

An increasing share of the market value of firms appears to derive from their intellectual assets, and firms are managing these assets more actively to identify additional ways of extracting value from them. The paper emphasizes different approaches (cost, market and income) to the evaluation of intangible assets. A cost-based valuation model focuses on the costs incurred to develop the intellectual property. It provides an estimate for the value of the asset that is tied to the cost to create or acquire the asset. Market-based valuation models estimate the value of intellectual property assets by looking to the marketplace. Assets that are comparable to those in question are identified, and the licensing revenue actually derived from those comparable assets in the marketplace is used as an estimate of the value of the new assets. Income-based valuation models make use of forecast future revenues to develop a current estimate of asset value. Under this valuation model, the royalty revenue it can generate in a licensing structure primarily establishes an intellectual asset's value.

A special attention is given to reforming the legislation of Ukraine. The process of designating the regular price is analyzed here as well.

For the purposes of valuing an intellectual property no single method is employed. Infact a combination of various valuation methods are often employed to reach a final determination of value. Different valuation methods provide different perspectives on an asset's value. Research on valuation methodologies is also never finished. Existing valuation methods will continue to be refined and new methods will continue to be developed.

**intangible assets, evaluation, regular price, national and international standards**

Одержано 28.10.13

УДК 330.142.23 (470) «19-20»

**С.В.Орлик, доц., канд. екон. наук**

*Кіровоградський національний технічний університет*

## Регіональні особливості проведення податкових реформ у Російській імперії середини XIX – початку XX століття

У статті розглянуто особливості фінансової політики уряду Російської імперії середини XIX – початку XX століття, які зумовлені багатонаціональним складом держави. Визначено комплекс регіональних політичних та економічних проблем, які впливали на формування імперської податкової політики щодо окремих національних окраїн. Зосереджено увагу на регіональних особливостях оподаткування нерухомого майна в українських, білоруських, литовських, прибалтійських та польських губерніях Російської імперії. Досліджено еволюцію системи оподаткування нерухомого майна, в основі якої був перехід від розкладкової системи оподаткування до окладної, який вперше був застосований у губерніях Царства Польського

**податкові реформи, оподаткування, нерухомість, Російська імперія, українські губернії, Царство Польське, податок на нерухоме майно, економічний націоналізм, національні окраїни**

**С.В. Орлик**

*Кіровоградский национальный технический университет*

**Региональные особенности проведения налоговых реформ в Российской Империи середины XIX - начала XX века**

В статье рассмотрены особенности финансовой политики правительства Российской империи середины XIX – начала XX века, обусловленные многонациональным характером государства. Определен комплекс региональных политических и экономических проблем, которые влияли на формирование имперской налоговой политики по отношению к отдельным национальным окраинам. Обращено внимание на региональные особенности налогообложения недвижимого имущества в

украинских, белорусских, литовских, прибалтийских и польских губерниях Российской империи. Исследована эволюция системы налогообложения недвижимого имущества, в основе которой был переход от раскладочной системы налогообложения к окладной, который впервые был применен в губерниях Царства Польского.

**налоговые реформы, налогообложения, недвижимость, Русская империя, украинские губернии, Царство Польское, налог на недвижимое имущество, экономический национализм, национальные окраины**

**Вступ.** Особливості та специфіка економічного розвитку, фінансової політики геополітичних утворень, таких як імперії, є одним із важливих напрямків сучасних досліджень з економічної історії. Економічні та політичні регіональні особливості процесу інтеграції національних територій в імперську економіку завжди залишаються пріоритетним об'єктом досліджень зарубіжних та вітчизняних учених, зокрема Б.Ананьїч, К.Правілова, Л.Обушенкова, А.Преснякова, В.Тунян, Л.Гвахарія, Н.Масанова, А.Сапелкіна, Л.Амінова, М.Рожкова, І.Бобович, Л.Суні, Є.Ошеров, А.Рібер та інших. Однак, окремі питання функціонування фінансової системи Російської імперії залишаються не вивчені повною мірою й вимагають поглибленого дослідження.

