Смирнов Денис Александрович. Система имущественного налогообложения в Российской Федерации : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 : Москва, 2003 236 c. РГБ ОД, 61:03-8/2707-3

**Содержание к диссертации**

Введение

Глава 1. Место и роль имущественных налогов в налоговой системе 11

1.1. Экономические и правовые основы налогообложения имущества 11

1.2. Современная система налогообложения имущества и тенденции ее развития в РФ 27

Глава 2. Современное состояние имущественного налогообложения в России 43

2.1. Налог на имущество организаций: практика налогообложения и недостатки современного механизма исчисления 43

2.1.1. Проблемные вопросы в налогообложении имущества организаций 43

2.1.2. Концептуальные подходы к реформированию налоговой базы 57

2.2. Актуальные аспекты развития механизма налогообложения имущества физических лиц 64

2.2.1. Имущество физических лиц в налоговых отношениях 64

2.2.2. Имущество, переходящее в порядке наследования или дарения в системе имущественного налогообложения 76

2.2.3.Транспортное средство как объект имущественного налогообложения 82

2.3. Оценка и учет как необходимые звенья механизма налогообложения объектов имущества 91

Глава 3. Направления совершенствования системы имущественного налогообложения в России 118

3.1. Налоги на имущество в Налоговом Кодексе - варианты развития и возможности совершенствования 118

3.1.1. Варианты развития налога на имущество организаций 120

3.1.2. Реформирование налогообложения имущества физических лиц 133

3.1.3. Рационализация налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения 139

3.1.4.Транспортный налог как единый платеж на владение транспортными средствами 143

3.2. Налогообложение недвижимости в свете реформирования системы налогообложения имущества 147

Заключение

Список нормативно-правовых актов

Список литературы

Приложения

**Введение к работе**

**Актуальность темы исследования.**Современная налоговая система -сложный и многогранный механизм, решающий важнейшие общегосударственные задачи, регулирующий развитие экономики страны, деятельность отдельных субъектов хозяйствования и граждан. Формирование новой налоговой системы России, начавшееся в 1998 году, было предопределено всем ходом развития экономических отношений в стране, несовершенством прежней налоговой системы и политикой руководства страны, направленной на либерализацию экономики.

Федеративное устройство российского государства подразумевает хозяйственную самостоятельность и относительную экономическую независимость региональных и местных органов власти, требующее формирования собственных источников дохода. Основным методом формирования таких источников являются региональные и местные налоги.

Налоги на имущество, обладая достоинствами прямых налогов, имеют большой регулирующий и фискальный потенциал, поступления от них могут стать основой формирования региональных и местных бюджетов.

Имущество является одним из наиболее стабильных объектов налогообложения по сравнению с другими объектами (доход, добавленная стоимость), обложение имущества стимулируют более эффективное его использование; его труднее скрыть от налогообложения. При этом применение имущественных налогов именно на региональном и местном уровне способно в значительной степени повысить основные функции налогов - фискальную, регулирующую и контрольную. Наконец, налогообложение имущества является естественным дополнением подоходного налогообложения, включая в объекты обложения капитализированный доход, созданный в прошлые периоды времени.

Имущественные налоги являются составной частью налоговой системы большинства стран мира, занимая достаточно весомое место в общегосударственных доходах, являясь основой местных (региональных) бюджетов многих государств.

Однако, в российской практике налицо недооценка роли и значения регулирующей и фискальной составляющей имущественных налогов. Во многом это обусловлено относительно невысокой долей данных налогов в консолидированном и региональных бюджетах, а также меньшим влиянием на налоговую нагрузку

**5**организаций и граждан, по сравнению с такими налогами как налог на прибыль, НДС, налог на доходы.

Нельзя не отметить недостаточную теоретическую и методологическую разработанность проблем имущественного налогообложения. Так, в экономической литературе отсутствует единство в вопросе отнесения тех или иных объектов к имуществу, нет четких критериев, на основе которых возможно определить какие виды имущества должны относиться к объектам имущественного налогообложения, а также не определен состав платежей, которые можно отнести к имущественному налогообложению.

Действующий в настоящее время в России порядок налогообложения имущества организаций подвергается серьезной критике, поскольку включение в налоговую базу таких элементов как запасы и затраты не отражают экономической сущности имущественного налогообложения. Обложение основных средств по остаточной стоимости не поощряет инвестиции в производственный основной капитал, скорее подавляет стремление хозяйствующих субъектов обновлять мощности, поскольку введение в действие новых средств труда означает мгновенное обложение авансированной в них стоимости высоким имущественным налогом.

