

Концепция налогообложения недвижимости: предпосылки возникновения и развитие

© 2011 Д.А. Мамедов

Московский университет Министерства внутренних дел
Российской Федерации

E-mail: center_audita@mail.ru

В статье рассмотрены подходы к государственному регулированию имуществом налогообложением, приведен сравнительный анализ зарубежного опыта налогообложения недвижимости, проанализированы правовые основы налогообложения и представлена авторская концептуальная модель налогообложения недвижимости.

Ключевые слова: государственное регулирование, налоговая политика, имуществом налогообложение, принципы, налог на недвижимость, концептуальная модель.

Государственное регулирование экономики является достаточно сложным процессом упорядочения и корректировки действия рыночных механизмов экономики государства, осуществляемого государственными органами с целью исключения отрицательного влияния различных факторов на функционирование этого механизма и снижения рисков. В условиях сложившейся рыночной экономической среды в России реализации различных направлений государственного регулирования способствуют социально-экономическая политика государства и ее отдельные виды: экономическая, экологическая, социальная, финансовая, денежно-кредитная, валютная, таможенная, бюджетная и налоговая политики.

Взаимобусловленность видов социально-экономической политики объясняется в современной экономической литературе по-разному. Преобладает точка зрения авторов: С.В. Барулина, Л.И. Гончаренко, В.Г. Панскова, Т.Ф. Юткиной и др., - которые считают, что налоговая политика является частью финансовой политики, а та, в свою очередь, формируется в составе общей социально-экономической политики государства. Существует также точка зрения, что среди перечисленных видов политики следует обособленно выделить фискальную политику, которой подчиняется налоговая и бюджетная политика¹. Полагаем, что “фискальность” является больше характеристикой проводимой той или иной политики в государстве, вряд ли ее следует выделять в качестве обособленного вида социально-экономической политики. Эта характеристика была известна в разные исторические времена и в разных моделях государственного регулирования экономики. В зависимости от того, насколько активно государство вмешивалось в экономику и насколько эффективно это вмешательство позволяло изыскивать источники для

увеличения бюджета и осуществляемых государственных инвестиций, настолько оценивалась фискальная составляющая политики государства. Преобладающая роль налоговой политики в системе государственного регулирования экономикой определялась всегда идеологией государств. “... Роль эта существенным образом различается: например, в кейнсианской концепции налоговой политике отводится доминирующее значение, в то время как в неоклассической концепции - второстепенное, вспомогательное значение”².

Известно, что в кейнсианской концепции государственного регулирования экономики, главной идеей которой была принята позиция Дж.М. Кейнса о несовершенстве системы рыночных экономических отношений, наибольшую занятость и максимальный экономический рост может обеспечить только активное вмешательство государства в экономику и, в частности, в бюджетно-налоговую политику.

Позиция экономических неолибералов, в отличие от позиции сторонников кейнсианской концепции, отстаивает ведущую роль частной собственности, негосударственных предприятий, естественное развитие рынка, его способность к саморегулированию. Однако рядом известных ученых - М. Фридменом, А. Лаффером - было доказано, что у рыночного механизма появляются “сбои”, что требует вмешательства государства, корректировки им бюджетно-налоговой политики, освобождения ее от различных социальных программ, увеличивающих налоговое бремя.

Истории известны описания моделей государственного регулирования экономики в условиях социалистической, планово-административной экономики и переходной (транзитивной) экономики и т.д., которые рассматривают в каче-

стве регулятора налоговую политику или изменение предприятий иными платежами (например, платой за производственные фонды социальных производственных предприятий).

Разные позиции зарубежных и отечественных экономистов в отношении различий в моделях государственного регулирования экономики позволяют судить о том, что любая модель, применяемая тем или иным государством, будет определяющей при выделении факторов регулирования системой налогообложения в целом и системой имущественного налогообложения в частности. Налоговой науке последних лет известны исследования в области имущественного налогообложения: Д.А. Смирнова, развившего теоретико-методологические вопросы в современной налоговой системе государства³, М.В. Мишустина, разработавшего стратегию информационно-технологического обеспечения администрирования имущественных налогов⁴, Н.М. Бобошко, изложившей комплексно проблему оценки в системе имущественного налогообложения⁵, и других авторов, позиции которых проанализированы нами и приняты за основу для разработки собственной концепции налогообложения недвижимости.