**Метою статті** є дослідження стану та механізму формування доходів імперського бюджету за рахунок внеску кожного національного регіону, приділивши особливу увагу західним національним губерніям: українським, білоруським, литовським, прибалтійським та польським. На прикладі запровадження державного податку на нерухоме майно в містах, посадах і містечках Російської імперії в рамках податкової реформи, розпочатої в середині XIX століття, виявити та розглянути дискримінаційний її характер щодо окремих національних окраїн.

**Виклад основного матеріалу.** При проведенні податкових реформ середини XIX – початку XX століття, які були найважливішою складовою фінансової політики уряду Російської імперії, мали місце регіональні особливості, які мали закономірні причини. Адже спостерігалась явно виражена нерівномірність економічного розвитку різних територій імперії, тому що вони мали різні ресурсні потенціали, різні традиції ведення господарства взагалі і організації роботи фінансових органів зокрема, особливо тих, на які покладалися функції адміністрування податків. Місце знаходження також відіграло важливу роль у формуванні структури доходної частини державного бюджету. Так, у доходах прикордонних околиць імперії, мита займали значну частку, наприклад, у прибалтійських губерніях – до 70% , польських – близько 45 %, південних – до 20%. Дослідники, які вивчали особливості фінансового розвитку Російської імперії відзначали, що західні околиці, зокрема Царство Польське і Фінляндія, «до кінця XIX століття обганяли деякі центральні губернії за темпами індустріального розвитку й урбанізації» [12, с.8].

Таким чином, при формуванні податкової політики уряд Російської імперії мав враховувати весь комплекс регіональних особливостей. Податкові реформи повинні були служити засобом економічного регулювання, а в деяких випадках і політичним важелем придушення будь-якого прояву економічного націоналізму. Спостерігалось постійне занепокоєння імперської влади у вирішенні питання створення оптимальної моделі податкової системи, яка б з одного боку максимально рівномірно розподіляла б загальний податковий тягар між багатонаціональними регіонами імперії, а з іншого боку сприяла б інтеграції регіонів у загальну економічну систему імперії. У цьому плані особливо важливими і проблематичними були нові території, а саме території Царства Польського, які були приєднані у 1815 році до Російської імперії. Що стосується питань фінансів, то відповідно до норм Конституційної хартії Царства Польського 1815 року Польща, перебуваючи у складі Російської імперії, була наділена

бюджетною автономією, власною скарбницею, грошовою системою і відповідальністю за відповідними державними боргами. Тому певний час чинне податкове законодавство імперії взагалі не поширювалося на ці території. Податкова система залишалася незмінною до середини 1860-х років – до періоду активізації податкових реформ, що розпочалися по всій імперії. Крім того, сильним каталізатором у позбавленні Польщі політичної та фінансової автономії можна вважати листопадове повстання 1830 року і січневе повстання 1863 року. Відбулася інкорпорація Польщі в адміністративну систему імперії, а відповідно вливання її бюджету в державний розпис імперії, продовжувалася подальша уніфікація податкового законодавства.

Подібного роду трансформації, пов'язані з імперською політикою централізації фінансового управління, вже відбувалися близько ста років тому на українських землях, коли Катериною II було ліквідовано фінансову автономію Малоросійського гетьманства (1764 р.) і полково-сотенного устрою Лівобережної України (1781-1783 рр.). У зв'язку з цим на ці території було поширено дію імперського законодавства, у т.ч. податкового. Відбулася повна адаптація та інкорпорація усіх дев'яти українських губерній в адміністративну і податкову системи Російської імперії і придушення будь-якого прояву ідеології економічного націоналізму. Аналогічна ситуація спостерігалася з прибалтійськими та білоруськими губерніями. Крім того, мала місце постійна полеміка в імперських урядових колах з приводу «збитковості або прибутковості» окраїнних губерній, особливо після певних подій «проблемної» Польщі. Одні й ті ж дані офіційної звітності Державного контролю тлумачилися по-різному. За цими відомостями проводився активний аналіз частки внеску кожного регіону (окремо кожній губернії або груп губерній) до загального імперського державного бюджету й, відповідно, розглядалася частка витрат з казни. Одним з таких досліджень можна назвати публікацію київського економіста Н.П. Яснопольського «Про географічний розподіл державних доходів і витрат у Росії» (досвід фінансово-статистичного дослідження) за період 1879-1881 років порівняно з періодом 1868-1870 років [1]. На рис.1 наведена питома вага доходів певних груп губерній у загальній сумі державних доходів імперії за період 1868-1871 рр.

