



УДК 94(47).08

ПРАВИТЕЛЬСТВЕННЫЕ ПРОЕКТЫ РЕФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РОССИИ И ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКИЕ ОРГАНИЗАЦИИ ВО ВТОРОЙ ПОЛОВИНЕ XIX ВЕКА

А.Н. МОШКИН*Белгородский государственный
национальный университет**e-mail: moshkin@bsu.edu.ru*

Статья посвящена изучению истории разработки правительством пореформенной России торгово-промышленного налогообложения в 80-90-е годы XIX века, участию предпринимательских организаций в обсуждении предлагаемых проектов налогового законодательства.

Ключевые слова: пореформенная Россия, предприниматели, правительство, торгово-промышленное налоговое обложение, подоходный налог.

Стабильная и хорошо действующая налоговая система является особенно важной для успешного развития предпринимательства. Действующая в современной России система налогообложения подвергается жесткой критике со стороны предпринимателей, и многие из них считают ее основным препятствием на пути развития бизнеса в стране.

В связи с происходящими на современном этапе процессами формирования и развития рыночных отношений особую значимость представляет вопрос о правовом регулировании налогообложения данного вида деятельности. Равномерное распределение бремени налогообложения на хозяйствующие субъекты с учетом общепринятых экономических принципов является наиболее важной задачей современности, так как от этого зависит дальнейшее развитие предпринимательства в России в целом и малого бизнеса в частности.

Если обратиться к истории налогообложения в России, можно оценить степень влияния последнего на становление предпринимательства. Основными этапами развития законодательства по налогообложению предпринимательской деятельности в дореволюционной России являются периоды, связанные с развитием торговой и иной промысловой деятельностью.

Отечественное налоговое законодательство XVIII - первой половины XIX вв. представляет собой, прежде всего, сословное, регламентирующее статус лиц, занимающихся торговой и промышленной деятельностью. Кроме сословного законодательства, порядок налогообложения предпринимательской деятельности регулировался актами таможенного, торгового, промышленного, позднее — банковского, акционерного и иного промыслового законодательства. Предпринимательство в том виде, в котором существует представление о нем в настоящее время, в России сформировалось к XVIII в. после проведения экономических преобразований Петром I. Политика последнего была направлена на поддержание развития торговли и промышленности. Торговая и промышленная деятельность относилась к категории промышленной, к которой впоследствии стала относиться также кредитно-банковская. Основой указанных видов деятельности являлось движение капитала. В целях его увеличения. На этом основании можно сделать вывод о том, что в дореволюционной России понятие «промысловая деятельность» имело такой же смысл, как «предпринимательская деятельность» в настоящий период.

С 1721 г. была установлена система налогообложения в виде частных промысловых сборов и купеческой подушной подати. С 1775 по 1824 г. действовала система гильдейских сборов с объявленных капиталов. С 1824 до 1863-1865 гг. закрепляется сословная патентная система обложения торговли и промыслов. Прямые налоги с промышленности и торговли, которые в соответствии с законами 1863-1865 гг. должны были уплачиваться непосредственно предпринимателями, наоборот, никак не могли быть отнесены к числу главных статей государственных доходов. В 1880-х гг. они составляли в среднем лишь 3 % к общей сумме этих доходов¹. К ним примыкал акцизный патентный сбор - сбор за право

¹ Шепелев Л.Е. Царизм и буржуазия во второй половине XIX в. Л., 1982. С.172.



содержания заведений и предприятий, обложенных акцизом. Закон подравнивал акцизные патенты к билетам на торговые и промышленные заведения.

В 1884 г. Государственный совет отмечал, что «при существующем обложении земель и других недвижимых имуществ... торговля и промышленность... по справедливости должны считаться в положении сравнительно менее обременительном»². Но, хотя Министерство финансов постоянно изыскивало новые источники поступления налогов, к прямому обложению промышленности оно обращалось с крайней осторожностью, лишь тогда, когда существовала твердая уверенность в возможности взимания налога без ущерба для промышленности и торговли в соответствии с достигнутым ими уровнем развития. Министр финансов Н.Х. Бунге считал, что такая возможность в 1880-х гг. имелась. Использовать ее было необходимо ввиду финансовых трудностей того времени.