Использование в качестве налоговой базы по налогу на имущество физических лиц инвентаризационной стоимости, сложность и многообразие системы льгот, несовершенство процедур расчета и порядка уплаты по налогу, приводят к снижению собираемости, создают сложности при взаимоотношениях налогоплательщиков и налоговых органов.

Обложение транспортных средств осуществляется в рамках двух налогов -налога на имущество физических лиц и налога с владельцев транспортных средств, причем эффективность налогообложения этих объектов имущества остается достаточно низкой.

Одной из наиболее острых проблем, стоящих перед имущественным налогообложением является вопрос оперативного и достоверного учета и оценки объектов имущества, подлежащих налогообложению. В настоящее время российская оценочная практика выработала множество методов оценки, однако их использование в налоговой практике ограничено. Как отмечается в литературе, необходимо не только перейти от оценки имущества, проводимой органами

**6**технической инвентаризации, но в первую очередь решить вопрос о совместной или раздельной оценке и раздельном или совместном налогообложении двух составляющих недвижимости - земли и имущества, и на этой основе создать единую всероссийскую базу имущественных объектов (кадастр имущества), учитывающих как объекты имущества, так и их владельцев.

Реформирование налоговой системы и применение налогового учета для целей  
обложения по налогу на прибыль организаций ставит вопрос об учете имущества на  
новый уровень. По сути, это означает ведение двух параллельных видов учета -  
бухгалтерского (финансового) и налогового, причем основная проблема заключается  
в одновременном учете отдельных объектов имущества для целей налогообложения  
как на основе бухгалтерского, так и на основе налогового учета. Существенная  
разница двух видов учета серьезно усложняет процедуру расчета стоимости  
основного средства, приводя к нестыковкам в суммах начисленной амортизации и  
размеру остаточной стоимости амортизируемого имущества, снижает

эффективность механизма налогообложения имущества организаций.

Проекты глав Налогового Кодекса Российской Федерации (НК РФ) значительно меняют состав объектов обложения в налогах на имущество (как физических лиц, так и организаций), механизм исчисления, порядок уплаты и условия предоставления льгот по налогам, делая невозможным четкое планирование доходов бюджетов, создавая дополнительные сложности в оценке воздействия имущественных налогов на отдельные категории налогоплательщиков.

Часть первая НК РФ предусмотрела возможность применения различных вариантов налогообложения имущества. Введение нового налога - налога на недвижимость - также вносит значительные коррективы в состав и структуру региональных и местных налогов и налоговых доходов, внося неопределенность в процедуру взимания, возможности регулирования и фискальный потенциал данного платежа. Яркое подтверждение сложности и неопределенности при взимании нового платежа - эксперимент по налогообложению недвижимости, проводимый в Твери и Великом Новгороде.

Вопросы теории и практики обложения имущественных объектов остаются достаточно острыми и требуют своего скорейшего решения. Анализ действующего механизма взимания имущественных налогов, а также общая концепция развития

налоговой системы России должны послужить основой формирования эффективной, взаимоувязанной и относительно стабильной системы налогообложения объектов имущества.

**Целью исследования**является разработка и научное обоснование рекомендаций по совершенствованию имущественного налогообложения в Российской Федерации.

Цель исследования определила необходимость постановки и решения следующих **задач:**

рассмотреть теоретические и методологические основы имущественного налогообложения и проанализировать роль и значение имущественных налогов в налоговой системе государства;

проанализировать существующие в мировой практике налоговые платежи на имущество с позиции практики налогообложения и взаимосвязи с другими налогами;

рассмотреть действующую систему налогообложения имущества в России, ее особенности, недостатки и возможности их устранения;

проанализировать влияние двух важнейших составляющих механизма налогообложения имущества - оценки и учета имущества - на формирование налоговой базы и разработать предложения по совершенствованию этих составляющих;

рассмотреть перспективы развития имущественных налогов и разработать предложения по совершенствованию имущественного налогообложения с позиций сочетания фискальной и регулирующей его составляющей, а также влияния на налоговое бремя отдельных категорий налогоплательщиков;

исследовать возможные результаты реформирования налогов на имущество физических лиц и организаций;

проанализировать результаты эксперимента по налогообложению  
недвижимости, проводящегося в городах Великий Новгород и Тверь с  
позиции возможного реформирования системы имущественного  
налогообложения, рассмотрев последствия перехода к единому налогу на  
недвижимость.

**Объектом диссертационного исследования**является совокупность имущественных налогов и элементы налогов на имущество в России.

