиции экономических субъектов в конкурентной борьбе не слишком различались, то есть чтобы не слишком искажались шансы получения дохода» [10, с. 389]. Д. Брюммерхофф устанавливает статус налога на наследство в иерархии налогов: «Налог на получение наследства дополняет налог на доходы физических лиц, из налогооблагаемой базы которого доход от наследства исключён как нерегулярно (редко) получаемый доход (в смысле широкого определения дохода)» [10, с. 389–390].

Включая этот налог в классификацию налогов по срокам уплаты, И.А. Майбуров считает, что: «Срочные... – это налоги, уплата которых не имеет систематического характера, а производится к сроку при наступлении определенного события... Характерным примером срочного налога до начала 2006 г. служил налог на наследование или дарение...» [12, с. 287].

Р.А. Масгрейв (1910–2007), американский экономист, профессор, анализ налогов на наследство строит на методологии социальной философии, рассматривая их как «инструмент политики в корректировке распределения богатства» и делает вывод, что налоги с наследства «являются потенциально важными элементами налоговой структуры» [13, с. 501–502].

В социальной философии вопрос о налогах – это вопрос о справедливости в налогообложении. Р.А. Масгрейв базируется на взглядах Т. Гоббса и Д. Локка. Из современных философов он опирается на Р. Нозика, который развивает идеи, близкие Т. Гоббсу и Д. Локку.

В работе «Анархия, государство и утопия» (1974) Р. Нозик обосновал либертальную теорию справедливости и сформулировал её принципы. Один из них гласит: «Принцип справедливости: всякая передача справедливо приобретенной собственности является справедливой только в том случае, если это передача произошла добровольно, то есть без использования обмана и насилия...

люди имеют право дарить свою собственность другим. Это принцип справедливости передачи» [14, с. 194–198].

Р.А. Масгрейв, говоря о справедливости при распределении богатства, пишет: «Неравенства, возникающие в результате наследования, разных возможностей получения образования или семейного положения, будут неприемлемы... логика требует подобного ограничения неравенства» [13, с. 101]. Иными словами, Р.А. Масгрейв выдвигает тезис ограничения материального неравенства. Эту мысль он развивает, переходя в практике налогообложения наследств. «Налоги на наследство, особенно в форме налогообложения наследника, могут использоваться для смягчения неравенства в распределении богатства» [13, с. 502–503].

Фискальная роль налогов на наследство, по оценке Р.А. Масгрейва, незначительна по сравнению с подоходным налогом или налогом с продаж, так как их налоговая база принципиально меньше указанных налогов. В заключение Р.А. Масгрейв делает вывод: «Налоги на наследство – существенные инструменты социальной политики. Передача имущества через завещание является одним из главных факторов концентрации богатства, поэтому налоги на наследство – подходящий инструмент для его перераспределения» [13, с. 509].

Профессор Колумбийского университета Д.Ю. Стиглиц (род. в 1943 г.), лауреат Нобелевской премии (2001), доктор философии (1966), в книге «Экономика государственного сектора» (1986) рассматривает последствия налогов для потребителей с точки зрения экономической эффективности. Влияние любого налога может быть разложено на эффект дохода и эффект замещения... величина искажения... связана размером эффекта замещения: чем больше эффект замещения, тем значительнее груз чистых потерь...» [15, с. 426]. Излагая вопрос о налоге на наследство и дарение, Д.Ю. Стиглиц писал: «...существует устойчивое предположение, что при конфискационных налоговых ставках, налагаемых в некоторых зарубежных странах (превышающих 90 % от стоимости имущества), эффект замещения, возможно, перевешивает эффект дохода и сбережения сокращаются» [13, с. 522–523]. «... Распределение богатства (которое очень неравномерно, т.е. небольшая доля населения имеет весьма большую долю богатства, гораздо больший процент богатства, чем дохода) предполагает, что наследство играет важную роль в мотивации сбережений» [15, с. 523]. В подтверждение своих выводов он ссылается на исследования американских ученых из Бостонского и Гарвардского университетов, которые отмечают, что 2/3 накопленного капитала – результат наследования.

Обращает внимание Д.Ю. Стиглиц и на сложность решения проблемы уклонения от уплаты данного налога. «Уклонение от налога на имущество и дарение... возможно, является даже более важной деятельностью богатых, чем уклонение от подоходного налога. Запутанность налогового кодекса (США – В.М.) и возможности уклонения от налога настолько велики, что один эксперт относился к налогу как «добровольному налогу», уплачиваемому только теми, кто был настолько глуп, что не готовился к своей смерти соответствующим образом» [15, с. 523].