Задача, однако, заключалась не только в усилении государственных доходов, но и в более строгом проведении принципа пропорциональности торгово-промышленного обложения. Поскольку налог мог существенно влиять на конкурентоспособность предприятий, было желательно достичь большей справедливости налогообложения в соответствии с действительными размерами и экономическим положением предприятий. В своей записке 1880 г. Н.Х. Бунге предлагал, в частности, установить налог с прибыли от разного рода предприятий, поскольку многие из предпринимателей, уплачивая одну и ту же гильдейскую подать, получают доходы и «в несколько тысяч, и в целые миллионы рублей», а также с процентов от ценных бумаг и банковских вкладов³. Для осуществления подобных мер Министерство финансов должно было иметь точную информацию о деятельности и доходности этих предприятий, а это составляло коммерческую тайну.

Стремясь компенсировать сокращение государственных доходов вследствие упразднения соляного налога и проведенной им самим отмены подушной подати. Бунге в 1882 г. дал указание о разработке законопроекта, предусматривавшего, в частности, обложение чистой прибыли всех крупных торговых и промышленных предприятий в размере 3 %.

Подготовленный в Министерстве финансов проект был передан на заключение предпринимательских организаций. Большинство из них высказалось против такого сбора. Возражение вызвала не столько величина нового налога, сколько его подоходный характер и конкретные правила исчисления. А между тем именно постепенный переход к подоходному налогу и был поставлен в качестве задачи в записке Н.Х. Бунге 1880 г.⁴

Биржевые комитеты указывали на нежелательность обложения торговли и промышленности подоходным налогом в то время, когда другие виды доходов не будут подлежать аналогичному обложению. Опасения возбуждала и обременительность для казны порядка взимания нового налога.

Со своей стороны Государственный совет, остановившись на подробном обсуждении предложения Бунге, признал, что обложение торговли и промышленности процентным сбором из чистого дохода представляется несвоевременным. По мнению Государственного совета, в общей системе обложения подоходному налогу должно быть всегда отведено последнее место. Удобным для его установления моментом следует признать то время, когда другими видами налогов будет исчерпана возможность получения необходимых государственных средств и тогда возникнет необходимость обратиться к дополнительному средству. Поэтому подоходный налог должен быть налогом всеобщим, так оказать завершающим все здание податной системы. По мнению Государственного совета, потребность в подоходном налоге появится, а пока следует совершенствовать существующие налоги⁵.

Не утвердив представленный министром проект о процентном сборе со значительных торговых и промышленных предприятий. Государственный совет предоставил министру финансов право разработать и внести на рассмотрение в законодательном порядке предложения о дополнительном обложении торговли и промышленности сборами, для взимания которых не было бы необходимости обращаться к исчислению дохода

² Российский государственный исторический архив (далее РГИА). Ф.1152. Оп.ХІІ, 1898 г. Д.188. Л.461.

³ Государственный архив Российской Федерации (далее ГА РФ). Ф.678. Оп.І. Д.673. Л.19.

⁴ Там же.

⁵ Министерство финансов. 1802-1902. Ч.2. СПб., 1902. С.142-143.



предприятий⁶. Н.Х.Бунге был вынужден считаться с мнением предпринимательских организаций и, тем более, Государственного совета, и обратиться к поискам другого решения проблемы.

Приступив к разработке предложений, Бунге признал необходимым установить дополнительные сборы в двух видах: процентного и раскладочного налогов. Эти предложения, рассмотренные биржевыми комитетами, Советом торговли и мануфактур, IX съездом горнопромышленников Юга России, Обществом для содействия русской промышленности и торговле, Государственным советом и исправленные последним, были утверждены Александром III 15 января 1885 г.

По этому закону с торговых и промышленных предприятий были установлены два вида дополнительных сборов: процентный, в размере 3 % от чистой прибыли за истекший год - с акционерных обществ, товариществ на паях и других предприятий, обязанных публиковать отчеты о своих операциях или представлять таковые на утверждение по принадлежности; и раскладочный - со всех прочих торговых и промышленных предприятий, уплачивавших гильдейские пошлины, за исключением принадлежащих частным лицам фабрик и заводов, уплачивавших установленные акцизные сборы в пользу казны. Размер раскладочного сбора примерно равнялся процентному. Общая сумма раскладочного сбора определялась для каждой губернии в законодательном порядке сроком на 3 года и затем ежегодно разверстывалась между уездами в соответствии со степенью развития в каждом из них торговли и промышленности, а в пределах уезда - между торговыми и промышленными предприятиями в соответствии с их предполагаемыми прибылями⁷.