**Предметом исследования**являются отношения по поводу имущественного налогообложения.

**Теоретические и методологические основы исследования.**Рассмотрению теоретических и практических вопросов налогообложения имущества уделялось внимание еще в трудах А. Смита и Д. Риккардо, где исследовались вопросы правомерности обложения богатства и имущества и общей теоретической проработки такого обложения. В настоящее время вопросы налогообложения имущества и операций, связанных с ним, а также вопросы методологии учета и оценки имущества, как процессы, непосредственно взаимосвязанные с налогообложением, можно встретить в трудах С.В Барулина, А.З. Дадашева, В.Р. Захарьина, Н.В. Калининой, Н.И. Малис, В.В. Остапенко, Л.П. Павловой, В.Г. Панскова, А.В. Перова, В.В. Поколодина, О.В. Скворцова, А.В. Сорокина, М.А. Федотовой, Д.Г. Черника, Дж. К. Эккерта и некоторых других ученых и практиков.

Методологической основой проведенного исследования является конкретное приложение теории научного познания к проблемам функционирования имущественного налогообложения в России. При проведении исследования использовались статистическая информация и практические материалы федеральных и территориальных налоговых органов (в частности, Тамбовского управления МНС), данные о ходе и предварительных результатах эксперимента по налогообложению недвижимости в городах Великий Новгород и Тверь, а также нормативно-правовая база, материалы монографий, периодических изданий и статистических сборников.

Для обобщения зарубежной и российской практики налогообложения имущества, перспектив развития системы имущественного налогообложения применялись методы статистической обработки данных, методы сопоставления, использовались сравнительный анализ и синтез.

Диссертационная работа выполнена в соответствии с п. 2.9 Паспорта специальностей ВАК (специальность 08.00.10 Финансы, денежное обращение и кредит).

**Научная новизна**исследования заключается в формировании целостной методологии и методического аппарата имущественного налогообложения.

Научную новизну содержат следующие элементы:

на основе обобщения существующих дефиниций «имущество» разработана  
система критериев, при соблюдении которых те или иные виды имущества  
относятся к объектам имущественного налогообложения;

разграничены термины «имущественное налогообложение» и «налогообложение имущества», рассматриваемые в экономической литературе в качестве синонимов, дана авторская трактовка их сущности;

разработан и теоретически обоснован алгоритм расчета, а также осуществлен прогноз изменения налоговой базы по налогу на имущество организаций при сокращении состава объектов обложения, которое предусмотрено проектом главы Налогового кодекса РФ «Налог на имущество организаций».

в отличие от действующей практики налогообложения имущества организаций, разработан и обоснован авторский вариант алгоритма расчета налога, в основу которого положено использование первоначальной (восстановительной) стоимости имущества, базовой ставки налога и системы поправочных коэффициентов, рассчитанных в зависимости от рентабельности отрасли; обоснована возможность использования дополнительной дифференциации ставок в зависимости от типа (вида) имущества;

предложен порядок расчета и уплаты налога на имущество физических лиц, принципиальным отличием которого от ныне действующего является применение в качестве налоговой базы суммарной оценочной стоимости всего имущества, принадлежащего физическому лицу, а также более равномерное распределение сроков уплаты налога и поступления их в бюджет;

исходя из результатов первых этапов эксперимента по налогообложению  
недвижимости, проводимого в Великом Новгороде и Твери, выявлены  
недостатки отдельных методических положений, сложности и недоработки  
практики взимания налога в рамках этого эксперимента, условия его  
дальнейшего проведения.

**Практическая значимость**проведенного исследования заключается в ориентации положений, выводов и рекомендаций диссертации на широкое использование при совершенствовании механизма исчисления и уплаты отдельных налогов на имущество, оптимизации их взаимодействия.

Рекомендации по реформированию и оптимизации порядка исчисления и процедуры уплаты налогов на имущество организаций и физических лиц могут быть

**10**использованы федеральными законодательными и исполнительными органами России при разработке глав Налогового кодекса, регулирующих налогообложение имущества, а также субъектами Российской Федерации и органами местного самоуправления при принятии региональных законов и местных нормативно-правовых актов о налогах на имущество.

Предложенный механизм налогообложения имущества организаций, а также механизм налогообложения имущества физических лиц способствуют повышению регулирующей составляющей налога, не приводя к резкому сокращению поступлений от данных платежей в бюджет.

**Апробация и внедрение результатов исследования.**

Рекомендации по оптимизации действующего механизма налогообложения имущества организаций и физических лиц, упрощению взаимодействия налогоплательщика и налоговых органов при исчислении и взимании налога с владельцев транспортных средств, были использованы в работе Управления МНС РФ по Тамбовской области.