Исторический обзор взглядов зарубежных и российских финансистов XIX–XX вв. на налог на наследство и дарение показал следующее. Было дано четкое обоснование налога на наследство как необходимого элемента налоговой системы, рассматривая его как особый вид имущественного налога и как дополнение к подоходному налогу. Оценено фискальное и контрольное значе-

ние налога с наследства и его роль как регулятора социальной справедливости. Налоговая практика тому подтверждение и в XXI в. По классификации ОЭСР налоги на наследство и дарение входят в состав налогов на имущество [16, с. 10]. В большинстве стран мира действует налог на наследство, который увеличивается по мере роста передаваемого имущества методом прогрессивного обложения.

Федеральный налог с наследства и дарения, действовавший в РФ с 1992 г. и до конца 2005 г., так и не был прописан отдельной статьёй в НК РФ (II часть – В.М.). В 2005 г. налог на наследство в РФ составлял от 5 до 40 % [17]. Размер ставки зависел от стоимости наследуемого имущества и порядка дарения. При исчислении налога учитывался установленный законом МРОТ. «Ставки налога строились по системе сложной прогрессии с применением налоговых разрядов плательщиков. Наследники и одариваемый разделялись на разряды в зависимости от степени родства. Закон устанавливал три разряда плательщиков: I – наследники первой очереди; II – наследники второй очереди; III – все другие лица. Для каждого разряда устанавливались свои ставки. Внутри каждого разряда ставка увеличивалась с ростом налоговой базы [18, с. 276].

Действовавший налог с наследства и дарения выполнял фискальную функцию даже при незначительных поступлениях. Он был введён с фискальными целями в 90-е годы в силу дефицита федерального бюджета, не отвечающего требованиям МВФ. В 1994 г. налог достиг 10,5 % ВВП, поэтому были использованы все потенциально возможные доходы в бюджет. Данный налог при его возврате в российскую налоговую систему может полноценно выполнять фискальную функцию, если будет снижена степень прогрессии для крупных наследств и одновременно будут введены правовые ограничения для перевода указанных наследств в страны-офшоры. Созданы условия для их возврата в страну.

Налог с наследства и дарения выполняет контрольную функцию. «При налогообложении наследств выявляются все прежде скрытые от налогообложения доходы наследователя. Кроме того, само существование налога на дары и наследства лишает налогоплательщиков возможности, в случае выявления фактов их внезапного и заметного обогащения, сослаться на оставшиеся «от бабушки» старинные бриллианты и на «щедрое подарки» родственников или близких друзей» [19, с. 42]. «Льготы по налогу были предусмотрены в формах изъятий и налоговых кредитов. Пример изъятия – освобождение от налогообложения квартиры, в которой наследник проживал совместно с наследодателем. 100 %-й налоговый кредит (полное освобождение от уплаты налога) предоставляется, например, лицам, наследующим погибшим при исполнении служебных обязанностей или выполнении общественного долга» [18, с. 276].

Поскольку налог на наследство и дарение носил федеральный характер, то региональные и местные власти не имели права расширять перечень льгот по налогу [19, с. 355]. В Великобритании при 40 %-й ставке налога на наследство и дарения прямые наследники могут получить налоговые льготы и скидки от 20 до 80 % суммы налога [16, с. 51]. Логично четко прописать в НК РФ статус льгот по налогу на наследство и дарения и определить открытый перечень предоставляемых льгот.

При введении обновлённого налога следует ограничить перечень облагаемого налогом на наследство имущества: исключить предметы антиквариата и искусства, ювелирные изделия, паенакопления, вклады в банках, валютные



ценности и ценные бумаги и т.д. В новом налоге на наследство целесообразно прописать необлагаемый минимум для всех разрядов плательщиков налога. «Налоговый минимум для супругов составляет в некоторых штатах (США – *В.М.*) 600 тыс. долларов, для иных лиц – 10 тыс. долларов» [16, с. 97]. В Англии не облагаются налогом на наследство 150 тыс. фунтов стерлингов стоимости передаваемого имущества [20, с. 440].

Вопрос об уклонении от уплаты налога на наследство – вопрос государственной важности. Необходимы кардинальные меры ограничения вывода наследства из РФ в страны-офшоры, используя практику стран ЕС и США. Современная конструкция налога на наследство и дарение требует тщательного изучения зарубежного опыта, прежде всего в европейских странах с федеративным устройством, близких России по уровню социально-экономического развития и по степени сопоставимости структуры налоговых систем.