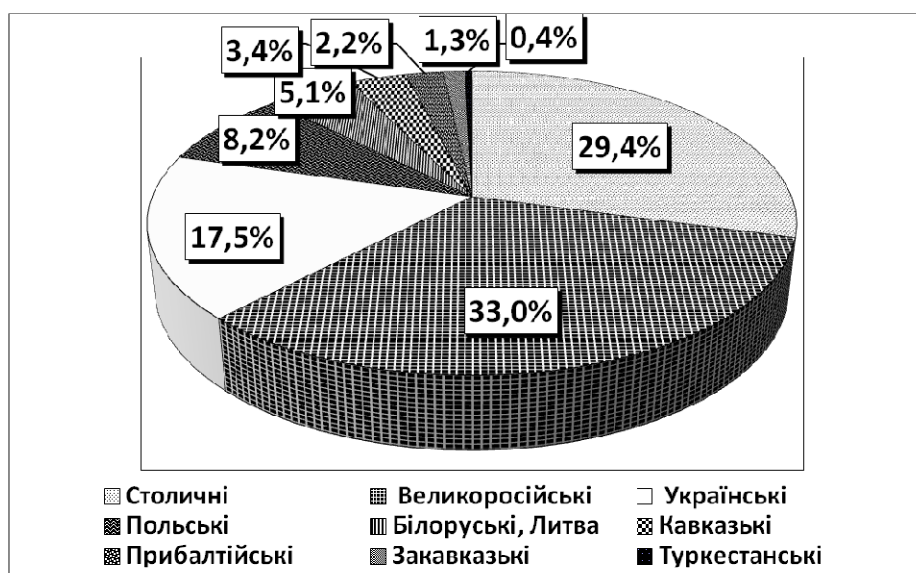


Рисунок 1 – Питома вага доходів окремих груп губерній у загальній сумі державних доходів Російської імперії за період 1868-1871 рр.

Джерело: складено автором за даними: [1, с. 49-50].

З діаграми видно, що якщо згрупувати наведені дані за національними регіонами, то за цей період національні окраїнні губернії (не російські) внесли до дохідної частини державного бюджету Російської імперії близько 40%, з них українські губернії – 17,5%, польські – 8,2 %, білоруські – 5,1%, прибалтійські – 3,4%, решта – близько 4%. Аналогічні пропорції зберігалися і в наступному десятилітті до 1881 року.

При цьому рейтинг груп губерній «за середнім числом надходжень до кас державних доходів на 1 жителя» свідчить про те, що прибалтійські, польські, українські губернії займали верхні позиції рейтингу, що деякою мірою свідчить про високий рівень податкового навантаження на 1 жителя, що у свою чергу перевищувало середньоімперський показник, який становив 6 руб. 26 коп. на 1 жителя (рис.2).