Относительно моделей государственного регулирования налогообложения, в том числе налогообложения недвижимости, можно сделать предположение, что регулирование в этой области связано с государственным вмешательством в имущественные отношения. В современной модели государственного регулирования налогообложения недвижимости участниками имущественных отношений должны быть представлены: государственные органы Федеральной службы государственной регистрации, кадастра и картографии (Росреестр), Федеральная миграционная служба, Федеральное бюро технической инвентаризации, Федеральная налоговая служба и ее региональные структуры, с одной стороны, и налогоплательщики - с другой. Фискальный характер модели будет выражен: во-первых, перечнем государственного и муниципального имущества, закрытость которого определена правовыми основами отношений собственности в государстве; во-вторых, узаконенным порядком определения налоговой базы и установления налоговой ставки по имущественным налогам; в-третьих, необходимостью замены ряда налогов единым налогом на имущество и доказанностью этой необходимости рядом правительственных актов и законодательно-закрепленных мер.

Помимо прямого воздействия государства на систему имущественного налогообложения, его фискальности, следует выделить меры косвенного воздействия, в частности: проведение мер

по созданию единого реестра объектов имущества, обеспечению возможности проведения кадастровой оценки объектов, включая оценку рыночными методами, и др. Надо отметить, что регулирование учета, контроля и оценки имущества, посредством которых должна быть сформирована надежная информационная база данных для налогообложения, требует создания серьезного института экспертизы и оценки, в который должны входить не только государственные органы, но и саморегулируемые организации независимых оценщиков (СРО НО) и профессиональные общественные организации бухгалтеров и аудиторов (СРО), осуществляющие свою деятельность на основе стандартов качества, стандартов оценки, стандартов учета, стандартов аудита. Деятельность этих организаций, безусловно, окажет влияние на развитие налоговых отношений налогоплательщиков налога на недвижимость с налоговыми органами, позволит определить те недостающие нормы и методическое обеспечение налогообложения в системе имущественных налогов.

Регулирование оценочной деятельности справедливо считают частью государственного регулирования системы имущественного налогообложения. Деятельность СРО НО регулируется федеральным законом "Об оценочной деятельности в Российской Федерации" от 29 июля 1998 г. № 125-ФЗ в редакции последующих изменений и дополнений. Признание рыночной оценки объектов недвижимости в России отстает от зарубежной практики, известной развитыми структурами оценщиков и стандартами оценки. Очевидно, поэтому налоги на недвижимость за рубежом считаются одним из основных источников доходов местной казны. Анализ информации сети Интернет свидетельствует, что в настоящее время налог на недвижимое имущество существует почти в 130 странах. В большинстве стран поступления от этого налога составляют 1-3 % от общих налоговых поступлений на всех уровнях структур власти, а в США и Великобритании - 9-11 %. Поскольку в подавляющем большинстве зарубежных стран этот налог является местным, поступления от него в доходы бюджетов местных органов власти составляют значительные объемы:

- в некоторых штатах Австралии поступления от этого налога составляют более 90 % местного бюджета;
- в США - до 75 %;
- в Канаде - до 80 %;
- во Франции - 51 %.

Для сравнения, в России налоги на имущество в доходах бюджетов местного уровня в 2010 г. составили всего лишь 18 %.

Продленный анализ современных литературных источников позволил систематизировать ряд принципов, которыми наделены зарубежные системы налогообложения недвижимости:

- *первый принцип.* Налог на недвижимое имущество относится, как правило, к местным налогам;
- *второй принцип.* К объектам налогообложения относятся легко выявляемые и идентифицируемые объекты: земля, здания, сооружения;
- *третий принцип.* Плательщиками налога на недвижимость являются, как правило, владельцы этой недвижимости. В ряде стран в качестве налогоплательщика признаются арендаторы;
- *четвертый принцип.* Налоговая база определяется исходя из рыночной стоимости объектов недвижимости. Этот принцип позволяет стимулировать рациональное использование объектов недвижимости, в том числе арендованной;
- *пятый принцип.* Массовая оценка объектов недвижимости основана на применении стандарт-

ных процедур расчета стоимости объектов для целей налогообложения. Это способствует сокращению затрат на проведение такой оценки в государстве;

- *шестой принцип.* Льготирование налогоплательщиков осуществляется: либо по категориям налогоплательщиков, с выделением социально незащищенных пенсионеров, инвалидов, лиц с низким уровнем доходов и сложным семейным положением; либо по видам объектов (находящимся в государственной (муниципальной) собственности, объектам культуры и образования, объектам, используемым для государственного управления, а также для религиозных целей).

Кроме перечисленных принципов, можно отметить несколько отличающиеся в разных странах статус и порядок взимания этого налога (см. таблицу).

