

АНАЛИЗ ПРАКТИКИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ СДЕЛОК С ПРЕДМЕТАМИ ИСКУССТВА**С.В. Горев, А.С. Кутузова**

Сергей Владимирович Горев (ORCID 0000-0002-4370-9533)

Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова, Стремянный пер., 36, Москва, 115054, Россия

Комитет по региональному развитию Ассоциации «Саморегулируемая организация оценщиков «Экспертный совет», Потаповский пер., д. 16/5, стр. 1, Москва, 101000, Россия

E-mail: gorev@srosomet.ru

Анна Сергеевна Кутузова (ORCID: 0000-0002-7511-1667)

Ивановский государственный химико-технологический университет, пр. Шереметевский, 7, Иваново, 153000, Россия

E-mail: as_kutuzova@mail.ru

В статье приводится авторский анализ особенностей налогообложения сделок с предметами искусства. Показано, что государственное регулирование сделок с предметами искусства через механизмы налогообложения и налоговые стимулы является эффективным и действенным инструментом сохранения культурного наследия. Выявлено, что предмет искусства может выступать объектом различных гражданско-правовых сделок – купли-продажи, наследования, дарения и т.д. Исследованы механизмы налогообложения сделок с предметами искусства, которые значительно различаются в разных странах. Проанализирована система налогообложения операций по ввозу предметов искусства, наследования и дарения в США, Великобритании, континентальной Европе, Китае, Сингапуре. Выявлены налоговые льготы, которыми могут воспользоваться владельцы, продавцы и коллекционеры предметов искусства, и условия их применения в обозначенных странах. Определены наиболее благоприятные режимы налогообложения. Рассмотрены стандартные налоговые схемы и механизмы их реализации. Отдельно рассмотрены особенности налогообложения сделок с предметами искусства для физических лиц и организаций. Изучены особенности налогообложения сделок с предметами искусства в Российской Федерации. Рассмотрены возможные налоговые льготы для коллекционеров и инвесторов. Показана недостаточность государственного налогового стимулирования меценатов и благотворительной деятельности в области искусства в России. Предложен ряд мер, позволяющих использовать многообразие налоговых рычагов для оказания влияния на развитие арт-рынка Российской Федерации и сохранение ее культурного наследия.

Ключевые слова: предмет искусства, налог, налоговые льготы, сделки с предметами искусства, государственное регулирование.

THE PRACTICE OF TRANSACTIONS WITH ART OBJECTS TAXATION ANALYSIS**S.V. Gorev, A.S. Kutuzova**

Sergey V. Gorev (ORCID 0000-0002-4370-9533)

Plekhanov Russian University of Economics, Stremyanny L., 36, Moscow, 115054, Russia

Regional Development Committee of the Association "Self-regulatory organization of appraisers" Expert Council ", Potapovskiy per., 16/5, building 1, Moscow, 101000, Russia

E-mail: gorev@srosomet.ru

Anna S. Kutuzova (ORCID: 0000-0002-7511-1667)

Ivanovo State University of Chemistry and Technology, Sheremetev av., 7, Ivanovo, 153000, Russia

E-mail: as_kutuzova@mail.ru

The article is devoted to the author's analysis of specific characters of transaction taxation with art objects. It is described that the state regulation of art objects transactions through taxation mechanisms and tax incentives are effective and efficient tools for the cultural heritage preservation. It is revealed that an art object can be the object of various civil transactions, for instance like purchase and sale, inheritance, donation, etc. The mechanisms of transaction taxation with art objects, which differ significantly in different countries, are analyzed. The taxation system of art objects import, inheritance and donation in such countries as the United States, the United Kingdom, continental Europe, China, and Singapore is analyzed. The tax benefits that can be used by owners, sellers and collectors of art objects, and the conditions for their application in the designated countries are revealed. The most favorable tax regimes have been identified. Standard tax schemes and mechanisms of their implementation are considered. The features of transaction taxation with art objects for both individuals and organizations are considered. The features of transaction taxation with art objects in the Russian Federation are researched. Possible tax benefits for collectors and investors are considered. The article shows the insufficiency of state tax incentives for patrons and charitable activities in the art field in Russia. A number of measures are proposed that allow to use all variety of tax levers to influence the development of the art market in the Russian Federation and the preservation of its cultural heritage.

Keywords: art object, tax, tax benefits, transactions with art objects, state regulation.