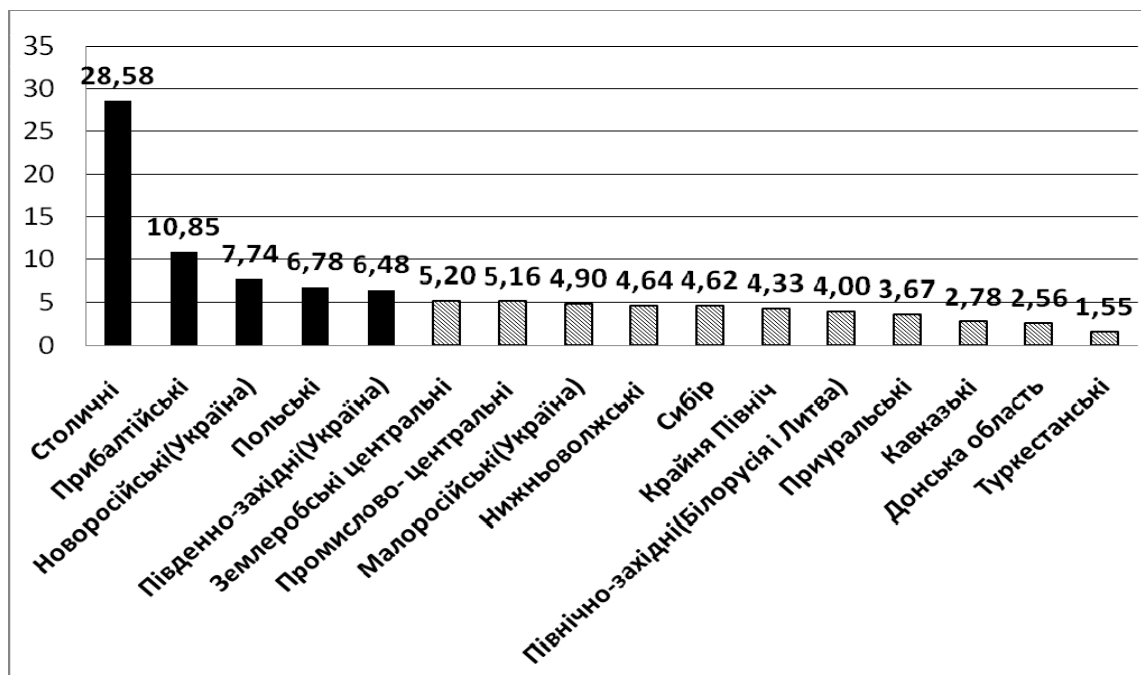


Рисунок 2 – Доходи державного бюджету Російської імперії на 1 жителя за 1879-1881 рр., руб. коп.  
Джерело: складено автором за даними: [1, с. 67, 132].

Така ситуація в цих регіонах пояснювалася тим, за словами професора Н. Яснопольського, «що ймовірно всього в них «наявний великий відсоток в населенні людей заможних, значна кількість капіталів, вищої заробітної плати» [1, с.179], і при цьому спостерігається «найслабше обкладення державними зборами порівняно з господарськими засобами» [1, с.180].

Водночас доходи населення за 1877-79 рр., за даними газети «Урядовий вісник» за відповідні роки, по групах губерній Російської імперії були такими (табл.3):

З таблиці видно, що найбільш високий рівень заробітної плати спостерігався у прибалтійських, столичних, південних і польських губерніях, відповідно, й рівень податкового навантаження на 1 жителя по цих губерніях (рис. 2) також займає високі рейтинги.

Що стосується питання зближення польської податкової системи з імперською, то цей процес збігся з податковими реформами, які були обумовлені селянською реформою і скасуванням подушної податі в Російській імперії. Слід зазначити, що польська податкова система історично формувалася в рамках однієї з найбільших

Таблиця 3 – Середня заробітна плата сільських робітників на господарських харчах в Російській імперії за 1877-1879рр., руб. коп.

	<b>Групи губерній<sup>1</sup></b>	<b>Руб. коп.</b>
1	Столичні (Московська, С-Петербурзька)	<b>11,10</b>
2	Прибалтійські	<b>13,22</b>
3	Новоросійські (Україна)	<b>10,31</b>
4	Польські	<b>9,16</b>
5	Середньо-промислові	<b>8,64</b>
6	Північні	8,31
7	Північно-західні (Білорусія, Литва)	7,37
8	Малоросійські (Україна)	7,15
9	Південно-західні (Україна)	6,94
10	Східні	6,11
11	Середньочорноземні	6,01
	<b>Середній показник по імперії</b>	<b>8,57</b>

*Джерело:* складено автором за даними: [1, с. 154].

європейських держав – Речі Посполитої, досвід якої міг стати корисним для уряду Російської імперії. Одним з таких прикладів можна вважати процес введення державного податку на нерухоме майно в містах, посадах і містечках імперії (друга половина 1863 р.). Так, під час роботи комісії з перегляду системи податей і зборів, створеної в 1859 р. при Міністерстві фінансів, було запропоновано проект скасування подушної системи справляння прямих податків з сільських обивателів шляхом введення поземельного та подвірного податків. Зупиняючись на оподаткуванні нерухомого майна, відмінного від землі, тобто подвірному податку, комісія звертала увагу як на вітчизняний, так і європейський досвід вирішення цієї проблеми. Зокрема, на оціночний збір з доходів міських будівель, що діяв у Російській імперії на користь міських бюджетів; класний збір з кількості та розміру приміщень, існуючий на той час в Австрії, збір з дверей і вікон, який діяв у Франції, та подимний податі, введеної в Речі Посполитій ще з 1629 року [2, с. 235]. Остання продовжувала стягуватися і в межах Російської імперії з «однодворців» західних губерній і Царства Польського. В основу розробки проекту подвірного податку було покладено саме досвід Речі Посполитої, де стягувався подимний податок – податок з житлових будинків як у міській, так і сільській місцевостях.