Закон 1884 г. содержал целый ряд облегчений и льгот предприятиям, которые сохранились по свидетельствам мелочного торгова. Цена некоторых из них была понижена, они освобождались от выборки особых билетов по числу имевшихся у них входов, расширено их право участвовать в подрядах. Свидетельства на мещанские промыслы отменялись. Вместе с тем, вводились особые промысловые свидетельства трех разрядов: «на фабричные, заводские и ремесленные заведения, действующие ручной работой без машин и снарядов, приводимых в движение паром или водой, имеющие не более 16 работников», стоимостью от 3 до 30 руб. Сбор в пользу земств и городов был определен в размерах не более 15 % цены гильдейских свидетельств и не более 10 % цены всех прочих документов⁸. Поскольку исчисление велось теперь с полной цены документов, размер сбора возрастал.

Введение 3 % сбора по закону 15 января 1885 г. потребовало установления обязательного представления акционерными компаниями ежегодных балансов и даже их публикации. Незыблемость коммерческой тайны оказывалась тем самым поколебленной.

В том же 1885 г. был установлен 5 % сбор с доходов от денежных капиталов, т.е. от капиталов, находящихся в кредитных учреждениях, и с доходов от процентных бумаг⁹.

Кратковременный опыт применения закона 15 января 1885 г. сказал на необходимость изменений некоторых его положений. Предложения министра финансов И.А. Вышнеградского, рассмотренные в законодательном порядке, были утверждены Александром III 21 декабря 1887 г.

В дополнение к указанным выше законам, министром финансов 28 июня 1885 г. и 24 февраля 1888 г. были утверждены и опубликованы через Правительствующий Сенат инструкции о порядке обложения торговых и промышленных предприятий дополнительным сбором. В последней из указанных инструкций устанавливался порядок учета прибылей, причем подробно перечислено, какие издержки и отчисления подлежат исключению из валового дохода для определения подлежащей обложению дополнительным процентным сбором чистой прибыли.

Поскольку с 1884 г. торговые дома должны были выбирать помимо свидетельств 1-й гильдии для главы дома несколько свидетельств 2-й гильдии для прочих компаньонов, акционерные предприятия, являвшиеся, как правило, крупными предприятиями, оказывались в более выгодном положении, так как должны были выбирать лишь по од-

⁶ Министерство финансов. 1802-1902. Ч.2. СПб., 1902. С.143.

⁷ Там же. С.144.

⁸ Рудченко И.Я. Исторический очерк обложения торговли и промыслов в России. СПб., 1893. С.240-256.

⁹ Там же.



ному свидетельству 1-й гильдии. Поэтому законом 19 мая 1887 г. сбор за гильдейские свидетельства акционерных компаний был повышен с 565 до 1200 руб. Кроме того, с 18 января к платежу дополнительного раскладочного сбора были привлечены негильдейские предприятия, содержащиеся по свидетельствам на мелочной торговле и промысловым 1-го и 2-го разрядов, а также по промысловым свидетельствам 3-го разряда, если, независимо от этих последних предприятие обязано выборкой билетов мелочного торгова¹⁰.

В указанных налоговых реформах Н.Х. Бунге видел фактическое введение одной из составных частей будущего подоходного налога, к которому, как он полагал, придется обратиться при первой крайней финансовой нужде в усилении податной тяжести¹¹.

Следует отметить, что новый налог посягал лишь на незначительную часть прибылей российских промышленников и торговцев. В общей сложности эти налоги занимали весьма скромное место в доходной части государственного бюджета. Например, в 1895 г. они давали всего 3,2 % общих поступлений, хотя сами торгово-промышленные доходы составляли 45 % национального дохода¹².