Для цитирования:

Горев С.В., Кутузова А.С. Анализ практики налогообложения сделок с предметами искусства. *Известия высших учебных заведений. Серия «Экономика, финансы и управление производством» [Ивэкофин]*. 2021. № 02(48). С. 23-28. DOI: 10.6060/ivecofin.2021482.530

For citation:

Gorev S.V., Kutuzova A.S. The practice of transactions with art objects taxation analysis. *Ivecofin*. 2021. №02(48). P. 23-28. DOI: 10.6060/ivecofin.2021482.530 (in Russian)

ВВЕДЕНИЕ

Многие страны мира стремятся сохранить и преумножить национальное культурное наследие. Государство может способствовать данной тенденции в том числе через установление налоговых льгот при владении произведениями искусства, передаче их по наследству либо дарении государственным музеям, галереям и пр.

Государственное налоговое регулирование сделок с предметами искусства призвано способствовать развитию арт-рынка, повышению доступности культурного наследия для широкой публики, его сохранению и укреплению экономического потенциала государства.

Несмотря на нестабильность налогового законодательства, увеличение ставок налогов, пошлины и введение новых акцизов, данные тенденции не касаются как правило предметов искусства, находящихся в руках отдельных коллекционеров. Это может быть мотивировано, тем, что торговые операции с предметами искусства являются значимой частью экономики государства, и, кроме того, имеют огромное культурное значение, которое сложно измерить в стоимостных показателях.

МАТЕРИАЛЫ И МЕТОДЫ

Многие страны западного мира следуют тренду снижения ставок и смягчения действующих режимов налогообложения для финансового стимулирования коллекционеров и меценатов.

Наиболее активно следуют этой тенденции США и Великобритания.

Ставки налогов на ввоз произведений искусства в настоящее время значительно различаются по странам (табл. 1).

Таблица 1. Налог на ввоз произведений искусств [1]
Table 1. Import tax on art objects [1]

Страна	Ставка налога
США	0%
Китай	23-30%
Великобритания	5%
Франция	5,5%
Бельгия	6%
Германия	7%
Сингапур	7%
Италия и Испания	10%

Налогов на ввоз или вывоз предметов искусства в США в настоящее время нет, а Великобритании ввоз произведений искусства облагается по сниженной налоговой ставке в 5%. Самый высокий налог на ввоз в Китае и составляет 23-30%. Кроме того, арт-рынок материковой части Китая характеризуется помимо ввозных пошлин наличием значительных сложностей в перемещении товаров через таможенную границу,

высокими ставками налогообложения доходов и имущества. С этой точки зрения более финансово привлекательным является Гонконг, где ввоз предметов искусства не облагается пошлинами, отсутствует НДС, перепродажа произведений искусства свободна от необходимости уплаты авторского вознаграждения. Кроме того, резиденты освобождены от подоходных налогов на прирост капитала, наследование и дарение.

Налоговые вычеты на дары произведений искусства представлены в табл. 2.

Таблица 2. Дары произведений искусства [1]
Table 2. Art object gifting [1]

Страна	Налоговые вычеты
Страны ЕС	20-40%
Китай и Гонконг	30-35%
США	До 100%

Соединенные Штаты часто называют страной филантропов. Это объясняется с финансовой точки зрения значительными мерами по налоговому стимулированию операций дарения предметов искусства. Для получения налоговых льгот в виде вычета из чистого дохода физического лица или из налога на наследство. Но правила применения разнообразных льгот сложны и зависят, например, от того, какое учреждение получает произведение искусства и как это произведение было изначально приобретено дарителем.

Для того, чтобы воспользоваться налоговой льготой обязательно требуется тщательное изучение реальной рыночной стоимости произведения. В том случае, если сумма пожертвований составляет более 5 000 долларов, необходимы услуги профессионального оценщика. Размер льготы определяется двумя условиями. Первое - «формат» владения искусством. Большую льготу получают те, кто имел произведения искусства в собственности более года. В этом случае оно квалифицируется как капитальный актив и является «предметом коллекционирования». Если же срок владения произведением менее года, оно создано дарителем, хранилось как товарно-материальная ценность у дилера льгота будет меньше. Второе условие - статус организации, получающей дар. Более значительные льготы имеют благотворительные фонды и публичные организации. Частные структуры получают меньшие льготы.

Наследование предметов искусства также облагается разными налогами в разных странах в соответствии с действующим в данной стране законодательством (табл. 3). Отсутствует налог на наследство для прямых наследников в Сингапуре, Гонконге, Китае, Люксембурге.