Положения диссертации были апробированы на Экономическом форуме Центрального Федерального округа «Региональная инвестиционная политика: от эксперимента к практике», проходившем в г. Тамбове 23-24 октября 2001 г. и VI Межрегиональной научной конференции «Молодежь и экономика», проходившей в г. Ярославль 17-18 апреля 2002г.

Научные результаты диссертационного исследования также используются в учебном процессе кафедрой «Налоги и налогообложение» Финансовой академии при Правительстве Российской Федерации при чтении лекций и проведении семинарских занятий по дисциплинам: «Налоги и налогообложение», «Региональные и местные налоги», «Налоги с юридических лиц».

**Публикации.**По теме диссертации опубликовано 8 статей общим объемом 4,0 п.л. (весь объем авторский).

## Экономические и правовые основы налогообложения имущества

Глубокое и всестороннее рассмотрение сущности имущественного налогообложения и налогов на имущество требует раскрытия содержания таких понятий как «налог», «имущество», «прямое налогообложение».

Налоги на имущество были одной из первых форм изъятия средств в виде обязательных платежей. Причин тому было несколько. Главная из них состояла в том, что в данный период времени имущество (движимое и недвижимое, в том числе и земля) было единственным объектом, который мог подвергнуться воздействию со стороны государства. Ведь неразвитость товарно-денежных отношений и превалирование товарообменных сделок приводило к тому, что таких экономических категорий как прибыль, добавленная стоимость не существовало. Отсутствие коллективного производства как постоянной производственной структуры делал возможным обложение только граждан и исключительно их реального имущества. При этом под имуществом понималось не только недвижимое имущество, но и скот, рабы, золото и т.п. В древневавилонском государстве, где впервые, еще в первой половине XIII века до н.э., взимание имущественных налогов было закреплено юридически (хотя тогда они носили характер податей), они представляли собой обязательные платежи с имущества и уплачивались в натуральной или денежной форме (золотом). Эти подати платили в царскую казну и казну местной знати. Размер подати, как правило составлял 10% всего имущества. Подати платили свободные землевладельцы и ремесленники. Таким образом, субъектом податей были физические лица, а объектами материальные объекты.

Данные налоги не утратили своего фискального и регулирующего значения и в настоящее время, занимая важное место в большинстве налоговых систем развитых и развивающихся стран. При этом важно отметить, что в современной экономической терминологии нет единого определения понятия «имущество», «имущественные налоги», нет его и в правовых документах, призванных определять экономические взаимоотношения в области налогообложения.

Так, в соответствии с одним из определений, имущество - совокупность, юридических отношений личности (субъекта прав), могущая быть оцененной на деньги. Сюда входят: 1) вещи и недвижимость, живой и мертвый инвентарь и т.п. 2)обязательства как в смысле требований, так и обязанностей, наличные и долговые имущества, права литературной, художественной и музыкальной собственности, права на изобретения и привилегии, права участия, сервитутные права, концессионные права, векселя, ценные бумаги, контракты и т.п. 1

Имущество - объекты окружающего мира, обладающие полезностью и находящиеся в чьей-либо собственности .

Универсальная энциклопедия дает следующее определение: имущество -материальный объект гражданских прав, прежде всего, права собственности, а также совокупность имущественных прав (актив) или имущественных прав и обязанностей (актив и пассив), принадлежащих определенному лицу.3

В экономическом словаре под имуществом также понимается вещь или совокупность вещей, например предмет купли-продажи, имущественного найма или поставки.

## Налог на имущество организаций: практика налогообложения и недостатки современного механизма исчисления

Правовой основой введения налога на имущество предприятий, стал принятый 13 декабря 1991г. Закон РФ № 2030-1 "О налоге на имущество предприятий". В соответствии с этим законом была издана также Инструкция Госналогслужбы России от 16 марта 1992 г. № 7 «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на имущество предприятий».

В дальнейшем эти законодательные акты изменялись и дорабатывались, стремясь адекватно реагировать на экономические преобразования и развитие всей законодательной базы, в том числе и по налогам. Внесено более 17 изменений и дополнений в закон № 2030-1, вышла новая переработанная инструкция Госналогслужбы России от 08.06.96 г. № 33 "О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на имущество предприятий", в которую также внесены изменения и дополнения. Однако при всех положительных моментах проведенных изменений остается множество нерешенных вопросов и сложностей, главными из которых являются вопросы экономического характера и юридические недоработки.

