

УДК 330.8 + 336.22

Н. В. Салина

**РАЗРАБОТКА ПРОБЛЕМ МЕСТНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
В САНКТ-ПЕТЕРБУРГСКОМ УНИВЕРСИТЕТЕ
ВО ВТОРОЙ ПОЛОВИНЕ XIX — НАЧАЛЕ XX в.**

В XIX в. в работах европейских авторов обсуждались вопросы о роли местного самоуправления в обществе, об обоснованности существования местного финансового хозяйства и местных налогах. Вместе с тем до второй половины XIX в. указанная проблематика практически полностью отсутствовала в отечественной финансовой науке.

Первой научной работой, в которой рассматривался вопрос о системе и формах местных налогов, стала книга профессора Юридического факультета Императорского Санкт-Петербургского университета В. А. Лебедева «Местные налоги. Опыт исследования теории и практики местного обложения», вышедшая в 1886 г.; на протяжении нескольких десятилетий она была единственным отечественным трудом по местным финансам.

Во введении к работе В. А. Лебедев писал: «До второй половины текущего (XIX. — Н. С.) столетия область местных финансов почти не обращала на себя внимание финансовой науки. Наука ведала лишь государственное финансовое хозяйство, а если и касалась хозяйства общин и других местных союзов и системы их доходов, то как будто нехотя. Это тем страннее, что местное хозяйство, его потребности и попечение о средствах для их удовлетворения так же стары, как сама община» [1, с. VII].

Почему местные налоги стали предметом внимания финансовой науки именно в XIX в.? Задолго до этого возникла община как объединение людей, живущих на определенной территории, в целях совместной реализации задач, важных для всех членов общины; развивались способы обеспечения решения этих задач. Тем не менее, благодаря масштабности и значимости решаемых задач (и, соответственно, требующихся для их реализации средств), первоначально в зону внимания экономической науки попали именно государственные налоги, принципы их взимания, объекты и субъекты государственных налогов.

В XVIII–XIX вв. в Западной Европе происходит рост городов и объективное расширение потребностей жителей территорий и, следовательно, задач местных общинных союзов. Относительно первой тенденции (см., напр.: [2; 3; 4; 5]) следует указать, во-первых, на объективный рост городского населения за счет сельского (что порождало рост потребностей в обеспечении гигиены, продовольствия, призрения бедных, погребения

Наталья Владимировна САЛИНА — ассистент кафедры теории кредита и финансового менеджмента СПбГУ. В 2004 г. окончила Экономический факультет СПбГУ. Сфера научных интересов — местное налогообложение, налоговый федерализм. Автор 7 публикаций.

© Н. В. Салина, 2010

и проч., реализуемых общественными союзами), а во-вторых, на некоторое изменение соотношения налогообеспособности населения и объемов потребностей местного хозяйства, им оказываемых, в городской и сельской местности (зачастую работоспособное и налогообеспособное) население уезжало в города, а в сельской местности оставалось менее активное население, нуждающееся в социальном обеспечении). Одновременно происходит изменение роли общественных союзов, ранее преимущественно исполнявших обязанности, возложенные на них центральной властью (хотя обязанности эти в XIX в. только возрастают), за счет постановки перед ними все новых и новых хозяйственных задач и расширения, таким образом, общинной хозяйственной деятельности (дорожное хозяйство, водопровод, канализация, общественный транспорт, электрификация и др.). Роль и масштабы общинного, прежде всего городского, хозяйства растут, а сами общины нуждаются в соответствующих полномочиях и средствах. Это привлекает к общинному хозяйству пристальный интерес, и возникают исследования, рассматривающие место и роль общинного хозяйства и принципы формирования его доходов¹.