На підставі цього в березні 1862 р. Комісією було вирішено залишити оподаткування нерухомого майна на користь державної скарбниці в містах, посадах і містечках імперії, крім губерній Царства Польського, де продовжував стягуватися подимний податок. На виконання цього рішення 1 січня 1863 р. були затверджені тимчасові Правила про стягування в 1863 році податку з нерухомого майна в містах, посадах і містечках [3, с. 15-19], подібні Правила приймалися протягом наступних двох років [4, с. 244-248], [5, с. 109-112]. У жовтні 1866 р. було прийнято постійне Положення про податок з нерухомого майна в містах, посадах і містечках, яке діяло аж до 1910 року [6, с. 694-704]. Слід зазначити, що введення державного податку на міську нерухомість для державного бюджету імперії не стало значним джерелом наповнення

<sup>1</sup> До Малоросійських губерній відносяться: Чернігівська, Полтавська та Харківська губернії; до Південно-західних: Київська, Подільська, Волинська губернії; до Новоросійських: Бессарабія, Херсонська, Катеринославська і Таврійська губернії; до Північно-західних: Ковенська, Гродненська, Віленська, Могилевська, Мінська, Вітебська і Смоленська губернії; до Прибалтійських: Естляндська, Курляндская і Лівляндская губернії.

бюджету, але мало тенденцію до зростання. Так, у 1880 р. податок з міської нерухомості імперії, без польських губерній, становив 2194282 крб., або 0,63 % загальних доходів державної скарбниці (з польськими – 1,2%), а в 1887 р. – вже 6265600 руб. або 0,77% (з Польщею – 0,96%) [1, с. 32]. Тоді як аналогічний податок у Франції становив 1,6%, в Англії – 1,1%, в Австро-Угорщини досягав 4,3%, в Італії – 4,4%, у Пруссії – 7% бюджету цих країн [1, с. 39].

Перспектива зростання доходів державного бюджету за рахунок введеного податку на міську нерухомість була очевидна. Адже тільки за період з 1870 р. по 1883 р. все населення в Російській імперії збільшилося на 19%, а міське – на 34% [1, с. 137], така тенденція тривала й далі. Що стосується регіональних особливостей оподаткування державним податком з нерухомого майна, то слід зазначити, що на всій території Російської імперії, в т.ч. українських, білоруських і прибалтійських губерніях, діяло загальне податкове законодавство, яке не передбачало ніяких значних відмінностей у справлянні цього податку. Кожній губернії по розкладці визначалася сума податку до сплати в державну скарбницю, яка в свою чергу пропорційно розподілялася між окремим міським нерухомим майном відповідно до його прибутковості або цінності, визначеної оціночними комісіями в законодавчому порядку. Що стосується оподаткування нерухомого майна в Польщі, то були значні відмінності. Враховуючи те, що вся міська нерухомість у Царстві Польському обкладалася відповідно до Закону 1858 р. подимним податком залежно від розряду міського поселення, то з 1874 р. воно поширилося і на селянські садиби, які ділилися на 5 розрядів залежно від площі господарських одиниць (моргів землі). Значне підвищення окладів подимної податі відбулося відповідно до «височайше» затвердженого Положення «Про подимну податі з власницьких (дворських) житлових будинків, промислових і торговельних закладів у губерніях Царства Польського» від 8 лютого 1883 р. А саме вони встановлювалися для маєтків відповідно до розрядів і ділилися на основні (вищі, нижчі) та додаткові. Вищими окладами обкладалися головні житлові будинки, промислові та торговельні заклади (від 13 руб. – до 2-х руб.), всі інші будови обкладалися нижчими окладами по розрядах (від 6 руб. – до 2-х руб.). Крім основного подимного податку було встановлено і додатковий оклад у розмірі 25%, тоді як найвищим окладом до 1885 р. було вищий оклад 1-го розряду – 6 руб.