С 1893 г., по закону 21 декабря 1892 г., для устранения дефицита по государственной росписи, было усилено дополнительное обложение гильдейских предприятий процентным и раскладочным сборами. Взимавшийся в размере 3 % с чистой прибыли акционерных предприятий дополнительный процентный сбор был повышен до 5 %. На 25 % была увеличена сумма раскладочного сбора с гильдейских предприятий и привлечены к участию в платеже раскладочного сбора не акционерные фабрики и заводы, подлежащие платежу акцизных сборов¹³.

Этим узаконением завершились многочисленные изменения и дополнения в системе торгово-промышленного обложения, предпринятые Министерством финансов в царствование Александра III. Общая сумма государственных сборов возросла с 20,3 млн. руб. в 1882 г. до 39,6 млн. руб. в 1893 г.¹⁴

В целом реформы 1880-х гг., несмотря на постоянную нехватку у государства средств, не поднимали налоги с промышленности и торговли до уровня, опасного для их развития. По данным Министерства финансов, после введения дополнительного сбора промышленники и торговцы в среднем должны были уплачивать не более 4 % с чистого дохода, тогда как земельные собственники платили от 4 до 5,5 %, а владельцы других недвижимых имуществ - до 6,5 %¹⁵.

Основной (патентный и билетный) и дополнительный промысловые налоги составили ту систему налогообложения торгово-промышленной деятельности, которая в своих главных чертах просуществовала до первой мировой войны. Однако с каждым годом по мере развития промышленности и торговли все больше выявлялось несовершенство этой системы. В 1890-х гг. само Министерство финансов считало наиболее существенными недостатками системы налогообложения сложность исчисления налога, преобладание формальных критериев подсчета, а иногда и вообще отсутствие четких норм закона. Так, специалисты финансового ведомства прикинули, что при обложении основным налогом должны были учитываться следующие признаки: 1) местонахождение предприятия в одном из пяти классов местностей, на которые с этой целью была разделена страна; 2) род торгова - оптовый, розничный, мелочной, развозный и разносный; 3) число заведений; 4) число помещений в торговом заведении и входов в него; 5) род двигателей и число рабочих в промышленных заведениях¹⁶.

Недостатками этого вида обложения, не учитывающего размеров оборота и прибыли, была не только его неуравнительность (он оказывался более обременительным для менее крупных предприятий), но и несоответствие его интересам фиска, поскольку он почти не давал приращения доходов казны при увеличении доходности предприятий. Чем меньше заведений принадлежало владельцу, тем большую сумму пошлин он упла-

¹⁰ Полное собрание законов Российской империи (далее ПСЗ РИ). Т.IX. № 5719.

¹¹ РГИА. Ф.1263. Оп.1. Д.54936. Л.120.

¹² Лаверычев В.Я. Крупная буржуазия в пореформенной России. 1861-1900. М., 1974. С.36.

¹³ Там же.

¹⁴ Министерство финансов... Ч.2. С.145.

¹⁵ Там же.

¹⁶ РГИА. Ф.1152. Оп.ХII, 1898 г. Д.188. Л.8.



чивал за каждое из них. Поэтому получила распространение так называемая подъямная торговля - содержание торгового заведения по билету, выданному к свидетельству другого лица и на имя этого лица. И в этом случае казна теряла в поступлении гильдейских пошлин.

Казна государства недополучала пошлин и вследствие еще одной несообразности системы налогообложения. Предусматривалось, что все фабрики и заводы, имеющие механические двигатели и число рабочих более 16, относились ко 2-й гильдии купечества. В результате с предприятий, имевших тысячи рабочих, уплачивалась такая же пошлина, как и с тех, где работало всего несколько десятков человек.

Министерство финансов признавало и значительные недостатки в правилах о дополнительных сборах – процентном и раскладочном. В первом случае главным было то, что порядок учета подлежащих процентному сбору прибылей устанавливался административной властью. Во втором случае законом не определялись или определялись неудовлетворительно нормы распределения раскладочного сбора по губерниям и внутри их.

Не устанавливалось законом и никаких указаний «о способе определения оборотов и прибылей торгово-промышленных предприятий», а разверстка сбора между предприятиями должна была производиться «сообразно предполагаемым прибылям» их, вследствие чего исчисление доходности предприятий ставилось в «полную зависимость от усмотрения местных податных учреждений»¹⁷.