В России эти тенденции были менее выражены. Тем не менее вступившее в силу с 1 января 1864 г. «Положение о губернских и уездных учреждениях», означавшее введение земских органов самоуправления, стало свидетельством признания роли общинного хозяйства государством. Земская реформа, начатая в 1864 г., была в первую очередь реформой управления территориями, в том числе управления финансовым хозяйством. Вообще 60-е годы XIX в. в России — это время перемен и надежд на новое земство, реализацию прав и свобод, всеобщее выборное право, обеспечение принципиально иного уровня жизни, развитие доступного образования, медицины. Однако реализовать все эти надежды возможно только при наличии устойчивого местного финансового хозяйства. А существовавшее тогда местное финансовое хозяйство отражало реальность земского самоуправления. Началом законодательного регулирования в России податей, взимаемых с определенных территорий, стало изданное в 1805 г. «Предварительное положение о земских повинностях», которое, несмотря на заявленную «предварительность», лишь в 1851 г. было сменено специально принятым Уставом «О земских повинностях». Указанные Положение и Устав предусматривали наличие государственных земских повинностей и сборов. Следует отметить критику этого понятия многими российскими авторами (см., напр.: [6; 7; 8]), справедливо противопоставлявшими две характеристики повинностей — «государственные» и «земские» и не видевшими путей объединения этих характеристик в одном понятии; по сути же это были государственные повинности и сборы, взимаемые с определенной территории, причем взимание их было отменено только с 1875 г. Таким образом, по мнению В. Г. Яроцкого, именно с 1875 г. «земские налоги и повинности получили у нас свое исключительное современное значение» [7, с. 330].

На этом фоне еще в начале 1860-х годов и была задумана В. А. Лебедевым работа о местных налогах. Для подготовки соответствующего исследования Василием Александровичем была предпринята заграничная командировка с целью изучения основных исследований по вопросам местных финансов европейских, в первую очередь немецких, авторов; в Англии, Пруссии и Франции собран статистический материал для историко-сравнительного исследования местного налогообложения, тщательно проанализировано законодательство этих трех государств. Отдельные положения исследования В. А. Лебедева можно встретить уже в 1869 г. (статья «Сельское хозяйство и лесоводство» в первом томе «Внутреннего обозрения») и 1875 г. (статья «Земские повинности и местные налоги» во втором томе «Сборника государственных знаний»). Однако основным результатом стала книга «Местные налоги. Опыт исследования теории и практики местного обложения».

В работе исследуются функции и задачи местного самоуправления, источники их финансирования, пределы финансовой власти местного самоуправления; подчеркивается, что правильный строй местных финансов возможен только при достаточном развитии в обществе и законодательстве идеи самоуправления. Раскрывая общие начала теории местных налогов, автор различает в общественном хозяйстве расходы и услуги согласно тому, служат ли они интересам всех жителей данной местности (расходы) или только интересам некоторых жителей (услуги); указанные услуги должны финансироваться за счет местных пошлинных сборов, а расходы — посредством местных налогов.

Далее В. А. Лебедев переходит к критическому рассмотрению систем местных налогов, значения прямых и косвенных налогов в местном обложении, характеризует нормальный строй системы местных налогов. После теоретических вопросов местного налогообложения автор анализирует зарубежную практику налогообложения. На обширном статистическом материале им представлены местные налоги Англии, Франции и Пруссии.

Разработка соответствующей темы продолжена Василием Александровичем в дальнейшем, что нашло отражение в таких работах, как: «Новое городское положение» (1892), «Городские финансы и квартирный налог» (1898), статье «Местные налоги в Лондоне» в Русском экономическом обозрении (1898).

Указанные работы закладывают новое направление финансово-правовых исследований в России — местные финансы, которое уже к началу XX в. было включено в качестве одного из составляющих разделов многих российских учебных курсов по финансовой науке и привлекает к себе внимание все большего числа исследователей. Тем более что область местных финансов «гораздо менее разработана, чем область государственных финансов. Между ними в этом отношении невозможно даже производить какого бы то ни было сравнения. Если и по отношению к государственному хозяйству можно найти и до сих пор отделы очень мало разработанные, то в сфере хозяйства местного они встречаются на каждом шагу» [9, с. III]. Во второй половине XIX в. в Императорском Санкт-Петербургском университете подготавливаются монографические труды, посвященные изучению местных финансов и местных налогов. Указанные труды можно разделить на две группы: в первую входит наибольшее число работ, посвященных изучению местного финансового хозяйства зарубежных стран; вторую, меньшую группу, составляют работы, в которых рассматривались местные финансы России.

