

Ирина БУКИНА

НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА И НАЛОГОВЫЙ ФЕДЕРАЛИЗМ В ГЕРМАНИИ*

Налоговая система Германии характеризуется высокой налоговой нагрузкой. Основная часть доходов консолидированного бюджета формируется за счет т.н. совместных налогов — налогов, доходы от которых распределяются по уровням бюджетной системы. Совместные налоги играют особую роль в системе налогового федерализма в Германии, обеспечивая не только вертикальное, но и горизонтальное выравнивание. В целях борьбы с последствиями кризиса 2007 г. совместные налоги подверглись некоторым модификациям: были внесены изменения в условия налогообложения подоходным налогом, налогом на прибыль и НДС. В работе проведен статистический анализ вариации налоговых доходов на всех уровнях бюджетной системы до и после распределения совместных налогов. Этот анализ показал, что система налогового федерализма в Германии позволяет обеспечить относительную устойчивость налоговых доходов на местном уровне, в условиях кризиса перекладывая риски на федеральный бюджет и бюджеты субъектов федерации.
Ключевые слова: антикризисные меры, налоговый федерализм, налогообложение, фискальная политика, ФРГ

Мировой финансовый кризис оказал влияние на бюджетные системы всех развитых стран. Однако Германия оказалась в лучшем положении, чем другие страны «большой семерки». Несмотря на значительное падение выпуска в 2009 г. (более чем на 5,5%), отношение госдолга к ВВП составило 72,3%, что меньше, чем в других развитых странах мира (см. рис. 1). Характерно также то, что неизбежный прирост госдолга относительно ВВП в Германии составил около 7,5 процентных пункта (далее — п.п.), в то время как во Франции и США, где темпы падения ВВП составили менее 3%, госдолг относительно ВВП вырос на 10,9 и 13,2 п.п. соответственно.

Италия, которая также испытала серьезное падение валового выпуска (почти 5,5%), в 2009 г. нарастила госдолг до уровня в 112,5% относительно ВВП (и более 115% — в 2010 г.) и столкнулась с долговым кризисом, ставшим результатом как европейского спада деловой активности, так и неосмотрительной фискальной политики властей.

* Статья подготовлена в рамках гранта РГНФ «Денежно-кредитная и бюджетно-налоговая политика России на современном этапе глобализации» №15-02-00391.

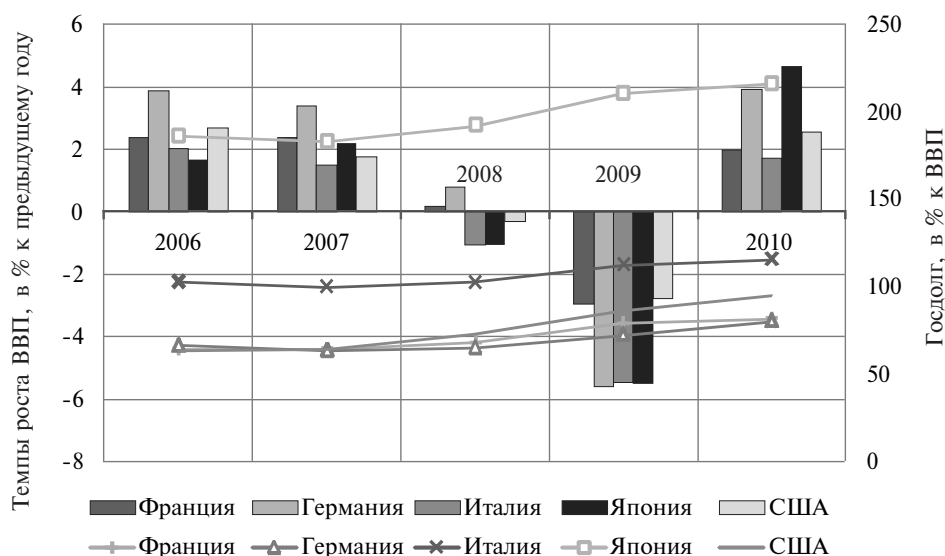


Рис. 1. Темпы роста ВВП и государственный долг в развитых странах в 2006–2010 гг.

Источник: World Economic Outlook Database/ IMF / URL: <http://www.imf.org/external/ns/cs.aspx?id=28>.

С началом мирового кризиса правительства практически всех развитых стран начали принимать срочные антикризисные меры. Хотя основным инструментом противодействия сжатию совокупного спроса стали меры монетарной политики, однако в рамках антикризисной политики активно разрабатывались и налоговые меры. Кризис поставил правительства подавляющего большинства стран перед *дилеммой*: снижать уровень фискальной нагрузки с целью стимулирования потребительских и инвестиционных расходов или повышать налоги для стабилизации бюджетных дисбалансов.

Обзор налоговых антикризисных инициатив показал, что *большинство стран ЕС проводили стимулирующую политику*, снижая ставки по основным налогам и/или вводя дополнительные льготы¹. Как правило, снижались ставки или повышались лимиты разрешенных вычетов по подоходному налогу, обязательным взносам на социальное страхование, налогу на прибыль, НДС, налогам на имущество. В тех странах, где приоритетом стала балансировка бюджета, в основном повышались ставки косвенных налогов: НДС, так называемых «экологических налогов» (налогов на реализацию топлива, добычу полезных ископаемых и т.п.). Зачастую страны прибегали к различным «налоговым маневрам»: снижали налоговую нагрузку на доходы и повышали ставки косвенных налогов, тем самым увеличивая налоговую нагрузку на потребление.