20 ноября 1892 г. С.Ю. Витте представил Александру III доклад, в котором «в видах достижения большего единства и равномерности в обложении торговли и промышленности» и более правильного соотношения доходов казны с развитием торговли и промышленности испросил разрешения на подготовку общей реформы торгово-промышленного обложения и образование особой межведомственной комиссии «для общего пересмотра узаконений, относящихся до обложения торговли и промышленности в России»¹⁸. Во главе комиссии был поставлен директор Департамента торговли и мануфактур В.И. Ковалевский, кандидатура которого должна была гарантировать, что интересы промышленности и торговли не будут подорваны.

Не дожидаясь решения проблемы в общем виде, 21 декабря 1892 г. С.Ю. Витте провел закон об увеличении с 1893 г. размера процентного и раскладочного дополнительных сборов с торговых и промышленных предприятий и о привлечении к платежу раскладочного сбора фабрик и заводов, уплачивающих акцизные сборы¹⁹. Взимавшийся в размере 3 % с чистой прибыли акционерных предприятий дополнительный процентный сбор был повышен до 5 %. На 25 % была увеличена сумма раскладочного сбора с гильдейских предприятий¹⁰¹. В сумме это дало увеличение дохода казны на 5 млн. руб.²⁰.

В развернутом виде позиция Министерства финансов относительно налогообложения промышленности и торговли была изложена в программе С.Ю. Витте 1893 г. В названном документе указывалось, что действующая в стране «система обложения как торговли, так и промышленности построена исключительно на внешних признаках, не всегда характерных и далеко не полно исчисленных, вследствие чего обложение представляется весьма неуравнительным, не соответствующим ни объему, ни обороту, ни прибыльности предприятий и, с другой стороны, не обеспечивающим роста поступления государственных доходов, который бы соответствовал происходящему в действительности расширению торговли и промышленности». Там же заявлялось, что проект коренного изменения системы налогообложения промышленности и торговли Министерство финансов предполагало представить до лета 1894 г.²¹.

Однако работа над законопроектом затянулась. Больше года заняло изучение опыта налогообложения торговли и промышленности в России, обобщение иностранного законодательства в этой области, критический пересмотр деления страны на классы в связи с возможностями налогообложения и т.д. Затем все эти материалы в 1894 г. были положены в основу работы межведомственной комиссии с участием представителей

¹⁷ РГИА. Ф.1152. Оп.ХII, 1898 г. Д.188. Л.15, 16, 21, 26-28.

¹⁸ Там же. Ф.1152. Оп.ХI, 1893 г. Д.447. Л.33.

¹⁹ ПСЗ РИ. Т.ХII. № 9181.

²⁰ Шепелев Л.Е. Царизм и буржуазия... С.227.

²¹ РГИА. Ф.1152. Оп.ХI, 1893 г. Д.447. Л.16, 33.



биржевых комитетов и купеческих управ, а также представителей Общества для содействия русской промышленности и торговле. На этой стадии работа комиссии совпала с усилившимися требованиями земств «перенести часть налогов» с земли на «торговлю и мануфактурную промышленность, которые, однако, не получили поддержки²².

Подготовленный комиссией В.И. Ковалевского проект был направлен на отзыв предпринимательских организаций, а также казенных палат. С учетом поступивших отзывов проект был переработан и вновь в 1895-1896 гг. подвергся обсуждению комиссии.

В сентябре 1896 г. проект был передан на заключение ведомств, от которых последовали подробные замечания. Для их получения и изучения потребовался еще год. Только в феврале 1898 г. С.Ю. Витте мог, наконец, подписать представление в Государственный совет. 8 июня 1898 г. новое Положение о государственном промысловом налоге было утверждено Николаем II²³.

Положение делало объектом налога не предпринимателя, а предприятие. Согласно закону, государственному промысловому налогу подлежали все виды промышленных предприятий (фабрично-заводские, ремесленные и перевозочные), торговые предприятия (в том числе страховые и кредитные) и личные промысловые занятия. Как и прежде, налог состоял из основного и дополнительного. Основной уплачивался при ежегодном приобретении промысловых свидетельств на каждое предприятие в отдельности. Его размер зависел от класса местности (для мелких промышленных предприятий и торговых, кроме 1-го разряда), а главное - от разряда предприятия или личных промысловых занятий. Эти классы и разряды должны были пересматриваться каждые 5 лет с учетом экономического развития страны.