В доказательную базу возврата налога на наследство и дарение следует включить растущее неравенство в доходах населения в РФ в течение экономической рецессии последних лет. Коэффициент Джини – самый распространенный индикатор в мире имущественного расслоения (от 0 до 1). «В России впервые за время текущего экономического спада зафиксирован рост неравенства в доходах населения. Как показали опубликованные сегодня данные Росстата, коэффициент Джини... в первом полугодии 2016 года увеличился до 0,399 по сравнению с 0,396 в первом полугодии 2015-го. До этого, начиная с первого полугодия 2013 года, этот показатель на протяжении трёх лет снижался» [21].

Второй показатель неравенства – децильный коэффициент дифференциации доходов. Доля доходов 20 % самого бедного населения в России сократилась в первом полугодии 2016 г. до 5,6, а для доходов 20 % наиболее обеспеченных граждан увеличилась с 45,7 до 45,9. По данным Росстата, на февраль 2015 г. децильный коэффициент составлял 16,8 [22]. Реальный уровень расслоения не 17, а 25–30 раз [23].

Для оценки дифференциации населения по доходам используется коэффициент бедности. Коэффициент бедности – относительный показатель, исчисляемый как процентное отношение численности населения, имеющего уровень доходов ниже прожиточного минимума, к общей численности населения страны. Динамика коэффициента бедности в РФ имела тенденцию к снижению. В 1992 г. он составлял 33,5, в 2000 г. – 29, в 2004 г. – 17,6, в 2013г. – 10,8 (Росстат, 2016). По данным главы Счетной палаты Т. Голиковой, на фоне высокого снижения доходов населения число бедных в России достигло 20,3 млн человек. Доля бедных составила 13,1 % от населения (III кв. 2017 – *В.М.*). Это самый высокий показатель за последние 6 лет.

Президент В.В. Путин, выступая в Музее Победы с тезисами в связи с созданием предвыборного комитета, заявил: «Россия сначала должна преодолеть бедность и неравенство...».

В заключение надо подчеркнуть, что в 2010 г. профессор И.В. Горский, оценивая отмену налога на наследство, отметил, что «Наследственный налог, несомненно, должен вернуться в российскую налоговую систему, ибо нет оснований отказывать государству в этом эффективном... виде платежей» [16, с. 156].

*Список источников / References*

1. Блюммерхофф Д. *Теория государственных финансов*. Владикавказ, Пионер-Пресс, 2002. 480 с. [Blyummerhoff D. *Teoriya gosudarstvennyh finansov* [Theory of Public Finances]. Vladikavkaz, Pioneer-Press Publ., 2002. 480 p.]
2. В России впервые с начала кризиса зафиксирован рост неравенства. [V Rossii v pervyye s nachala krizisa zafiksirovan rost neravenstva [In Russia, for the first time since the beginning of the crisis, growth inequality has been recorded]. Available at: <http://www.rbc.ru/economics/1/08/2016>
3. Володин А.Ю. Просвещение дает понимание. *Бюджет*, № 12, 2015, сс. 90–92. [Volodin A.YU. Prosveshchenie daet ponimanie [Enlightenment gives insight]. *Budget*, no. 12, 2015, pp. 90–92.]
4. Гензель П.П. *Налог с наследства в Англии. Исследования по теории английских финансов*. Москва, 1907, 654 с. [Genzel' P.P. *Nalog s nasledstva v Anglii. Issledovaniya po teorii anglijskih finansov* [Tax on inheritance in England. Research on the theory of English finance]. Moscow, 1907. 654 p.]
5. Горский И.В., Медведева О.В., Лебединская Т.Г., Юдин Е.А. *Налогообложение недвижимого имущества в зарубежных странах*. Москва, ИНФРА-М, 2010. 176 с. [Gorskij I.V., Medvedeva O.V., Lebedinskaya T.G., Yudin E.A. *Nalogooblozhenie nedvizhimogo imushchestva v zarubezhnyh stranah* [Taxation of immovable property in foreign countries]. Moscow, INFRA-M Publ., 2010. 176 p.]
6. Кашин В.А. О налогообложении доходов граждан. *Финансы*, № 8, 2012, сс. 40-44. [Kashin V.A. O nalogooblozhenii dohodov grazhdan [On taxation of income of citizens]. *Finance*, no. 8, 2012, pp. 40-44.]
7. Лебедев В.А. *Финансовое право*. Санкт-Петербург, 1882, т. 1. 359 с. [Lebedev V.A. *Finansovoe pravo* [Financial right]. St. Petersburg, 1882, vol. 1. 359 p.]
8. Львов Д.М. *Налог с наследства*. Казань, 1893. 496 с. [L'vov D.M. *Nalog s nasledstva* [Inheritance tax]. Kazan', 1893, 496 p.]
9. Майбуров И.А. *Теория и история налогообложения*. Москва, Юнити-Дана, 2007. 495 с. [Majburov I.A. *Teoriya i istoriya nalogooblozheniya* [Theory and History of Taxation]. Moscow, Yuniti-Dana Publ., 2007. 495 p.]
10. Масгрейв Ричард А., Масгрейв Петти Б. *Государственные финансы: теория и практика*. Москва, Бизнес Атлас, 2009. 716 с. [Masgrejv Richard A., Masgrejv Petti B. *Gosudarstvennyye finansy: teoriya i praktika* [Public Finance: Theory and Practice]. Moscow, Business Atlas Publ., 2009. 716 p.]
11. Меньков Ф.А. *Основные начала финансовой науки*. Москва, 1924. 131 с. [Men'kov F.A. *Osnovnyye nachala finansovoy nauki* [Basic Principles of Financial Science]. Moscow, 1924. 131 p.]
12. Русакова И.Г., Кашин В.А. *Налоги и налогообложение*. Москва, Юнити, 1998. 243 с. [Rusakova I.G., Kashin V.A. *Nalogi i nalogooblozhenie* [Taxes and taxation]. Moscow, Yuniti Publ., 1998. 243 p.]
13. Черник Д.Г. *Налоги и налогообложение*. Москва, МЦФЭР, 2006. 527 с. [Chernik D.G. *Nalogi i nalogooblozhenie* [Taxes and taxation]. Moscow, MCFER, 2006. 527 p.]
14. Пепеляев С.Г. *Налоговое право*. Москва, Юрист, 2004. 591 с. [Pepelyaev S.G. *Nalogoovoe pravo* [Tax law]. Moscow, Yurist Publ., 2004. 591 p.]
15. Нозик Р. *Анархия, государство и утопия*. Москва, ИРИСЭН, 2008. 424 с. [Nozik R. *Anarhiya, gosudarstvo i utopiya* [Anarchy, state and utopia]. Moscow, IRISEN Publ., 2008. 424 p.]
16. Озеров И.Х. *Основы финансовой науки. Учение об обыкновенных доходах*. Изд. 3-е, вып. 1, Москва, 1909. 533 с. [Ozerov I.H. *Osnovy finansovoj nauki. Uchenie ob obyknovennyh dohodah* [Fundamentals of financial science. The doctrine of ordinary income]. Ed. 3rd, issue 1, Moscow, 1909. 533 p.]