Подальше вдосконалення справляння податку на нерухоме майно також мало певні регіональні відмінності, навіть за назвою Закону, прийнятого 6 червня 1910 р., який вступив в дію з 1 січня 1912 р. і називався «Про державний податок з нерухомого майна в містах, посадах і містечках, за винятком посадів губерній Царства Польського» (далі – Закон 1910 р.) [10, с. 496-502] можна свідчити, що для губерній Царства Польського існував інший порядок справляння цього податку, а саме діяв Закон від 3 червня 1902 р., яким було затверджено «Положення про податок з міського нерухомого майна в губерніях Привіслянського краю», який вступив в чинність з 1 січня 1904 р. (далі – Закон 1902 р.) [11, с.496-502]. Прогресивність останнього закону полягала в тому, що в губерніях Царства Польського на 8 років раніше, ніж по всій імперії, була застосована більш досконала і справедлива окладна система обчислення податку на нерухоме майно, замість розкладкової. По своїй загальній структурі Закон 1910 р. повторював основні положення Закону 1902 р., тобто можна вважати, що польський досвід в оподаткуванні нерухомого майна був покладений в основу законодавства для інших губерній імперії, але вже з урахуванням прорахунків і недоліків «польського» Закону. Вагомою і головною відмінністю в оподаткуванні можна вважати розміри ставок, що застосовувалися до бази оподаткування – чистої прибутковості нерухомого майна (табл.4).

Таблиця 4 – Ставки оподаткування державним податком з нерухомого майна в період 1904 – 1912 рр. у містах Російської імперії

Роки	Розміри ставок оподаткування державним податком з нерухомого майна	
	в містах губерній Царства Польського	в містах губерній Російської імперії (крім Царства Польського)
1904-1912 рр.	10%	2,5%*
з 1912 р.	10%	6%

\* розкладкову систему оподаткування переведено в окладну (умовно)

З таблиці 4 видно, що в усіх містах Російської імперії ставки оподаткування державним податком з нерухомого майна, в період з 1904 р. по 1912 р., становив близько 2,5%, з 1912 року – 6%, тоді як у містах Царства Польського він був стабільно високим – 10%. Така різниця в окладах оподаткування свідчить про те, що податкове навантаження на платників податків – власників нерухомого майна в польських містах, була значно вища. У підсумковому вираженні надходження податку з нерухомого майна у державну казну від міст губерній Царства Польського складало: у 1903 р. – 3276416 руб., у 1904 р. – 4965000 руб., у 1905 р. – 5048000 руб., у 1906 р. – 5108514 руб., тоді як загальна сума податку від усіх міст губерній Європейської Росії, Закавказзя і Туркестану в цей період становила 12957000 руб. [12, с. 190].

Таким чином, за період 1903-1906 рр. спостерігалася стійка динаміка зростання надходжень податку на нерухоме майно до державного бюджету з польських губерній. У свою чергу, питома вага в загальних надходженнях цього податку від губерній Царства Польського у 1906 р. досягла 28%, що є підтвердженням не тільки високого рівня оподаткування, а й належної організації адміністрування цього податку.

Отже, рівень оподаткування власників нерухомого майна в українських, білоруських та прибалтійських губерніях не мав певних особливостей. Тоді як у Царстві Польському спостерігався надмірно високий рівень оподаткування державним податком з нерухомого майна порівняно з іншими регіонами, що обумовлено, насамперед, високими ставками оподаткування, а це підтверджує існування нерівномірного і дискримінаційного підходу імперського законодавства стосовно окремих національних окраїн. Заяви імперського уряду щодо справедливого і рівномірного розподілу податкового тягаря на всі регіони імперії мали лише декларативний характер. Крім того, податкові механізми активно використовувалися для з'ясування стосунків між урядом і національними околицями, залежно від сформованої політичної ситуації.