Опыт местного налогообложения зарубежных стран рассматривается в работах М. А. Курчинского, И. М. Кулишера, В. М. Твердохлебова, И. Х. Озерова и др. Собственно в этот список можно включить и В. А. Лебедева, чье исследование местного обложения, как уже упоминалось выше, включало помимо теоретической еще и практическую часть, посвященную изучению местного финансового хозяйства Англии, Франции и Пруссии. Вообще список государств, чей опыт построения местных финансов рассматривался российскими исследователями, был весьма широк и включал в том числе Италию, Бельгию, США и другие страны. Однако наибольший интерес привлекала именно указанная тройка стран, представлявших в то время три коренных типа организации местных налогов: 1) самостоятельных налогов (Англия), 2) несамостоятельных налогов (Франция) и 3) смешанный (Пруссия). Система местного финансового хозяйства Англии, выросшая вместе с английским местным самоуправлением, признавалась в то время «идеальной», опыт изучения его был, безусловно, важен, однако он признавался малоприменимым на почве, отличной от исторически сложившейся в Англии. Искусственно построенный несамостоятельный тип местных налогов Франции вызывал скептическое отношение. И потому среди указанных стран приоритет отдавался изучению опыта Пруссии, что

объясняется не только тесными контактами российской финансовой науки и немецкой, вследствие чего зачастую российские исследователи направлялись для подготовки квалификационных работ в зарубежные, в первую очередь немецкие университеты. В 1893 г. в Пруссии произошла долго подготавливаемая и обсуждаемая реформа местных и государственных финансов. Потому, по мнению одного из исследователей указанной реформы Михаила Анатольевича Курчинского, «Пруссия представляет собой ту страну, к которой невольно обращаются взоры исследователя, как только речь заходит об изменении финансового строя общинной жизни, как только в этой сфере намечаются какие-либо налоговые усовершенствования. Прусская реформа и последовавшее за ней развитие интересны как с точки зрения теоретической, удачного применения в жизни определенных принципов, выработанных наукой, так и с практической точки зрения получившихся от нее финансовых результатов» [9, с. XIV]. Суть проводимой реформы относительно местных налогов заключалась в снижении роли надбавок к государственному подоходному налогу, поступающих в местные бюджеты (т. е. существовавшей несамостоятельной системы местных налогов) и переносе акцента на реальные налоги, которые полностью передавались в ведение местного самоуправления (система самостоятельных налогов). Обосновывалась эта замена принципиальным различием оснований государственного и местного налогообложения: государственные налоги должны финансироваться в соответствии с уровнем дохода плательщика (теория налогоспособности), а местные налоги — в соответствии с выгодами, которые получают различные группы населения от расходования собранных посредством местных налогов средств местным самоуправлением (теория «услуги — возмездия»). Таким образом, в Прусской коммунальной реформе 1893 г. отразились центральные вопросы современной ей теории местного налогообложения: какая система местного налогообложения более эффективна с точки зрения обеспечения ресурсами местного самоуправления: самостоятельная или несамостоятельная? Основывающаяся на принципе «услуги — возмездия» или общей налогоспособности? Используемая реальные (обложение имущества) или личные (обложение дохода) налоги?

Очевидной актуальностью изучения указанной реформы объясняется то, что она в одно и то же время стала объектом специальных исследований двух ученых, внесших значительный вклад в развитие теории местного обложения — И. М. Кулишера и М. А. Курчинского.