¹ См.: Hemmelgarn Th. The 2008 Financial Crisis and Taxation Policy/ Taxation papers, European Commission. Working paper N 20, 2010 / URL: <http://ec.europa.eu/>.

Власти ФРГ также приняли антикризисный пакет изменений в налогообложении. В этой связи актуально определить, как эти меры повлияли на соотношение бюджетных доходов различных уровней власти. Однако прежде, чем переходить к данному вопросу, остановимся на обзоре налоговой системы и некоторых вопросах налогового федерализма в ФРГ.

Общая характеристика налоговой системы ФРГ

В Германии законодательно закреплено, что государственные задачи распределяются между федерацией и Землями (субъектами федерации), входящими в ее состав (ст. 91-а — 91-е Конституции ФРГ)². Соответственно этим уровням подлежат разделению доходы и расходы. Часть социально-экономических функций возложена также на местный уровень — общины, в компетенцию которых входит формирование местных бюджетов. Бюджетная система ФРГ в целом относится к *кооперативной модели бюджетного федерализма*, основными чертами которой являются:

- выравнивание региональных диспропорций;
- активное скоординированное сотрудничество центра и субъектов федерации в осуществлении крупных социально-экономических программ;
- широкое привлечение региональных властей к перераспределению национального дохода.

Основной чертой германской системы налогообложения является закреплённое в Конституции положение, *регулирующее разделение налоговых доходов между бюджетами различного уровня*. При том что каждый уровень власти полномочен устанавливать и (отчасти для субнационального уровня) администрировать налоги и сборы, значительная часть налоговых доходов перераспределяется по утвержденным нормативам между бюджетами. Налоги, поступления по которым подлежат распределению между бюджетами, носят название совместных налогов.

В результате в налоговой системе Германии можно выделить не три, а четыре составляющих (или уровня) — совместные налоги, федеральные налоги, налоги земель и налоги общин (см. табл. 1), а также стоящий особняком в этой системе церковный налог.

Т а б л и ц а 1

Структура налоговых доходов консолидированного бюджета ФРГ до распределения совместных налогов, в %

	2012 г.	2013 г.	2014 г.
Налоговые доходы, всего*	100,0	100,0	100,0
Совместные налоги	71,0	71,4	71,8
в т.ч.			
Подоходный налог	35,8	30,4	37,1
Налог на прибыль	2,8	3,1	3,1

² Basic Law for the Federal Republic of Germany in the revised version published in the Federal Law Gazette Part III, classification number 100-1, as last amended by the Act of 11 July 2012 (Federal Law Gazette I p. 1478) / URL: http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_gg/englisch_gg.html#p0487.

О к о н ч а н и е т а б л и ц ы 1

НДС	32,4	31,8	31,6
Федеральные налоги	16,6	16,9	15,8
в т.ч.			
Налог на операции страхования	1,9	1,9	1,9
Акцизы на алкоголь, табак и кофе	3,0	0,8	2,5
Акцизы на энергетические полезные ископаемые, различные виды топлива, электроэнергию, транспортные средства и т.п.	9,5	8,0	8,8
Надбавка солидарности	2,3	2,3	2,3
Налоги земель	2,4	2,5	2,7
в т.ч.			
Налог на наследование	0,7	0,7	0,8
Налог на приобретение недвижимости	1,2	1,4	1,5
Налог на розыгрыши и лотереи	0,2	0,3	0,3
Таможенные пошлины	0,7	0,7	0,7
Прочие налоги	0,2	0,2	0,2
Налоги общин	9,2	9,1	9,0
в т.ч.			
Налог на недвижимость, тип А (с/х и лесное хозяйство)	0,1	0,1	0,1
Налог на недвижимость, тип В (прочее имущество)	1,9	1,9	1,9
Промысловый налог	7,1	6,9	6,8
Прочие налоги	0,2	0,2	0,2

*Сумма может быть не равна 100% вследствие округления.

Источник: Рассчитано автором по: Официальный сайт Федерального статистического агентства ФРГ / URL: <https://www-genesis.destatis.de> (дата обращения 11.05.2015).

Совместные налоги — основной источник налоговых доходов консолидированного бюджета ФРГ — составляют более 70% в общей сумме налоговых доходов (см. табл. 1). На собственно федеральные налоги приходится порядка 16%, на налоги земель — менее 3%, а доля местных налогов составляет чуть более 9%. Порядок распределения совместных налогов установлен в Конституции ФРГ (п. 3. ст. 106). В частности, Конституцией закреплено равное разделение доходов от подоходного налога и налога на прибыль между Федеральным правительством и Землями. Нормативы распределения доходов от НДС устанавливаются специальным Федеральным законом, который должен быть одобрен Бундесратом (верхней палатой Парламента ФРГ), что дает возможность регионам влиять на определение этих нормативов. Местные власти получают свою долю от подоходного налога и налога на прибыль согласно принимаемым федеральным законам. При этом Конституцией предусмотрено, что в таких законах общины могут быть наделены правом устанавливать свои

дополнительные или пониженные ставки в части, приходящейся на них доли соответствующих налогов (п. 5 ст. 106). Доля НДС, получаемая местными бюджетами, определяется на уровне регионального правительства в соответствии со специальной формулой, учитывающей географические и экономические факторы.