Таблица 3. Налог на наследство [1]
Table 3. Inheritance tax [1]

Страна	Налоговые вычеты:	
	для родственников	для не родственников
Бельгия	От 30%	До 80%
Франция	5-45%	60%
Испания	40%	80%

Отметим, что во всех странах возможна оплата налога произведениями искусства.

Проанализируем примеры из зарубежного опыта налогообложения.

Помимо США развитую систему налогового стимулирования имеет Великобритания, которая реализует несколько схем налогообложения, призванных создать благоприятные условия налогообложения для собственников культурных ценностей в части уплаты налогов на наследование, прирост капитала и доходы.

Налоговая схема «принятие вместо» (acceptance-in-lieu) предусматривает, что унаследовавшее произведение искусства лицо может передать его государству. Налог на наследование при этом будет уменьшен на рыночную стоимость объекта наследования. Вместо налога по этой схеме могут приниматься только «исключительные» объекты, имеющие особое культурное значение.

Налоговая схема «условное освобождение» позволяет наследнику избежать уплаты налога в обмен на принятие обязательства предоставить доступ к обозрению объекта для широкой публики, а также обязательства поддерживать произведение искусства в надлежащем состоянии. Освобождается от налога также объект, который будет передан в дар благотворительному учреждению после смерти наследника. При этом, если стоимость переданного в дар объекта превышает 10% от стоимости всего наследства, то ставка налогообложения по данному наследуемому имуществу сокращается на 10%.

Схема «передачи в дар предметов культуры» предоставляет меценатам возможность получить льготу по налогу на доход и прирост капитала при оформлении договора дарения «исключительного» предмета искусства. Размер льготы определяется из расчета 30% от рыночной стоимости объекта.

Для юридических лиц в Великобритании так же предоставляются льготы - учреждения культуры имеют возможность вернуть НДС с приобретения предметов искусства. Действует пониженная ставка налогообложения при ввозе предметов искусства – 5%.

ДИСКУССИЯ

В странах Евросоюза налоговое стимулирование сделок с предметами искусства на сегодняшний день менее развито, чем в США и Великобритании. Однако можно привести в пример успешный опыт Франции по исключению искусства из налога на богатство. Также там поощряется меценатская деятельность путем предоставления льгот в рамках деятельности по поддержке государственных собраний (аналог британской схемы «принятие вместо»), а также в рамках дарения объектов государству (освобождение от налога на наследство).

В Италии и Германии реализуется аналогичная «условному освобождению» схема по предоставлению вычетов из налога на наследство. Применяются пониженные ставки НДС при ввозе произведения искусства из стран, не входящих в Евросоюз. Выше всего эти ставки в Италии и Испании — 10%. Для Франции ставка составляет 5,5%; недавно в соответствии с ней, с 10 до 5,5%, была понижена ставка НДС при прямых продажах произведений авторами.

Арт-рынок Гонконга характеризует минимальное налогообложение как юридических лиц, ведущих деятельность на его территории, так и состоятельных физических лиц. Здесь нет ввозных пошлин на произведения искусства и нет НДС. Не существует «авторских прав» при перепродаже произведений искусства, по которым художник получает определенный процент. Резиденты страны не платят налогов на доход от прироста капитала, на наследование и подарки. Отсутствует налогообложение сделок по продаже предметов искусства для резидентов, нерезиденты уплачивают налоги по сниженным ставкам. Все это стимулирует открытие арт-галерей.

Кроме того, правительство Гонконга стимулирует благотворительность. Дарители произведений искусства могут воспользоваться налоговыми вычетами в размере до 35% дохода или прибыли, подлежащих налогообложению.

Один из самых благоприятных режимов создан в Сингапуре, где установлен верхний предел налога на доходы — 20%. Налоги на богатство, наследование и доход от прироста капитала отсутствуют, что способствует притоку капитала в том числе на арт-рынок. Высокий уровень доходов населения стимулирует появление частных коллекций предметов искусства, государство же, в свою очередь, стимулирует благотворительность в виде дарения арт-объектов учреждениям и организации выставок путем предоставления налоговых вычетов. Также реализуется субсидирование из правительственного фонда проектов в сфере искусства.

Для урегулирования различных проблемных аспектов авторского права в 2001 г. была принята директива Европейского союза [2]. Директива устанавливает право авторов произведений искусства получать вознаграждение в виде установленного процента при перепродаже их работ.