17. Озеров И.Х. *Финансовая реформа в России*. Москва, 1906. 150 с. [Ozerov I.H. *Finansovaya reforma v Rossii* [Financial reform in Russia]. Moscow, 1906. 150 p.]
18. Пансков В.Г. *Налоги и налогообложение: теория и практика*. Москва, Юрайт, 2012, 680 с. [Panskov V.G. *Nalogi i nalogooblozhenie: teoriya i praktika* [15. Panskov V.G. Taxes and taxation: theory and practice]. Moscow, Yurait Publ., 2012. 680 p.]
19. Пушкарева В.М. *История финансовой мысли и политики налогов*. Москва, Финансы и статистика, 2008. 316 с. [Pushkareva V.M. *Istoriya finansovoy mysli i politiki nalogov* [History of financial thought and tax policy]. Moscow, Finances and Statistics Publ., 2008. 316 p.]
20. Стиглиц Д.Ю. *Экономика государственного сектора*. Москва, Издательство Московского университета ИНФРА-М, 1997. 720 с. [Stiglits D.YU. *Ekonomika gosudarstvennogo sektora* [Economy of the public sector]. Moscow, Publishing house of Moscow University INFRA-M, 1997. 720 p.]
21. Майбуров И.А., Иванов Ю.Б. *Энциклопедия теоретических основ налогообложения*. Москва, ЮНИТИ, 2016. 503 с. [Mayburov I.A., Ivanov YU.B. *Entsiklopediya teoreticheskikh osnov nalogooblozheniya* [Encyclopedia of theoretical bases of taxation]. Moscow, Yuniti Publ., 2016. 503 p.]
22. Эберг К.Т. *Курс финансовой науки: 12-е изд.* Санкт-Петербург, 1913. 604 с. [EHeberg K.T. *Kurs finansovoy nauki* [Course of financial science]. 12 issue, St. Petersburg, 2016, 503 p.]

#### Сведения об авторе / About author

**Пушкарева Валентина Максимовна**, доктор экономических наук, профессор кафедры финансов, Институт экономики и предпринимательства. 123298 Россия, г. Москва, улица Берзарина, 12. *E-mail: inep.oz@gmail.com*.

Valentina M. Pushkareva, Doctor of Economic Sciences, Professor, Department of Finance, Institute of Economics and Entrepreneurship. 12 Berzarina Street, Moscow, Russia 123298. *E-mail: inep.oz@gmail.com*.