Общие правила, действующие для всех видов налогов, закреплены в Положении о налогах и платежах (*Abgabenordnung*)³. В этом документе определяется понятие налогов, устанавливаются базовые определения: налогоплательщики, налоговые органы, объект налогообложения и т.д., а также закрепляются основные права и обязанности налогоплательщиков и налоговых органов. Кроме того, имеются специальные законы по каждому налогу и всем связанным с ними вопросам.

Налоговая система ФРГ характеризуется *высокой налоговой нагрузкой* (около 40%), которая прежде всего обусловлена высоким уровнем социального обеспечения, финансируемого за счет взносов и налогов. В 2013 г. общая налоговая нагрузка составила 42%, около половины которой приходилось на социальные взносы (19% ВВП). На протяжении второй половины XX в. — первого десятилетия XXI в. налоговое бремя в Германии превышало налоговое бремя в иных федеративных государствах. Структура налоговых доходов (после распределения) относительно ВВП по уровням бюджетов в 2013 г. была следующей: 11,4% приходилось на федеральный бюджет; 7,7% поступало в бюджеты субъектов федерации; 2,9% — в местные бюджеты.

Совместные налоги

Как уже отмечалось, совместные налоги⁴ представляют собой основной источник налоговых доходов консолидированного бюджета ФРГ. Остановимся на обзоре основных элементов налогообложения подоходного налога, налога на прибыль и НДС.

Подоходный налог (Einkommensteuer). Так как подоходный налог относится к категории совместных налогов, поступления от него подлежат распределению между федеральным бюджетом, бюджетами Земель и местными бюджетами, причем доля, зачисляемая в бюджет федеральных и земельных властей, составляет по 42,5%, а оставшиеся 15% поступают в бюджеты муниципальных образований. При этом реализуется не только вертикальное, но и горизонтальное распределение по принципу «локальных доходов»: регион получает налог от дохода лиц, проживающих на его территории, причем от доходов как полученных на территории региона, так и вне его.

В практике налогообложения и налоговой статистике можно встретить несколько обозначений подоходного налога (в той его части, которая приходится на конкретную налоговую базу): налог на заработную плату, налог на прирост капитала, налог на прочие доходы. Фактически такой порядок налогообложения во многом отвечает *принципам шедулярного подхода*, хотя формально к нему не относится.

³ Abgabenordnung (AO). Ausfertigungsdatum: 16.03.1976 (BGBl. I S. 2417) / URL: http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/ao_1977/gesamt.pdf.

⁴ Подробнее см.: Лыкова Л.Н., Букина И.С. Налоговые системы зарубежных стран: учебник для магистров. М.: Издательство «Юрайт», 2012. С. 137–148.

Налогоплательщиками *подоходного налога* являются физические лица — резиденты ФРГ в отношении всего полученного ими дохода и нерезиденты — в отношении доходов, полученных от источников в ФРГ.

Налоговым резидентом Германии признается лицо, независимо от его национальности, которое имеет в этой стране в собственности постоянное жилище (домициль) или обычно здесь проживает. Под обычным проживанием понимается физическое пребывание на территории Германии более шести месяцев в календарном году (краткосрочные выезды за границу при этом не учитываются).

Объектом налогообложения является совокупный доход физического лица, в который включаются следующие группы поступлений:

- доходы от сельского и лесного хозяйств;
- доходы от промыслового предприятия, от участия в коммандитном товариществе, в открытом торговом товариществе;
- доходы от самостоятельной деятельности представителей «свободных» профессий в сфере науки, искусства, литературы, преподавания, а также практикующих врачей, адвокатов, инженеров, архитекторов, журналистов, переводчиков и т.п.;
- заработная плата и пенсии;
- доход от капитальных инвестиций;
- доходы от сдачи в аренду недвижимого и некоторых видов движимого имущества, роялти;
- прочие доходы (алименты, доходы от продажи имущества и ценных бумаг, если промежуток времени между покупкой и продажей меньше установленного законом срока, доходы от случайного, нерегулярного, посредничества и т.п.).

Для различных групп доходов существуют *особенности расчета налогооблагаемой базы*. Также различаются и методы расчета. Так, для доходов первой и второй групп в основном используется метод сопоставления чистой стоимости, согласно которому налогооблагаемый доход представляет собой разницу между чистой стоимостью активов на конец и на начало текущего финансового года. Для расчета налогооблагаемой базы по другим категориям дохода применяется метод чистого дохода, согласно которому налогооблагаемый доход рассчитывается как разница между валовым доходом и разрешенными расходами, учитываемыми по кассовому методу (т.е. в момент поступления денежных средств или погашения задолженности). В отношении доходов от самостоятельной деятельности представителей «свободных» профессий возможен выбор используемого метода расчета налогооблагаемой базы самим налогоплательщиком.

При использовании метода чистого дохода налогоплательщик вправе вычесть из полученного им дохода (прежде всего речь идет о доходах в виде заработной платы) все расходы, связанные с его получением. В законодательстве предусмотрена так называемая паушальная сумма таких расходов (*Arbeitnehmer-Pauschale*), которая составляет некоторую установленную сумму (1000 евро в 2013 г.), вычитаемую из дохода налогоплательщика без предоставления подтверждающих документов. Если фактические расходы налогоплательщика, связанные с его служебной деятельностью, превышают установленную сумму, то вычет производится при предоставлении

подтверждающих документов и в пределах установленных нормативов. В частности, к вычитаемым расходам относятся: затраты на проезд до места работы и обратно; расходы на служебные командировки; расходы на проезд и проживание вдали от дома (так называемая «жизнь на два дома»); затраты на приобретение средств труда (если они не обеспечиваются работодателем); расходы на повышение квалификации и т.п.