Для промышленных предприятий максимум оклада составлял 1500 рублей, минимум (для 3-го разряда) - 500 руб.; для торговых предприятий соответственно 500 и 12-36 руб. Так как промысловые свидетельства на право торгово-промышленной деятельности были теперь отделены от гильдейских, сообщавших особые личные права, основной налог при выборке последних увеличивался на 75 (1-я гильдия) и 30 руб. (2-я гильдия).

Дополнительный налог взимался различно с акционерных компаний (чей капитал был точно определен) и прочих предприятий. Акционерные компании должны были уплачивать налог не только в виде процентного сбора с прибыли, как и раньше, но и с суммы основного капитала. Сбор с прибыли устанавливался в окончательном варианте закона в размере от 3 до 6 %, если прибыль составляла более 3, но менее 10 %. При большей прибыли уплачивались 6 % со всей суммы прибыли плюс 5 % с излишка прибыли сверх 10 %. В проекте же, представленном Министерством финансов, первоначально намечались более жесткие нормы: сбор с прибыли должен был уплачиваться, если она превышала 2 %. До 10 % прибыли сбор составлял 6 %, а при более высокой - 14 %. Налог с основного капитала предполагался в 1,5 млн. руб. с каждой тысячи рублей этого капитала. В счет налога с капитала засчитывалась уже уплаченная компанией сумма основного промыслового налога. Неакционерные предприятия подлежали, как и прежде, платежу раскладочного сбора, а также дополнительного процентного сбора с прибыли. Общая сумма раскладочного сбора назначалась на 3 года в законодательном порядке, а затем распределялась по губерниям, уездам и отдельным предприятиям исходя из местных условий, а также размеров и общего экономического состояния предприятий. Процентный сбор уплачивался в размере 3,3 % с той части прибыли, которая в 30 раз превышала сумму основного промыслового налога.

Впоследствии признавалось, что государственный промысловый налог означал «крупный шаг вперед» как в смысле большей уравнительности и пропорциональности обложения, так и увеличения государственного дохода²⁴.

Действительно, переход к новой системе обложения сразу увеличил поступление прямых сборов с торговли и промыслов на 27 % - с 48 до 61 млн. руб.²⁵. Сумма поступле-

²² Веселовский Б. Движение землевладельцев. // В кн.: Общественное движение в России в начале XX в. Т. I. Предвестники и основные причины движения. СПб., 1909. С.302.

²³ Полное собрание законов Российской империи... Т. XVIII. № 5601.

²⁴ Кутлер Н., Слонимский Л. Витте С.Ю. // Новый энциклопедический словарь. Т.10. СПб., 1912. С.831.

²⁵ Шепелев Л.Е. Царизм и буржуазия... С.229.



ний этих сборов, как и прежде, составляла всего лишь около 3-4 % доходной части бюджета. Главную часть суммы промышленного налога давал основной налог – 40 %, несколько менее его был дополнительный сбор с акционерных компаний – 35 %, и на третьем месте шел дополнительный налог о прочих предприятий – 25 %²⁶.

Таким образом, щадящий характер налогообложения промышленности и торговли в результате реформы 1898 г. не изменился. Некоторое увеличение окладов этого обложения лишь предотвратило снижение доли налогов с промышленности и торговли в общей сумме государственных доходов страны.

THE GOVERNMENTAL PROJECTS OF THE RESHAPING THE TAXATION IN RUSSIA AND BUSINESS ORGANIZATIONS IN THE SECOND HALF OF XIX CENT

A.N. MOSHKIN

*Belgorod National
Research University*

e-mail: moshkin@bsu.edu.ru

The Article A.N. Moshkin is dedicated to study to histories of the development by government after reform to Russia trade-industrial taxation in 80-90-e years XIX age, participation business organization in discussion proposed project tax legislation.

Keywords: after reform to Russia, businessmen, government, trade-industrial tax imposition, income-tax.

²⁶ Совет съездов представителей промышленности и торговли. Статистический сборник на 1914 г. СПб., 1914. С.356.