В большинстве стран к информации, на основе которой рассчитывается независимая рыночная оценка объектов, предъявляются повышенные требования. В зарубежной практике до-

Сравнительные характеристики налогообложения недвижимости в разных странах*

Страна	Название налога	Примечание
Великобритания	1. Единый налог на имущество, используемое для ведения предпринимательской деятельности (national non-domestic rate - NNDR). 2. Налог на недвижимость, взимаемый органами местного самоуправления (universal business rate - UBR)	
Франция	1. Налог на имущество (taxe fonciere) 2. Налог на жилье (taxe d'habitation)	Облагаются застроенные и незастроенные участки На собственников жилья могут налагаться оба налога: налог на имущество и налог на жилье
Германия	Налог на недвижимость (Grundsteuer)	Налагается органами местного самоуправления на недвижимое имущество независимо от его назначения. Исчисляется по общей федеральной ставке 0,35 % от налоговой стоимости имущества. Федеральная ставка может корректироваться на местный коэффициент. От уплаты налога освобождены государственные предприятия и религиозные учреждения
Испания	Налог на недвижимость	Взимается органами местного самоуправления. Налоговой базой является кадастровая стоимость, которая подлежит переоценке 1 раз в 8 лет. Налоговые ставки для имущества, находящегося в городе и сельской местности, различаются, составляют, соответственно, 0,4 и 0,3 %
США	Налог на недвижимость	Устанавливается отдельными штатами на местном уровне
Швейцария	Налог на недвижимость	Устанавливается отдельными кантонами (штатами) на местном уровне
Япония	Налог на недвижимость	Уплачивается юридическими и физическими лицами по единой фиксированной ставке 1,4 % от стоимости имущества. Переоценка объектов производится 1 раз в 3 года. Освобождаются от налогов новостройки

* Составлено автором на основе интернет-источников.

статочного много видов оценочных стандартов, разработанных исходя из положений налогового законодательства. Кроме того, вопросы этического характера для оценщиков часто стандартизируются по следующим позициям: условия найма оценщиков, анализ информации, форма заключения, подпись оценщика, условия ограничения, отзывы (рекомендации) об оценщике.

Вышеизложенное позволяет сделать вывод о том, что налоговая политика в сфере имущественного налогообложения определяется методами государственного регулирования экономического развития страны, ее отдельных регионов, а сфера управления налогооблагаемым имуществом является, как правило, прерогативой региональных и местных органов самоуправления.

Что касается отдельных проблем управления имуществом, то их решение многие исследователи находят в сфере правовых отношений. Так, например, советником Конституционного суда РФ по налоговым спорам М.Ю. Березиным рассмотрено более 500 обращений налогоплательщиков и подготовлено более 60 проектов судебных решений, характеристика которых содержится в его работе «Региональные и местные налоги: правовые проблемы и экономические ориентиры»⁶. Анализ содержания труда М.Ю. Березина позволил нам систематизировать основные вопросы по управлению имуществом и имущественному налогообложению, представить их следующими положениями:

1. Реализация установочных принципов в области имущественного налогообложения является прерогативой федерального законодателя, который наделен конституционными полномочиями по разработке, раскрытию и внедрению общефедеральных стандартов налогового регулирования. Автор стоит на позиции, что юридически общие принципы налогообложения, являющиеся предметом совместного ведения Российской Федерации и ее субъектов, должны быть выведены из совместного ведения в исключительное ведение РФ. Такой подход объясняется необходимостью предотвратить: негативные стремления при разработке налоговой системы на местном уровне, игнорирование общефедеральных интересов и территориальный сепаратизм. «Если каждый субъект РФ начнет по собственному усмотрению разрабатывать на своей территории новые, не предусмотренные федеральным законодательством налоги и специальные, отличающиеся от общефедеральных правила налогообложения», то самостоятельность субъектов станет основной причиной «приводящей к возникновению на региональном уровне препят-

ствий для свободного обращения товаров, работ и услуг в пределах территории страны».

2. Поскольку разработка экономико-правовых основ налогов и налогообложения отведена федеральному законодателю, то для единого толкования и применения правил налогообложения на территории всей страны и соблюдения интересов в региональных и местных органах власти следует все виды отношений разделить на три категории:

- первая основная категория налоговых отношений гарантирует единство налоговой системы и поэтому регулируется в полном объеме исключительно федеральным законодателем;
- вторая дополнительная категория налоговых отношений также регулируется федеральным законодателем, только в виде рамочных конструкций, что предоставляет органам законодательной (представительной) власти субъектов РФ и органам муниципальных образований определенную свободу действий в сфере налогообложения для обеспечения соответствия параметров региональных и местных налогов – динамически меняющимся особенностям развития территории;
- третья дополнительная категория налоговых отношений полностью находится в ведении региональных и местных органов власти.