Следующей группой расходов, подлежащих вычету, являются «особые расходы» (*Sonderausgaben*). Они подразделяются на страховые, сберегательные взносы и прочие особые расходы. К страховым и сберегательным взносам относятся расходы, связанные с выплатой всех обязательных и добровольных взносов на социальное, пенсионное, медицинское и некоторые виды имущественного страхования.

Не вычитаются затраты на страхование адвокатской деятельности, страхование собственного автомобиля, а также страхование домашнего имущества. При этом по размеру вычитаемых взносов действует установленный лимит.

Прочие особые расходы включают в себя алименты бывшей жене или бывшему мужу (кроме выплат на ребенка) в размере установленного лимита и при условии, что получатель алиментов уплачивает с них налоги на общих основаниях; расходы на получение налоговых консультаций; плата за обучение детей в школах, имеющих статус школы-интерната; пожертвования в различные фонды, научным, культурным и религиозным объединениям, политическим партиям (только при предъявлении квитанции о пожертвовании); убытки (например, от предпринимательской деятельности, признанные финансовым органом в предыдущие годы) и т.д.

Кроме того, законодательством допускается вычитать непредвиденные расходы — те нерегулярные расходы, которых налогоплательщик не мог избежать по правовым, моральным или иным причинам, и поэтому, при прочих равных условиях, оказался в худшем положении, чем среднестатистический налогоплательщик. К таким расходам, в частности, относятся: собственные, не включенные в страховку расходы на оплату медицинского обслуживания (пребывание в больнице, оплата прописанных врачом лечебных процедур и т.п.); расходы на погребение родных; расходы, связанные с процедурой расторжения брака и т.д. Данный вид расходов вычитается в пределах законодательно установленного допустимого уровня, который составляет от 1 до 7% общего годового дохода семьи налогоплательщика. Этот норматив тем больше, чем выше доход и чем меньше число детей у налогоплательщика⁵.

После расчета налоговой базы по каждому виду облагаемых доходов полученные результаты суммируются, из полученного валового облагаемого дохода делается налоговая скидка на детей (*Kinderfreibetrag*), а с оставшейся суммы рассчитывается налог в соответствии с установленной ставкой.

Часть доходов освобождается от налогообложения. К таким доходам относятся: выплаты по договорам страхования жизни, страхования от несчастного случая, нетрудоспособности, пенсионного страхования; некоторые социальные выплаты; единовременные выплаты в рамках государственного пенсионного обеспечения; стипендии.

⁵ Einkommensteuergesetz. Neugefasst durch Bek. v. 8.10.2009 I 3366, 3862; zuletzt geändert durch Art. 20 G v. 20.12.2011 I 2854, § 33 / URL: <http://www.gesetze-im-internet.de/>.

Налог с налоговой базы менее 8354 евро (для одиноких) и 16 708 евро (для супругов, заполняющих совместную декларацию) не взимается. Свыше этого лимита предельная налоговая ставка линейно возрастает с 14 до 24%, пока налогооблагаемый доход не достигнет 13 469 евро (26 938 евро для супругов).

Следующий интервал налогообложения — для налогооблагаемого дохода до 52 881 евро (105 762 евро для супругов). Здесь предельная налоговая ставка линейно возрастает с 24 до 42%. Для облагаемого дохода до 250 730 евро (501 460 евро для супругов) ставка является пропорциональной на уровне 42%. Для доходов, превышающих 250 730 евро (501 460 евро для супругов), предельная налоговая ставка составляет 45%.

В силу сложности расчета налога для налогоплательщиков разработаны специальные таблицы, также существует электронный онлайн-сервис — калькулятор налога, доступный на сайте Федеральной налоговой службы ФРГ.

С заработной платы наемных работников подоходный налог, или, как его называют, «налог на заработную плату» (*Lohnsteuer*), удерживается работодателем при ее выплате. Кроме подоходного налога из заработной платы удерживается церковный налог и надбавка солидарности. Эти дополнительные налоги не относятся к категории совместных налогов, но они непосредственно связаны с процессом уплаты подоходного налога.

Церковные налоги взимаются официально признанными религиозными объединениями на основе общегосударственного налогового перечня. Все члены религиозных объединений обязаны платить эти предусмотренные законом общественные сборы. Основанием для взимания церковного налога служит запись о религиозной принадлежности налогоплательщика в его налоговой карте.

Церковный налог может взиматься в различном виде, а именно:

- как добавочный налог на заработную плату (для работающих по найму) или на заявленный облагаемый доход; в обоих случаях его величина определяется по особому тарифу (в разных Землях он различен, в среднем — около 8% от суммы подоходного налога);
- как «церковные деньги» в виде твердо установленного или определяемого по специальной таблице взноса. Вид и величину взимаемого налога определяют соответствующие органы церкви на основе церковного положения о налогах, требующего обязательного государственного согласования.

Надбавка солидарности (солидарный сбор) — это дополнительный налог, взимаемый в целях получения средств на ускоренное развитие федеральных земель, ранее входивших в состав ГДР. Надбавка солидарности взимается от суммы подоходного налога, подлежащего уплате в отчетном (налоговом) периоде. Налоговая ставка составляет 5,5%.

Церковный налог и надбавка солидарности взимаются лишь постольку, поскольку взимается подоходный налог. Если обязанность уплаты подоходного налога не возникает или рассчитанный налог не превышает некоторого расчетного предела, налогоплательщик от уплаты этих двух надбавок освобождается.