Вознаграждение может быть фиксированным (3% во Франции, 5% в Германии) или прогрессивным (от 1 до 10% в Италии). В Китае, Гонконге, Швейцарии права следования нет. В России правило принято, но практически исполняется редко.

В США в 2014 г. был принят закон, устанавливающий возможность для автора получать вознаграждение при перепродаже его произведений.

В России в 2014 г. был принят закон о меценатской деятельности [3], в котором был определен юридический статус частных лиц, помогающих сохранению культурного наследия. Однако законодатель пока не предоставил данным субъектам никаких налоговых льгот.

В настоящее время в России налогообложение сделок с предметами искусства характеризуется:

Для юридических лиц:

- Отсутствием специальных льгот по налогам для коммерческих организаций, занимающихся благотворительностью.
- Возможностью установления налоговых льгот по региональным налогам законодательными актами субъектов РФ.
- Отсутствием возможности для жертвователя - юридического лица уменьшить налоговую базу по налогу на прибыль при перечислении денежных средств в качестве пожертвования.

Для физических лиц предусмотрен социальный налоговый вычет. Сумма этого вычета не может превышать 25% полученного физическим лицом дохода за год.

При этом процедура получения денег от государства достаточно трудоёмкая, требует предоставления подтверждающих документов, квитанций по банковским переводам.

Помимо этого, воспользоваться опцией налогового вычета по расходам на благотворительность могут только те лица, которые оказывали благотворительную помощь в отношении следующих структур:

- благотворительных организаций;

- социально ориентированных некоммерческих организаций (в части осуществления ими уставной деятельности);

- некоммерческих организаций, осуществляющих деятельность в области науки, культуры, физической культуры и спорта (за исключением профессионального спорта), образования, просвещения, здравоохранения, защиты прав и свобод человека и гражданина, социальной и правовой поддержки и защиты граждан, содействия защите граждан от чрезвычайных ситуаций, охраны окружающей среды и защиты животных;

- религиозных организаций на осуществление деятельности, предусмотренной уставом;

- иных некоммерческих организаций (в части формирования или пополнение целевого капитала в установленном порядке).

Проанализируем налоговую систему России на предмет особенностей налогообложения коллекционеров и инвесторов.

- В настоящее время отсутствуют налоги на богатство, на наследования произведений искусства, на перепродажу при сроке владения объектом более 5 лет. Если владение осуществлялось менее 5 лет налог на перепродажу взимается по ставке 13%. При этом можно получить налоговый вычет на сумму 250 000 рублей.

- Отсутствуют какие-либо налоговые льготы для дарителей и меценатов.

- При ввозе на территорию Российской Федерации произведений искусства для личного пользования налог не взимается при условии декларирования объектов. Отсутствует и налог на коммерческий ввоз для граждан если стоимость объекта составляет менее 10 000 долларов. В случае, если стоимость превышает данное значение взимается пошлина в размере 30% от стоимости. НДС при этом составляет 0%. Для организаций в данной ситуации ввоз облагается НДС в размере 18% от стоимости, таможенная пошлина составляет 0%. Таким образом, юридическое лицо, ввозящее предмет, признанный письмом Министерства культуры «культурной цен-

ностью» (обычно в таком случае предмету более 100 лет, и он создан известным автором) или «предметом культурного назначения» (предмету менее 100 лет или автор его неизвестен), в любом случае платит НДС. Никаких ограничений по дальнейшему обороту не предусмотрено.

- Запрещен вывоз из России произведений искусства, которым 100 лет и более. Данная процедура может стать возможна только по специальному разрешению Министерства культуры РФ.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Таким образом, следует заметить, что многообразие налоговых рычагов, способных оказать влияние на развитие арт-рынка используется в Российской Федерации достаточно слабо.

В этой связи можно рекомендовать добавить в п. 18.1 статьи 217 Налогового Кодекса Российской Федерации следующую фразу: «...за исключением случаев дарения недвижимого имущества, транспортных средств, акций, долей, паев, предметов искусства, если иное не предусмотрено настоящим пунктом».

Необходимо рассмотреть на уровне Правительства Российской Федерации возможность введения специальной государственной программы «принятие взамен» («Acceptance in Lieu» - AIL), которая успешно работает в Великобритании. Это позволит жертвовать объекты национального значения в счет уплаты налога на наследство, полностью или частично. Это могут быть произведения искусства, антиквариат, архивные материалы или земли и здания (детали процедуры могут отличаться в зависимости от объекта имущества).