## Список літератури

1. Яснопольский Н.П. О географическом распределении государственных доходов и расходов в России. Ч.1. – 1890. – 236 с.
2. Рутковский Я. Экономическая история Польши. – М.: Изд-во иностранной литературы, 1953. – 296с.
3. Высочайше утвержденные Правила о взимании в 1863 году налога с недвижимых имуществ в городах, посадах и местечках, 1 января 1863г. // 2-е ПСЗ. – Т.38. – Отд.1. – №39119. – С.15-19.
4. Высочайше утвержденные Правила о взимании в 1864 году налога с недвижимых имуществ в городах, посадах и местечках, 26 ноября 1863г. //2-е ПСЗ. – Т.38. – Отд.2. – №40315. – С.244-248.

5. Высочайше утвержденные Правила о взимании в 1865 году налога с недвижимых имуществ в городах, посадах и местечках, 27 января 1865г. // 2-е ПСЗ. – Т.38. – Отд.1. – №41725. – С.109-112.
6. Положение о налоге с недвижимых имуществ в городах, посадах и местечках: №43702 от 4 Октября 1866 г. // ПСЗ. – изд. 2-е. – В 55 т. – Офиц. изд. – С.-Пб. : Типография II Отделения Собственной Е. И. В. Канцелярии, 1868. – Т. 41. – Отд. 2-е.– 1868. – С. 88–92.
7. Высочайше утвержденный журнал Комитета по делам Царства Польского – О дворской подымной подати в губерниях Царства Польского, 14 апреля 1874 г.// 2-е ПСЗ. – Т.49.– Отд.1 - №53366. — С.608-612.
8. Высочайше утвержденное Положение о подымной подати с владельческих (дворских) жилых домов, промышленных и торговых заведений в губерниях Царства Польского, 8 февраля 1883 г.// 3-е ПСЗ. – Т.3. - №1371. — С.37-39.
9. Росписание окладов подымной подати с владельческих (дворских) жилых домов, промышленных и торговых заведений в губерниях Царства Польского [приложение к №1371 от 8 февраля 1883 г.] // ПСЗ. – изд.3-е. – В55т. – Офиц. изд. . –С.-Пб., 1886. – Т. 3. – Штаты и таблицы. – 1883. – С.23.
10. Высочайше утвержденный одобренный Государственным Советом и Государственною Думою закон. – О государственном налоге с недвижимых имуществ в городах, посадах и местечках, за исключением посадов губерний Царства Польского, 6 июня 1910 г.// 3-е ПСЗ. – Т.30.– Отд.1 - №33673. — С.694 - 704.
11. Высочайше утвержденное Положение о налоге с городских недвижимых имуществ в губерниях Привислинского края, 3 июня 1902 г. // 3-е ПСЗ. – Т.22. – Отд.1. – №21568. – С.496-502.
12. Правилова Е. А. Финансы империи: Деньги и власть в политике России на национальных окраинах, 1801–1917 / Екатерина Правилова – М. : Новое издательство, 2006. – 456 с.

#### **Svetlana Orlyk**

*Kirovograd national technical university, Kirovograd*

#### **The regional features of the tax reforms in the Russian Empire the middle of XIX – the beginning of XX century**

The article puts a light on the features of the financial politics of the government of the Russian Empire in the middle of XIX – the beginning of XX century, which was caused of the multinational character of the state. Determined the complex of the regional political and economical problems, which were influencing on the forming of the empire tax policy in the individual national outskirts. We pay attention on the regional features of the taxation of the real estate in Ukrainian, Belarusian, Lithuanian, Baltic and Polish provinces. The evolution of the fiscal system is investigated. It was grounded on the transition from the fold system of taxation to the accountant one. This transition of the tax system was first applied in the provinces of the kingdom of Poland.

It is shown, that the level of taxation of the real estate in Ukrainian, Byelorussian and Baltic regions didn't have a special features. While in the Kingdom of Poland the over high level of state taxation was observed. The highest level of taxation among other regions mainly was caused because of high tax rates on real estate. It is also confirms the existence of an uneven and discriminatory approach of the imperial legislation concerning some of the borderlands. The statements to the imperial government on a fair and equal distribution of the taxation to all of regions of the empire were only in declarative nature.

In addition, the tax mechanism was widely used to determine the relationship between the national government and the surrounding area, depending on the prevailing political situation.

**tax reforms, taxations, real estate, Russian empire, Ukrainian provinces, Reign Polish, property tax, economic nationalism, national outskirts**

Одержано 30.10.13