Налог на прибыль корпораций. Значимость налога на прибыль в Германии (*Körperschaftsteuer*) невысока в сравнении с другими европейскими странами (см. табл. 1). При этом налог на прибыль является важной составляющей бюд-

жетно-налоговой системы, поскольку он относится к категории совместных налогов, доходы от сбора которых разделяются между бюджетами различного уровня. Поступления от налога на прибыль, в частности, распределяются в равной пропорции между федеральным бюджетом и бюджетами Земель. Кроме того, эти поступления являются и инструментом горизонтального выравнивания, поскольку налог на прибыль учитывает не только место регистрации головной компании, но и территории, на которых расположены подразделения этой компании.

Уплачивать налог на прибыль согласно Закону «О налоге на прибыль» (*Körperschaftsteuergesetz, KStG*) обязаны не только корпорации (акционерные общества, общества с ограниченной ответственностью), но и некоторые формы неинкорпорированных структур, такие как коммандитные товарищества, кооперативы и пр.

Система налогообложения прибыли в Германии прошла *несколько этапов последовательного реформирования*, задачей которого было снижение налоговой нагрузки на организации. Основным стратегическим изменением налога на прибыль стал переход от системы дифференцированных ставок и системы вменения к плоской ставке налога на прибыль и отказа от принципа вменения (зачета) при обложении дивидендов. Новая система обложения вступила в действие с 1 января 2001 г.

До введения новой системы ставка налога на прибыль зависела от того, подлежит ли она распределению. К нераспределяемой прибыли применялась более высокая ставка. В 1990 г. в ФРГ произошло снижение ставки федерального налога на нераспределенную прибыль с 56 до 50%, затем с 50 до 45% в 1994 г. (также была снижена федеральная ставка налога на распределяемую прибыль — с 36 до 30%).

Кроме того, для получателей дивидендов ранее действовала система полного вменения (зачета), при которой налог на распределяемую прибыль, уплаченный организацией, учитывался при обложении личных доходов акционеров.

После реформы 2001 г. ставка налога на прибыль стала единой и составила 25%, а с 2008 г. — 15% (без учета надбавки солидарности).

Налоговые льготы в рамках обложения прибыли весьма разнообразны, хотя в результате реформы налога произошло *не только снижение ставок, но и сокращение числа льгот*. В частности, организации в отношении зданий и сооружений вправе использовать не только обычные методы начисления амортизации (линейный, метод уменьшающегося остатка, производственный метод), но и ускоренную амортизацию, которая позволяет списывать до 9% стоимости основного средства определенной категории ежегодно (на протяжении 7 лет). Кроме этого, действует так называемая дополнительная амортизация — норма, разрешающая одновременно списывать до 20% стоимости вновь вводимых в эксплуатацию основных средств. По сути, данная налоговая инициатива аналогична применяемой в нашей стране амортизационной премии.

Следует особо отметить, что для германской модели налогообложения прибыли корпораций характерно *формирование большого числа резервов, осуществляемое до уплаты налога на прибыль*. В частности, к таким резервам относятся: резервы для компенсации инфляционного роста цен на сырье, для

средств от переоценки стоимости имущества, на «вполне вероятные потери», на формирование корпоративных пенсионных фондов и некоторые другие.

Для целей обложения корпорационным налогом в ФРГ действует понятие *консолидированного налогоплательщика*, когда взаимосвязанные организации, каждая из которых представляет собой отдельное юридическое лицо, рассматриваются как единый субъект. В таком случае прибыли и убытки всех организаций, входящих в группу, рассматриваемую как консолидированный налогоплательщик, формируют единую базу налогообложения. Формально налогоплательщиком выступает та корпорация, которая контролирует действия группы. Таким образом, расчет корпорационного налога производится по налоговой базе, определенной исходя из деятельности всех организаций, входящих в группу. Поскольку убытки, полученные участниками группы, учитываются при налогообложении прибыли консолидированного налогоплательщика, это позволяет оптимизировать налоговую нагрузку по группе в целом.

Данный порядок применяется к группам зависимых организаций только при соблюдении следующих условий:

- контролируемая корпорация является налоговым резидентом ФРГ (при этом контролирующий субъект может быть не только корпорацией — резидентом ФРГ, но и физическим лицом — резидентом ФРГ, а также являться лицом иных организационно-правовых форм);
- контролируемая корпорация финансово связана с контролирующим субъектом (в т.ч. с учетом косвенного влияния);
- взаимозависимость контролируемой корпорации с контролирующим субъектом должна быть подтверждена с начала финансового года (налогового периода по корпорационному налогу);
- в группе должно быть заключено специальное соглашение о консолидации финансовых результатов.

Следует отметить, что в настоящее время полученные корпорацией — налоговым резидентом ФРГ дивиденды включаются в налогооблагаемую прибыль вне зависимости от доли участия, периода владения акциями или источника выплаты. Как правило, налог удерживается в момент выплаты дивидендов корпорацией — налоговым агентом. В свою очередь, налогоплательщик, получающий дивиденды, вправе при расчете своих налоговых обязательств зачесть сумму налога, удержанную налоговым агентом.