В 1911 и 1913 гг. выходят в свет соответственно первая и вторые части работы приват-доцента Императорского Санкт-Петербургского университета Иосифа Михайловича Кулишера «Местное обложение в иностранных государствах», выполненной по поручению Департамента окладных сборов Министерства финансов. В ней рассмотрена организация местного налогообложения Австрии, Франции, государств Германии, в том числе Пруссии. Обосновывая главные положения, лежащие в основе прусской реформы 1893 г., автор приходит к выводу, что, с одной стороны, государство заинтересовано в устранении реальных налогов, с другой — для коммунальных союзов представляется наиболее целесообразным перенести центр тяжести именно на реальные налоги. Обоснование справедливости передачи реальных налогов в ведение местного самоуправления И. М. Кулишер начинает с характеристики «единственно правильной системы государственных прямых налогов», которая должна основываться на принципе индивидуальной налогоспособности налогоплательщика. Реальное же обложение, по мнению Кулишера, не в состоянии надлежащим образом принимать во внимание индивидуальную налогоспособность плательщика. Вывод из указанных размышлений следующий: «Раз обложение по индивидуальной налогоспособности оказывается единственно правильным принципом, на котором должна быть

построена государственная налоговая система, реальные же налоги этому требованию не отвечают, то, очевидно, государство вынуждено отказаться от них» [10, с. 48]. В противоположность государству община представляет собой прежде всего союз хозяйственного свойства. Эти союзы принимают участие в осуществлении государственных задач, но все же на первом месте для них стоят цели, вытекающие из совместной жизни в данной местности и являющиеся необходимыми условиями хозяйственной деятельности жителей. Благодаря тому, что в узком кругу общины представляется возможным установить те особые выгоды, которые проистекают для различных видов доходов из деятельности коммунальных учреждений, «при построении местного обложения можно использовать принцип услуги—возмездия и построить его на основе системы реальных налогов» [10, с. 50].

Применение же общинами в широких размерах подоходного налога противоречит интересам самих коммунальных союзов и их финансового хозяйства, ибо «в годы экономического застоя, когда доходность тех или иных отраслей производства сокращается, получается уменьшение поступлений подоходного налога, на котором покоится в этом случае коммунальный бюджет» [10, с. 50], в то время как вследствие неблагоприятных экономических условий расходы наиболее возрастают. Также основание системы коммунального обложения на подоходном налоге может вызвать переселение наиболее платежеспособных жителей в общины с меньшими надбавками к подоходному налогу, переселение из небольших общин в крупные города, что привело бы к нездоровому росту последних, имеющих возможность вследствие сосредоточения в них капиталов довольствоваться небольшими надбавками и лишало бы мелкие общины наиболее налогоплательщиков.

Исследование местного обложения немецких государств было продолжено И. М. Кулишером. В итоге оно нашло выражение в докторской диссертации «Коммунальное обложение в Германии в его историческом развитии», опубликованной в 1914 г. и посвященной изучению основных течений в развитии финансов немецких городов в XIV–XIX вв. Германские государства, находящиеся в сходных условиях и тем не менее реализовывающие разные модели местного обложения, представляли весьма наглядный объект для изучения, а рассмотрение довольно длительного временного отрезка, включающего четыре века и разделенного автором в соответствии со спецификой развития городских финансов на три периода — XIV–XVI вв., XVII–XVIII вв. и XIX в., позволили проследить эволюцию городского финансового хозяйства, оценить эффективность тех или иных инструментов обеспечения его доходов в различное время. Последнему из выделенных периодов уделяется наиболее пристальное внимание — в работе показано, что XIX в. в городском финансовом хозяйстве значительно отличался от предыдущих, в том числе благодаря тому, что города XIX в. резко отличались от городов предыдущих столетий как в политическом, так и в торгово-промышленном и финансовом отношении. Тем не менее 1890-е годы, когда и проходила прусская коммунальная реформа, раскрыты в работе сравнительно более кратко, что признается автором и объясняется отчасти тем, что помимо рассмотрения этого вопроса в вышеупомянутом труде к тому времени вышли ценные монографии, принадлежащие перу русских исследователей, таких как Н. Цытович [11], П. П. Гензель [12], В. Н. Твердохлебов [14], И. Х. Озеров [15], М. А. Курчинский.