Одной из таких юридических недоработок является вопрос о признании налогоплательщиком по налогу на имущество. Само название данного закона, на наш взгляд, во многом противоречит его внутреннему содержанию, поскольку согласно названию закона плательщиком налога на имущество предприятий должны быть исключительно предприятия, однако статья 1 расширяет круг налогоплательщиков. В ней установлено, что плательщиками налога на имущество предприятий являются предприятия, учреждения (включая банки и другие кредитные организации) и организации, в том числе с иностранными инвестициями, филиалы и другие аналогичные подразделения указанных предприятий, учреждений и организаций, имеющие отдельный баланс и расчетный (текущий) счет, а также компании, фирмы любые другие организации, образованные в соответствии с законодательством иностранных государств. В связи с этим, необходимо изменить название данного налога либо заменой слова «предприятие» на «организацию», либо добавлением последнего термина в название.

В отношении филиалов и других обособленных подразделений как плательщиков по налогу на имущество организаций необходимо отметить следующее: в соответствии с Гражданским Кодексом Российской Федерации обособленные подразделения юридического лица, расположенные вне места его нахождения и осуществляющие все его функции или их часть, не являются юридическими лицами, а создаются в соответствии с учредительными документами юридического лица и действуют на основании утвержденных им положений, других учредительных документов юридического лица, определяющих его учетную политику. Эти структурные подразделения наделяются частью имущества юридического лица.

Налоговым Кодексом Российской Федерации17 установлено, что обособленным подразделением организации признается любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места (т.е. если рабочее место создается на срок более одного месяца). Таким образом, составная часть организации признается обособленным подразделением организации при наличии оборудованных стационарных рабочих мест по месту нахождения такого подразделения. При этом обособленное подразделение организации считается созданным у той организации, под контролем которой находится рабочее место, то есть работник которой находиться на данном рабочем месте18.

## Налоги на имущество в Налоговом Кодексе - варианты развития и возможности совершенствования

В настоящее время в качестве вариантов Главы НК «Налог на имущество организаций» выдвинуты 2 проекта - проект главы 44 НК, внесенный Правительством РФ письмом № 054ІП-ШЗ от 31.01.98 г., а также проект главы 28 НК, внесенный депутатом Государственной Думы О.Г. Дмитриевой 09.10.01 г. Тексты проектов как существенно отличаются друг от друга и значительно меняют действующий в настоящее время порядок налогообложения имущества предприятий и организаций.

Различия с существующим порядком затронули практически все элементы налога. Так плательщиками налога на имущество в соответствии с проектом Главы 28 являются все предприятия независимо от формы собственности, места регистрации. Не имеет значение, созданы ли организации в соответствии с законодательством иностранных государств или в соответствии с российским законодательством. Особый акцент делается лишь на балансодержателях муниципального или государственного имущества (которые также являются налогоплательщиками) и имущества, переданного в доверительное управление (обязанности уплаты возлагаются на учредителя управления). В правительственном проекте речь идет об организациях, имеющих объект налогообложения, предусмотренный данной главой.

Наиболее существенные изменения коснулись объекта обложения. Так, согласно проектам главы НК, объектами обложения налогом на имущество становятся исключительно здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника и оргтехника, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности и иные объекты, относящиеся к основным средствам; капитализируемые затраты; затраты на строительство или приобретение объектов основных средств.

Причем, в Правительственном варианте налога на имущество, в качестве объекта обложения было предусмотрено все амортизируемое имущество (т.е. основные средства, нематериальные активы, капитализируемые затраты) и делалась ссылка на статьи главы 25 Части 2 НК. Проектом же Главы 28 не предусмотрено отнесение нематериальных активов к налоговой базе по налогу на имущество организаций.

Приведенный в Главе 28 Налогового Кодекса состав объектов обложения и проведенный на его основе расчет позволил сделать вывод, что предлагаемый в качестве проекта состав объектов обложения и порядок расчета налога, приведет к существенному сокращению размера налоговой базы и, следовательно, к сокращению сумм налога на имущество организаций, поступления от которого занимают значительную долю в региональном и местном бюджетах33.

Возможным выходом из данной ситуации может быть дифференциация имущества, а также определение оптимальных ставок налога.

Определение оптимальной ставки налогообложения по любому налогу - одна из важнейших задач, стоящих перед законодателем. И применение единой ставки налога на имущество - одна из наиболее дискутируемых проблем. Вопросу рационализации ставки налога на имущество организации уделяли внимание А. Цыгичко, О.В. Скворцов, В.В. Остапенко, Н.И. Малис, С.В Барулин, Р.Г. Гаджиев и др.

Сохранение пропорциональной системы налогообложения имущества не способствует равномерному распределению нагрузки по данному налогу между организациями различных видов деятельности. Производственный процесс требует разной технической оснащенности в зависимости от отраслевых особенностей (длительности производственного цикла, фондоемкости).