Налог на добавленную стоимость (Umsatzsteuer) формально сохранил свое историческое название — налог с оборота. Согласно Конституции ФРГ доходы от налога на добавленную стоимость подлежат распределению между федеральным, земельными бюджетами и бюджетами общин. Нормативы распределения поступлений НДС в бюджеты различного уровня подлежат пересмотру каждые два года и могут корректироваться в зависимости от текущих финансовых нужд. По состоянию на 2015 г. в федеральный бюджет поступает 53%, в бюджет земель — 45%, а оставшиеся 2% доходов от сбора НДС — в бюджет общин. Кроме этого, поступления от НДС распределяются между Землями в соответствии со следующими принципами. 25% собранных субъектом федерации доходов от НДС представляют собой т.н. «дополнительную помощь», которая остается в региональном бюджете, если общие поступления от подоходного налога, налога на прибыль и региональных налогов в расчете на одного жителя меньше среднего показателя по субъектам

федерации. Точный расчет суммы НДС, предназначенной для покрытия разрыва между уровнем среднедушевых доходов региона и средних значений по всем Землям, будет зависеть от того, насколько велик этот разрыв. Оставшиеся 75% налоговых доходов от НДС, собранных регионом, распределяются между Землями в соответствии с подушевым принципом⁶.

Порядок обложения налогом с оборота в Германии соответствует требованиям Шестой директивы Европейского союза (*The Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977*), установившей общие правила обложения НДС для стран — членов ЕС. Налог с оборота регулируется Законом «О налоге с оборота» (*Umsatzsteuergesetz, UStG*).

Объектом налогообложения является любая реализация товара, услуги, а также ввоз предметов из стран, не являющихся членами ЕС. Покупка товаров в рамках сообщества также облагается НДС, если она производится за оплату на территории страны.

В Германии действуют три ставки налога с оборота: общая, составляющая 19% (с 2007 г.), пониженная — 7% и нулевая ставка. Пониженная ставка распространяется на некоторые сельскохозяйственные товары, продовольствие, медицинское обслуживание, печатные издания, пассажирский транспорт и другие услуги общественного назначения. Ставка 0% применяется в отношении экспортных операций и реализации в рамках ЕС.

Отнести налог с оборота к НДС позволяет его конструкция: согласно § 15 Закона «О налоге с оборота» налогоплательщик вправе принять к вычету налог, уплаченный им в составе цены товаров (работ, услуг), приобретенных для целей осуществления своей деятельности («входящий» налог). Таким образом, при расчете налога с оборота засчитывается «входящий» налог, что косвенным образом позволяет обложить налогом добавленную стоимость продукции.

Взимание налога с оборота предусматривает определенные налоговые льготы. Не облагаются налогом кредитные операции и операции с ценными бумагами, страховая деятельность, сдача в аренду и продажа недвижимого имущества.

Кроме того, в отношении некоторых налогоплательщиков действуют специальные правила обложения. Так, малый бизнес освобождается от уплаты НДС, если оборот плательщика не превысил 17 500 евро в предшествующем году и, как предполагается, не превысит 50 000 евро в текущем году. Сельскохозяйственные и лесохозяйственные операции облагаются НДС по «плоской» ставке (в зависимости от вида деятельности). Не облагаются налогом (при соблюдении установленных условий) туристические услуги и реализация поддержанных товаров.

Федеральные, региональные и местные налоги

Непосредственно в *федеральный бюджет* поступают акцизы (налог на сахар, налог на кофе, налог на табак, налог на спирто-водочные изделия, налог на минеральное топливо), надбавка солидарности и некоторые другие налоги.

⁶ Der bundesstaatliche Finanzausgleich. 08.01.2015 / URL: <http://www.bundesfinanzministerium.de/>.

Земли вправе взимать налог на наследование и дарение (*Erbschaftsteuer*), налог на пиво (*Biersteuer*), транспортный налог (*Verkehrssteuer*), налог на игорный бизнес (*Spielbankabgabe*) и т.д.

Налог на наследование и дарение регулируется соответствующим законом — *Erbschaftsteuer und Schenkungsteuergesetz*, а доходы от его сбора полностью поступают в бюджеты земель. Данным налогом облагается имущество, полученное в связи со вступлением лица в права наследования или в результате дарения. Также облагаются безвозмездно полученные средства (пожертвования) и, каждые 30 лет, средства фондов, бенефициарами которых являются налогоплательщик и члены его семьи.

От налога освобождаются дарения между близкими членами семьи, дарение или наследование предметов личного и домашнего обихода (стоимость которых не превышает определенного лимита), пожертвования благотворительным учреждениям и религиозным организациям, отвечающие установленным требованиям; пожертвования политическим партиям и т.д.

Ставка налога прогрессивная, и ее размер зависит от степени родства наследника и наследодателя, а также от размера облагаемого имущества. Так, для наследников первой группы (супруги, дети, родители, внуки, дедушки и бабушки) ставки будут варьироваться от 7 до 30% в зависимости от стоимости наследства. Для наследников третьей группы (не родственников) ставки составят уже от 17 до 50%. Кроме этого, при расчете налогооблагаемой базы налогоплательщик вправе применить разрешенные законодательством вычеты (которые зависят от семейного положения налогоплательщика и его класса налогообложения), уменьшая таким образом налоговую нагрузку.

Налог на пиво по сути представляет собой акциз. Хотя полномочиями по установлению акцизов обладает федеральная власть, исторически сложилось, что Земли, в которых производство пива имеет давнюю историю, облагают производителей налогом.

Ставка налога на пиво рассчитывается в зависимости от массовой доли сухих веществ начального сусла (*Grad Plato* — доля начального сусла в 100 мл пива) и составляет 0,787 евро на единицу *Grad Plato* в одном гектолитре продукта. Для небольших производств (до 200 000 гектолитров в год) предусмотрено применение понижающего коэффициента к ставке налога, который варьируется от 56 до 84% в зависимости от объемов производства пива. Если пиво является безалкогольным (содержание алкоголя менее 0,5% объема), то налогом оно не облагается.