Михаил Анатольевич Курчинский успешно защитил в 1912 г. в Императорском Санкт-Петербургском университете магистерскую диссертацию «Городские финансы: Эволюция налоговой системы в городах Пруссии в конце XIX и начале XX века (1870–1910)», изданную годом ранее. Рассматриваемый в работе период охватывал около сорока лет:

с начала 70-х годов XIX в. до 1910 г. включительно, т. е. то время, когда стала резко появляться необходимость реформирования области коммунальных финансов, были предприняты первые попытки реформы и наступил период с 1895 по 1910 г., когда могли уже достаточно определиться результаты созданного ею нового строя. Во введении к работе автор справедливо отмечал отсутствие в то время подобных исследований не только в русской, но и немецкой литературе. Потому магистерская диссертация построена на основе разрозненных данных: официальной прусской статистики и материалов парламентского характера, сыром материале городских управлений, съездов, правительственных распоряжений, городской статистики, отчетов и изданий различных союзов, полученных в том числе по итогам личных переговоров и переписки. М. А. Курчинский дает прусскому коммунальному закону 1893 г. весьма высокую оценку, подчеркивая, что он «создавал необычайно прочную и широкую основу для развития коммунальных финансов, являясь в то же время весьма основательно продуманным с чисто теоретической точки зрения, точки зрения финансовых принципов» [16, с. 465]. Рассматривая его последствия, автор считает, что закон, в общем, вполне оправдал возлагавшиеся на него надежды. Это выразилось в развитии в общинах системы реальных налогов, применении пошлин и специальных сборов при устройстве или пользовании различными городскими установлениями и усовершенствованиями, привлечении к обложению предприятий промышленного характера, развитию муниципального социализма (получении общественно полезных предприятий в управление местным органам власти с целью их эксплуатации в интересах городского населения), что и повлекло за собой значительное благоустройство прусских городов, имевшее место в начале XX в. В качестве пути устранения признаваемых им отдельных недостатков в прусском коммунальном обложении М. А. Курчинский предлагал «дать принципу самоуправления еще больший простор» [16, с. 476].

Не менее положительное отношение к прусской реформе местного обложения содержится и в статье И. Х. Озерова «Прусская податная реформа 1893 г.», опубликованной в 1904 г. К результатам реформы для общинного хозяйства автор относит «развитие хозяйственной общинной деятельности, развитие вообще внутреннего управления общины, внесение большей справедливости и равномерности в обложение, наделение общин важным орудием социальных реформ» [15, с. 225]. Из чего И. Х. Озеров делает вывод, что «прусская реформа открывает новую эру в финансовом хозяйстве общин, и дальнейшее развитие последнего, вероятно, пойдет в этом направлении» [15, с. 226].

Действительно, принятая положительно большинством русских исследователей реформа служила основанием для многочисленных проектов усовершенствования российских местных налогов. Основным элементом этих проектов была необходимость разграничения источников государственного и местного обложения, причем государство должно основать свою податную систему на подоходном налоге, а земства и города — на реальных. Однако у этих проектов существовали и противники. В частности, с критикой бездумного заимствования прусского опыта выступал Владимир Николаевич Твердохлебов. В статье 1915 г., посвященной финансовой реформе [17], он пишет о том, что пропагандируемое разграничение источников государственного и местного обложения в Пруссии на самом деле не было реализовано, и роль надбавок к государственному подоходному налогу оставалась довольно высокой. «Государство захватило в свои руки все наиболее важные источники дохода, и местным союзам остается только воспользоваться теми же источниками» [17, с. 57]. Он скептически относился к тому мнению, что местные расходы производятся в интересах определенных групп местного населения и что покрытие их должно, в противоположность общегосударственным расходам,

основываться на принципе «услуги — возмездия». Аргументировалась эта позиция тем, что большая часть городских и особенно земских расходов имеют все же общегосударственный характер. И даже допуская желательность учета принципа «услуги — возмездия» в местном обложении, В. Н. Твердохлебов не считал это доводом в пользу реальных налогов, потому что «существующие в большинстве стран реальные налоги не пропорциональны выгодам собственников недвижимости или торговцев от деятельности местных союзов» [17, с. 57]. Из указанных рассуждений производился вывод о том, что «нет особенной надобности в строгом разграничении источников государственных и местных налогов, что земства и города не могут обойтись без надбавок к подоходному налогу², передача им нынешних реальных налогов теперь немыслима в силу финансовой нужды государства, а впоследствии невозможна без коренной реформы всей системы реального обложения» [18, с. 58].