3. «Формирование поэлементной структуры налога и определение содержания всех ее конструктивных элементов происходят на стадии установления налога, а не на стадии введения налога. На стадии установления налога в законе закрепляются все узловые элементы налоговой модели, тогда как при введении налога лишь конкретизируется содержание крайне незначительного числа элементов, рамочная конструкция которых уже установлена федеральным законом. Что касается процедуры введения налогов в действие, она является производной от процесса по установлению налогов». Автор считает недопустимым применения термина «изменение налога» в нормативных правовых актах субъектов РФ и муниципальных образованиях в сфере налогообложения, отмечая, что эти действия являются предметом ведения федерального законодателя.

4. Налогам в структуре налоговой системы М.Ю. Березин отводит по уровню, какое в структуре бюджетной системы занимает их первичный бюджет – получатель (т.е. бюджет, за которым установлен налог). Все последующие действия, т.е. после процесса разграничения налоговых доходов, относятся к процессу межбюджетного распределения собственных налоговых доходов. Этот процесс связан с вопросами бюд-

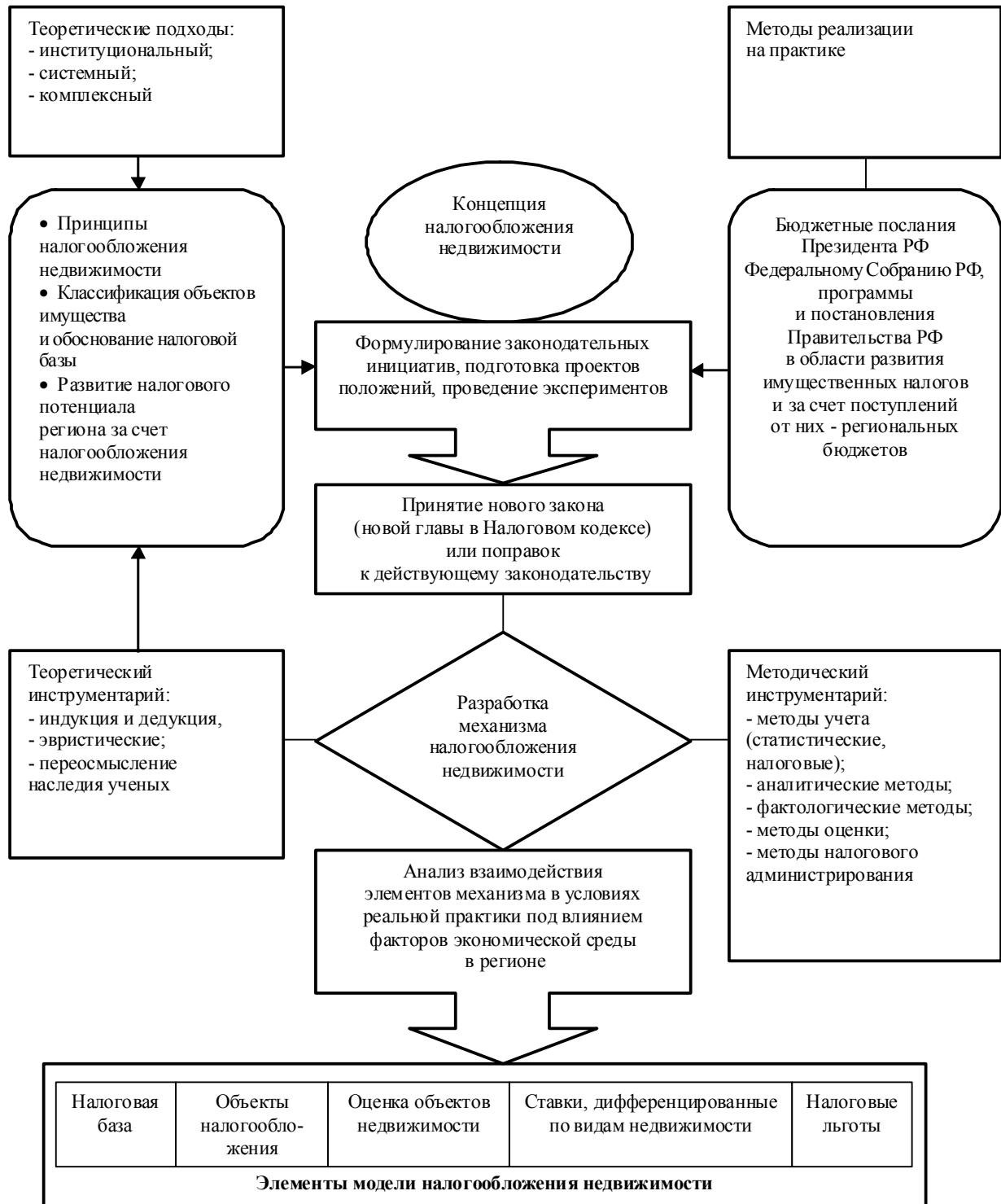


Рис. Логическая концептуальная модель налогообложения недвижимости

жетного выравнивания и повышения финансовой устойчивости бюджетов разных уровней.

Не продолжая перечень глубоко исследованных проблем М.Ю. Березиним⁷, отметим, что последнее положение имеет политическую и экономическую “окраску” проблемы укрепления региональных бюджетов за счет реформы иму-

щественного налогообложения и введения нового налога на недвижимость.

Предпосылки указанной реформы были заложены в середине 1990-х гг. В 1997 г. появился закон “О проведении эксперимента по налогообложению недвижимости в городах Великом Новгороде и Твери” (□ 110-ФЗ). Специалисты

считают, что эксперимент состоялся и цели его были достигнуты. Однако анализ экономической и специальной литературы свидетельствует, что доказательной базы этого эксперимента в полном объеме источники не содержат. Отчеты и предложения по результатам эксперимента не были опубликованы. В 2004 г. в Госдуму был внесен законопроект, предусматривающий введение местного налога на недвижимое имущество физических лиц. В Налоговый кодекс до настоящего времени не внесены положения, которые бы регулировали взимание налога на недвижимое имущество у физических лиц в соответствии с требованиями законопроекта. В основных направлениях налоговой политики на 2010-й и на плановый период 2011-го и 2012 гг. тоже присутствует положение о необходимости введения налога на недвижимость. Министерство финансов в этой связи подготовило график работ по принятию соответствующей главы Налогового кодекса РФ, регулирующей налогообложение недвижимости. Этим графиком было предусмотрено⁸:

- разработка и принятие нормативных правовых актов в связи с вступлением в силу федерального закона “О государственном кадастре недвижимости” (2008-2012 гг.);
- принятие изменений в федеральный закон “Об оценочной деятельности в Российской Федерации”;
- разработка нормативных правовых актов в целях реализации положений федерального закона “Об оценочной деятельности в Российской Федерации” (2008-2009 гг.);
- информационное наполнение кадастра объектов недвижимости, в том числе перенос сведений из государственного земельного кадастра и данных БТИ (2008-2012 гг.);
- определение эффективной налоговой ставки и налоговых льгот для исчисления местного налога на недвижимость и подготовка поправок

Правительства РФ к проекту федерального закона № 51763-4 “О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации (2010 год)”.

В сложившейся ситуации можно отметить, что предусмотренным графиком работ все еще не созданы условия для регулирования налогообложения недвижимости. Очевидно, научная обоснованность проблемы требует более глубокого изучения. Изложенные подходы использованы нами для построения концептуальной модели налогообложения недвижимости (см. рисунок).

Основным элементом модели является теоретический и методический инструментарий, позволяющий создать механизм налогообложения недвижимости на научной основе и обосновать взаимодействие элементов модели реализуемой на практике под влиянием факторов экономической среды в конкретном регионе.

¹ Налоговая политика. Теория и практика: учеб. для магистрантов, обучающихся по спец. “Финансы и кредит”, “Бухгалтерский учет, анализ и аудит”, “Мировая экономика” / И.А. Майбуров [и др.]; под ред. И.А. Майбурова. М., 2010. С. 37.

² Там же. С. 36.

³ Смирнов Д.А. Направления развития налогообложения объектов имущества в России. М., 2009.

⁴ Мишустин М.В. Информационно-технологические основы администрирования имущественных налогов: монография. М., 2007.

⁵ Бобошко Н.М. Оценка и контроль в системе имущественного налогообложения: теория и методология: монография. Йошкар-Ола, 2011.

⁶ Березин М.Ю. Региональные и местные налоги: правовые проблемы и экономические ориентиры. М., 2006.

⁷ Там же.

⁸ Казанцев Д. “Недвижимый” налог // ЭЖ-Юрист. 2010. № 21. Доступ из справ.-правовой системы “КонсультантПлюс”.

Поступила в редакцию 06.11.2011 г.