К местным налогам в ФРГ относятся: налог на имущество (*Grundsteuer*), промысловый налог (*Gewerbesteuer*) и различные виды налогов на использование или на разрешение на использование (например, налог на собак, охотничьи сборы, налог на развлечения и т.д.).

Наиболее важным с точки зрения формирования местных бюджетов является *промысловый налог*. Налогоплательщиками являются организации, действующие на территории Земель и общин и занимающиеся любым видом деятельности, за исключением сельского и лесного хозяйства, а также лица, занимающиеся индивидуальной трудовой деятельностью. Объектом налогообложения является доход

налогоплательщика, а в качестве налоговой базы используется налогооблагаемый доход (прибыль), рассчитанный для целей обложения подоходным налогом (налогом на прибыль) и скорректированный на определенные вычеты и надбавки. К вычетам, например, относятся:

- дивиденды, полученные от немецких организаций, если налогоплательщик владеет не менее чем 10% уставного капитала такой организации на начало налогового периода;
- прибыль от отечественных или зарубежных партнерств;
- 1,2% облагаемой стоимости недвижимого имущества и т.д.

Увеличивать налоговую базу могут:

- 50% по «постоянной задолженности», т.е. задолженности, возникшей в связи с организацией, приобретением или расширением бизнеса;
- выплаты иностранным партнерам, не участвующим в принятии решений (так называемый пассивный партнер);
- дивиденды и другие аналогичные доходы, вычитаемые из налогооблагаемой базы согласно Закону «О налоге на прибыль» и т.д.

Взимание налога осуществляется по федеральной базовой ставке 3,5% (*Messzahl*), которая корректируется на муниципальный коэффициент (*Hebesatz*), обычно составляющий от 200 до 490% в зависимости от общины. Таким образом, хотя промысловый налог формально и не относится к категории совместных налогов, доходы от его сбора также распределяются между федеральным и региональным уровнями. Необлагаемая налогом сумма составляет 24 500 евро для индивидуальных предпринимателей и 5000 евро для организаций.

Финансовый орган Земли сообщает общинам расчетную величину налога, минимальную для конкретной общины. Далее применяется муниципальный поправочный коэффициент к сумме налога.

Налог на имущество связан с обложением всех видов собственности и бывает двух типов:

- налог на имущество типа «А», которым облагаются сельскохозяйственные и местные организации;
- налог на имущество типа «Б», которым облагается прочая недвижимость.

От уплаты налога освобождены государственные предприятия, религиозные учреждения.

Налог исчисляется в процентах от оценочной стоимости имущества и зависит как от вида имущества, так и от решений муниципальных властей. Федеральная базовая ставка составляет 0,35%, затем сумма налога корректируется на муниципальный коэффициент от 280 до 600%, таким образом, налоговая ставка в итоге составляет от 0,98 до 2,1%. Средняя ставка налога составляет 1,5%.

Налоговая система ФРГ, оставаясь весьма сложной для налогоплательщиков, позволяет обеспечить *вертикальное и горизонтальное выравнивание налоговых доходов*. При этом обилие налогов, взимаемых на региональном и местном уровне, обусловливается как современными экономическими, так и историческими факторами.

**Налоговый федерализм в Германии после
мирового финансового кризиса**

В период кризиса в ФРГ были приняты антикризисные налоговые меры, часть из которых была направлена на *стимулирование деловой активности*, а часть — на *поддержание фискального баланса властей*⁷.

Говоря о стимулирующих мерах, следует указать на ряд инициатив.

Прежде всего, с 2009 г. была снижена нижняя граница ставки подоходного налога: с 15 до 14%, а также были повышены верхние пределы облагаемого дохода для каждой шкалы налогообложения. При этом регулярно повышается персональный стандартный вычет (необлагаемый минимум). Были повышены вычеты на детей, с 2010 г. разрешено предъявлять к вычету всю сумму расходов по медицинскому страхованию.

Кроме того, в качестве антикризисных мер были снижены ставки акцизов на природный газ и сжиженные углеводородные газы. Введены налоговые льготы, обусловленные использованием биотоплива.

Важным стимулирующим механизмом стало освобождение по налогу на наследование.

Одновременно повышались ставки по следующим налогам и сборам:

- НДС: рост стандартной ставки с 16 до 19%, выведение некоторых видов деятельности из-под обложения пониженной ставкой в пользу применения стандартной ставки;
- акцизы на табак;
- налоги на продажу недвижимого имущества (в некоторых субъектах федерации).

Также было отменено снижение обязательного взноса на пенсионное страхование до 18,3%, который сегодня составляет 18,9%.

Строго говоря, те меры, которые были приняты властями ФРГ в целях поддержания сбалансированности бюджетной системы, не обязательно прямо связаны с кризисом и его последствиями. Так, повышение стандартной ставки НДС произошло еще в 2007 г., повышение акцизов на табак — это часть общеевропейских требований к уровню налогообложения вредных для здоровья населения товаров.

Падение доходов, произошедшее в 2009 г., а также снижение нагрузки по подоходному налогу сказалось на падении бюджетных доходов. Так как для консолидированного бюджета ФРГ наиболее значимыми являются совместные налоги, то даже их незначительное снижение должно сказываться на состоянии всех бюджетов. Действительно, в 2009 г. доходы от совместных налогов сократились почти на 7% (в реальном выражении) относительно предыдущего года.