Значительная часть исследований местного налогообложения конца XIX и начала XX в. была посвящена рассмотрению зарубежного опыта. Однако усилия по его изучению предпринимались в первую очередь для выработки предложений по усовершенствованию местного обложения в России. Российский опыт местного обложения кратко характеризовался в учебных курсах по теории финансов (см., напр.: [7; 8; 18]), многие ученые предпринимали попытки самостоятельных исследований российского местного обложения, которые ввиду обширности, но несистематичности сведений об истории развития местного обложения в России и современном его состоянии не всегда были успешны. Собственно еще во введении работы «Местные налоги. Опыт исследования теории и практики местного обложения» В. А. Лебедев указывает, что по задуманному плану она должна была завершаться главой о земских финансах России, однако в 1886 г. книга вышла без этой главы. М. А. Курчинский во введении к работе, анализирующей местное обложение прусских городов, признает, что «написать при настоящих условиях подобное исследование о русских городах было бы делом совершенно невозможным. При этом на каждом шагу исследователю пришлось бы говорить не о том, что есть, а о том, чего нет» [16, с. XVIII]. Так сложилось, что при объективной актуальности и значимости темы исследований, специально посвященных местному налогообложению в России, довольно мало. Среди них важное место занимают работы М. А. Сиринова и Н. К. Бржеского.

В 1915 г. вышла работа приват-доцента Императорского Санкт-Петербургского университета Михаила Александровича Сиринова «Земские налоги. Очерки по хозяйству местного самоуправления», в которой анализируются налоговые полномочия земств по положению 1864 г. и их реализация в контексте земского обложения недвижимостей, торгово-промышленных предприятий и казенных имуществ. Подводя теоретические итоги проведенного исследования, М. А. Сиринов указывает на то, что за рассматриваемый период после 1864 г. оценки земель и недвижимости для целей налогообложения были устаревшими, практически не предпринималось попыток их усовершенствовать, по отношению к торгово-промышленным предприятиям также наблюдалась пестрота объектов обложения и их оценок; обложение промышленности оказалось гораздо более тяжелым, чем обложение земли, причем почти повсеместно встречается стремление ниже оценить помещичьи земли по сравнению с крестьянскими, казенными, удельными. Указанная ситуация объясняется преобладанием представительства землевладения среди личного состава земских самоуправлений. М. А. Сиринов резко выступает против кратко охарактеризованных выше проектов передачи земствам реальных налогов: «...реальное обложение в руках местных самоуправлений обладает еще большими несовершенствами, чем в системе государственного бюджета, и потому по отношению к нему возможно лишь двоякое

решение: или отказ от реального обложения как в системе государственного, так и в системе местного бюджета, или удержание его исключительно в качестве государственного» [19, с. 326]. Не менее категоричное отношение у автора и к перспективам разграничения государственных и местных налогов: «Осуществление налоговой автономии земств уже было у нас, и вся пятидесятилетняя история земств есть непрестанная манифестация банкротства этой системы» [19, с. 311]. Предлагавшиеся предоставление земствам самостоятельного обложения в известных пределах или система надбавок к государственным налогам также, по мнению М. А. Сиринова, по существу не способны изменить представленной ситуации. Автором предлагается единственный выход — широкое развитие дотаций и субвенций, однако признается, что «этот вопрос — очень интересный, но вместе с тем и очень сложный, выходит за пределы поставленной в настоящей книге задачи» [19, с. 339].