Также, полагаем, что на территории Российской Федерации следует провести всеобщую инвентаризацию предметов искусства, принадлежащих физическим и юридическим лицам, для дальнейшего составления каталогов и ведения учета сделок купли-продажи, дарения, наследования и иных гражданско-правовых сделок, в том числе ввоза и вывоза.

ЛИТЕРАТУРА

1. Маркина Т. Хаггинс П. Налоги на искусство. The art newspaper Russia. 2015. №30.
2. Директива № 2001/29/ЕС от 22.05.2001 г. Европейского парламента и Совета Европейского Союза "О гармонизации некоторых аспектов авторских и смежных прав в информационном обществе".
3. Федеральный закон № 327-ФЗ от 4.12.2014 г. "О меценатской деятельности". «Российская газета». 2014. №254.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ. СПС КонсультантПлюс.

REFERENCES

1. Markina T., Haggins P. Art taxes. The art newspaper Russia. 2015. Vol.30. (in Russian).
2. Directive N 2001/29/EC dated 22.05.2001 of the European Parliament and the Council of the European Union "On the harmonization of certain aspects of copyright and related rights in the information society".
3. Federal Law N 327-ФЗ dated 4.12.2014 "On patronage activities". «Rossiyskaya Gazeta». 2014. N 254. (in Russian).
4. Tax Code of the Russian Federation. Part one dated 31.07.1998. N 146-ФЗ. CALR ConsultantPlus. (in Russian).

5. Астраханцева И.А., Баландина Е.В. Методология оценки прав (требования) по кредитным договорам коммерческих банков. *Известия высших учебных заведений. Серия «Экономика, финансы и управление производством» [Ивэкофин]*. 2017. №3(33). С.3-9.
6. Астраханцева И.А., Полякова М.О., Баландина Е.В. Методика оценки стоимости бизнеса для субъектов малого предпринимательства. *Известия высших учебных заведений. Серия «Экономика, финансы и управление производством» [Ивэкофин]*. 2018. №3(37). С.17-21.
7. Akhmatov Kh.A., Astrakhantseva I.A., Kutuzova A.S., Votchel L.M., Vikulina V.V. Harmonization of banking business models with the needs of the economy by encouraging the exogenous social responsibility. *Quality - Access to Success*. 2020. T. 21. № 174. С.81-87.
8. Горев С.В. Особенности проведения судебной экспертизы предметов искусства. *Сборник научных трудов вузов России "Проблемы экономики, финансов и управления производством"*. 2020. № 47. С. 101-104.
9. Астраханцева И.А. Методология финансового анализа при проведении экономических экспертиз: монография. Иваново: ИГХТУ. 2021. 236 с.
10. Горев С.В., Кутузова А.С. Практический инструментарий для оценки стоимости предметов искусства. *Известия высших учебных заведений. Серия «Экономика, финансы и управление производством» [Ивэкофин]*. 2021. № 01(47). С.6-13.
5. Astrakhantseva I.A., Balandina E.V. Valuation methodology of claims on commercial banks loans. *Ivecofin*. 2017. N3(33). P.3-9. (in Russian).
6. Astrakhantseva I.A., Polyakova M.O., Balandina Y.V. Business evaluation methodology for small enterprises. *Ivecofin*. 2018. N 3(37). P.17-21. (in Russian)
7. Akhmatov Kh.A., Astrakhantseva I.A., Kutuzova A.S., Votchel L.M., Vikulina V.V. Harmonization of banking business models with the needs of the economy by encouraging the exogenous social responsibility. *Quality - Access to Success*. 2020. T. 21. № 174. С.81-87.
8. Gorev S.V. Features forensic examination of art objects. *Collection of scientific works of Russian universities "The problems of economy, Finance and production management"*. 2020. N 47. P. 101-104. (in Russian).
9. Astrakhantseva I.A. Methodology of financial analysis to economic expertise: monograph. Ivanovo: ISUCT. 2021. 236 p. (in Russian).
10. Gorev S.V., Kutuzova A.S. Practical tools for the cost estimating of art objects. *Ivecofin*. 2021. N 01(47). P.6-13 (in Russian).

Поступила в редакцию 29.04.2021
Принята к опубликованию 15.05.2021

Received 29.04.2021
Accepted 15.05.2021