Если в совокупности рассмотреть зарубежные и отечественные работы в области местных финансов во второй половине XIX — начале XX в., обращает на себя внимание тот факт, что большинство работ построено на материале городов. Это может быть объяснено в том числе тем, что развитие местных финансов в XIX в. в первую очередь связано с развитием городов и их хозяйства. Потому очень многие из исследователей местного обложения изучали именно опыт городских налогов. На этом фоне выделяется работа доктора финансового права Николая Корниловича Бржеского «Натуральные повинности крестьян и мирские сборы», опубликованная в Санкт-Петербурге в 1906 г., предметом исследования которой является финансовый строй сельских обществ и волостей. Николай Корнилович Бржеский, выпускник и преподаватель Императорского Санкт-Петербургского университета, ко времени написания указанной работы занимал должность вице-директора Департамента окладных сборов Министерства финансов. В 1896 г. он был направлен министром финансов С. Ю. Витте в наиболее недоимочные губернии для выяснения причин хронического недобора налогов. Результатом этой поездки стала изданная в 1897 г. книга «Недоимочность и круговая порука сельских обществ». Выводы Н. К. Бржеского укрепили С. Ю. Витте в его намерении отстаивать отмену круговой поруки, что и удалось ему в 1903 г. Изыскания на тему налогового бремени крестьянства были продолжены Николаем Корниловичем в труде, посвященном тяжести мирского обложения. В начале работы автор одновременно с обоснованием актуальности темы признает неразработанность и скудность литературного и официального материала по мирским повинностям. «В нашей экономической литературе, сколько известно, нет ни одного самостоятельного исследования по этому вопросу, а журнальные статьи о мирских повинностях, попадающиеся в виде редчайшего исключения, посвящены, обыкновенно, лишь одной какой-нибудь стороне вопроса и притом применительно к определенному, весьма ограниченному территориальному району. Столь же скуден и официальный материал о мирских повинностях. Прежде всего, обращает на себя внимание отсутствие точных полных и обстоятельно разработанных статистических данных как по денежным, так в особенности по натуральным повинностям» [20, с. 20]. На этом фоне его исследование поистине уникально, доступ ко многим материалам возможен был только при той должности в Министерстве финансов, которую он занимал.

По итогам исследования современного финансового строя сельских обществ и волостей Н. К. Бржеский делает вывод о том, что строй этот представляется отжившим свое время с точки зрения как существа местных сборов, так и мирских затрат; что сословное крестьянское сельское или волостное хозяйство нуждается в коренном реформировании, потому что «хозяйство это сословно лишь по составу лиц, доставляющих денежные средства и отбывающих натуральные повинности, но оно всеобщее с точки зрения потреб-

ностей, на удовлетворение которых затрачиваются, главным образом, эти средства и эти повинности» [20, с. 217], и, как следствие, «существующий строй мирских повинностей противоречит требованиям распределительной справедливости» [20, с. 218]. Выход из этой ситуации, по мнению Н. К. Бржеского, состоит в «полном слиянии крестьянства со всеми другими сословиями в государстве на почве общих прав, что должно привести к замене нынешнего узкосословного крестьянского самоуправления мелкой земской единицей, объединяющей все местное население, а не одних лишь крестьян, в деле служения местным пользам и нуждам. “Мирские” повинности уступят свое место “земским” повинностям» [20, с. 218].

Как было уже показано, на научный интерес к изучению местного обложения, его привлекательность для ученых большое влияние оказывают общая конъюнктура, фактическое развитие местного финансового хозяйства и роль местного самоуправления в обществе. После 1917 г. указанные акценты были смещены и потому количество самостоятельных исследований, посвященных местному налогообложению, значительно падает. Чаще местные налоги рассматриваются в учебных курсах по местным финансам, среди которых значительное место принадлежит работам В. Н. Твердохлебова [21; 22; 23] и М. А. Сиринова [24]. Ввиду того, что период после 1917 г. представляет собой отдельную страницу в развитии теории местных финансов, он находится за пределами настоящей статьи.

Рассмотренный нами период включает порядка 50 лет (если ограничивать его строго датами публикации соответствующих работ — вообще порядка 30 лет — с 1886 по 1915 г.), однако за это время местные финансы включены в общую теорию финансов и стали предметом исследования многих экономистов, были подготовлены монографические труды, изучающие местное обложение в России и за рубежом, сформулированы основные принципы и основания взимания местных налогов, заложены его научные основы. В списке исследований, посвященных местному налогообложению (по-прежнему не столь обширному, несмотря на очевидную теоретическую и практическую значимость данной темы), многие работы сотрудников Императорского Санкт-Петербургского университета не потеряли своей актуальности и вполне соотносимы с современной теорией и практикой взимания местных налогов.

¹ В этой связи можно упомянуть работы А. Вагнера, П. Гнейста, П. Леруа-Болье, К. Рау, Л. Штейна, Шеффле, Г. Умпфенбаха. По словам В. А. Лебедева, «финансовая наука перестает быть учением о финансовом хозяйстве государства в тесном смысле; она превращается в учение о финансовом хозяйстве всех принудительных союзов в государстве, т. е. как самого государства, так и общин, земств, округов, провинций и проч.» [25, с. 69].

² Несмотря на ведущуюся в то время дискуссию о распределении подоходного налога между государством и местными органами власти, сам подоходный налог в России введен еще не был. Это произошло лишь по закону 1916 г., взимание налога предполагалось с 1 января 1917 г.

1. *Лебедев В. А.* Местные налоги. Опыт исследования теории и практики местного обложения. СПб., 1886.

2. *Вебер А.* Рост городов в 19-м столетии. СПб., 1903.

3. *Курчинский М. А.* Муниципальный социализм и развитие городской жизни. СПб., 1907.

4. *Курчинский М. А.* Муниципальный социализм: Задачи городского хозяйства. Пг., 1917.

5. *Исаев А. А.* Большие города и их влияние на общественную жизнь. Ярославль, 1887.

6. *Лебедев В. А.* Специальный курс финансового права, читанный в 1878–1879 уч. г. СПб., 1879.

7. *Яроцкий В. Г.* Финансовое право. Лекции, читанные в Военно-Юридической академии. СПб., 1886.

8. *Озеров И. X.* Основы финансовой науки. Вып. 2. Бюджет. Формы взимания. Местные финансы. Государственный кредит. М., 1905.

9. *Курчинский М. А.* Городские финансы: Эволюция налоговой системы в городах Пруссии в конце XIX и начале XX века (1870–1910). СПб., 1911.

10. *Кулишер И. М.* Местное обложение в иностранных государствах. Ч. 1. Местные расходы в Германии. Коммунальное обложение в Пруссии, Саксонии, Баварии, Вюртемберге. СПб., 1911.
11. *Цытович Н.* Местные расходы Пруссии в связи с теорией местных расходов. Киев, 1898.
12. *Гензель П. П.* Новый вид местных налогов: Специальное обложение в Англии, Америке, Германии и других странах. М., 1902. 193 с.
13. *Гензель П. П.* Новейшие течения в коммунальном обложении на Западе. М., 1909. 351 с.
14. *Твердохлебов В. Н.* Обложение городских недвижимостей в Западе: историко-сравнительный очерк. Одесса, 1907.
15. *Озеров И. Х.* Прусская податная реформа по закону 14 июля 1893 г. // Очерки экономической и финансовой жизни России и Запада. Вып. II. М., 1904. С. 197–228.
16. *Курчинский М. А.* Городские финансы: Эволюция налоговой системы в городах Пруссии в конце XIX и начале XX века (1870–1910). СПб., 1911.
17. *Твердохлебов В. Н.* О реформе прямых налогов в России // Вопросы финансовой реформы в России. Т. 1. Вып. 1. М., 1915. С. 50–58.
18. *Ходский Л. В.* Основы государственного хозяйства: пособие по финансовой науке. 2-е изд., пересмотренное и значительно дополненное. СПб., 1911.
19. *Сиринов М. А.* Земские налоги. Очерки по хозяйству местного самоуправления в России. Юрьев, 1915.
20. *Бржеский Н. К.* Натуральные повинности крестьян и мирские сборы. СПб., 1906.
21. *Твердохлебов В. Н.* Местные финансы. Одесса, 1919.
22. *Твердохлебов В. Н.* Местные финансы. 2-е изд., совершенно перераб. М., 1927.
23. *Твердохлебов В. Н.* Местные финансы. М., 1928.
24. *Сиринов М. А.* Местные финансы. М.-Л., 1926.
25. *Лебедев В. А.* Финансовое право. Вып. 1. СПб., 1882.

Статья поступила в редакцию 21 января 2010 г.