Проведенный анализ разброса основных статей доходов бюджетов всех уровней власти позволяет сделать ряд интересных выводов. Результаты расчета коэффициентов вариации для совместных налогов до распределения и налоговых доходов бюджетов органов государственной власти и местного самоуправления приведены на *рисунке 2*. Они показывают, что

⁷ Monitoring tax revenues and tax reforms in EU Member States 2010. Tax policy after the crisis / EU, WP 40, 2010; Taxation trends in the European Union. 2009 / URL: <http://ec.europa.eu/eurostat>.

в 2009 г. произошел очевидный перелом прежней тенденции. В целом по совместным налогам до распределения разброс значений увеличился: коэффициент вариации до 2009 г. в среднем составлял 0,82, а после 2009 г. — 0,87. Несмотря на то что коэффициент вариации начал снижаться после резкого роста в 2009 г., его значение в 2014 г. было больше, чем в 2008 г. (0,86 и 0,82 соответственно).

Этот результат вполне ожидаем, поскольку произошло снижение нагрузки по подоходному налогу и рост бремени по НДС. Соответственно увеличился разброс значений, который оценивается коэффициентом вариации.

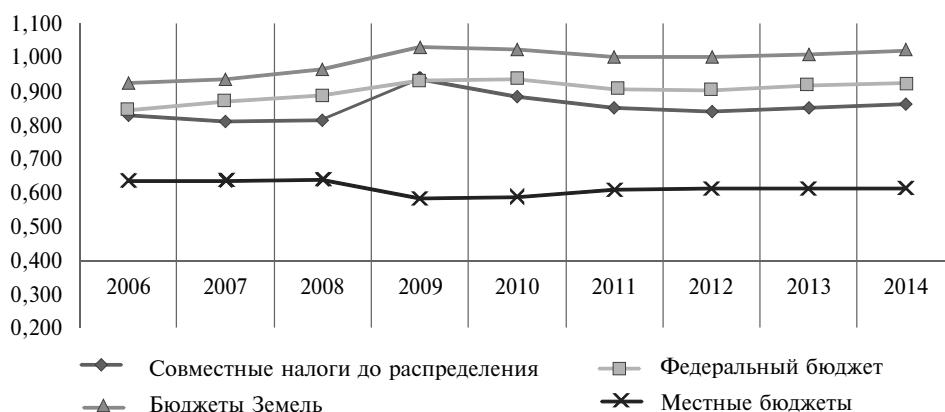


Рис. 2. Коэффициент вариации налоговых доходов в 2006–2014 гг.

Источник: Рассчитано автором по: Официальный сайт Федерального статистического агентства ФРГ / URL: <https://www-genesis.destatis.de> (дата обращения 08.05.2015).

Аналогичная картина наблюдается по федеральным налоговым доходам и налоговым доходам Земель после распределения совместных налогов. Здесь коэффициент вариации рассчитывался по данным, которые уже учитывают доходы федерации и субъектов федерации от доли в совместных налогах и поступлений от сбора промыслового налога. Если до 2009 г. коэффициент вариации в среднем составлял 0,87 по федеральным и 0,94 по региональным налоговым доходам, то после 2009 г. данные показатели выросли до 0,92 и 1,02 соответственно. При этом коэффициент вариации по доходам земель превысил единицу, что свидетельствует об очень сильном разбросе значений по отдельным статьям доходов.

На этом фоне результаты расчета по налоговым доходам общин демонстрируют противоположную тенденцию: коэффициент вариации после 2009 г. снизился и остается на более низком уровне по сравнению с 2008 г. В среднем до 2009 г. показатель составлял 0,64, а после 2009 г. — уже 0,6. Таким образом, разброс значений налоговых доходов общин после распределения совместных налогов снизился в посткризисный период.

Анализ коэффициентов вариации также показывает, что система налогового федерализма в ФРГ и до, и после кризиса была построена таким образом: наиболее стабильное распределение налоговых доходов обеспечивалось для бюджетов общин, а наименее стабильное — для бюджетов Земель. Данный

результат обусловлен тем, что в числе налоговых доходов общин, во-первых, небольшой перечень налоговых поступлений; во-вторых, их объемы не сильно различаются. Основным источником доходов бюджетов общин остается уже упоминавшийся промысловый налог, который местные власти могут относительно свободно регулировать. Его доля составляла 43,5% в среднем за 2006–2014 гг. Однако доля подоходного налога, поступающего в результате распределения совместных налогов, также весьма высока (более 35%). Прочие налоги общин занимают в среднем 16% в общей сумме налоговых доходов местных властей.

Чем объясняются различия между результатами расчетов коэффициента вариации для налоговых доходов общин и тенденциями, характерными для бюджетов органов государственной власти? Статистический анализ показывает, что с 2009 г. заметно выросла доля подоходного налога в доходах общин – в среднем на 2 п.п. Согласно стабилизационной программе, принятой 9 февраля 2010 г., одним из основных направлений стало обеспечение сбалансированности бюджетов Земель и общин⁸. Пакеты антикризисной помощи, направленные на стимулирование инвестиций и потребительского спроса, в основном финансировались за счет федерального бюджета. Кроме этого, за счет федерального бюджета компенсировались структурные дефициты региональных и местных бюджетов.

* * *

Таким образом, налоговая система и система налогового федерализма в Германии позволяет обеспечить налоговыми доходами бюджеты всех уровней власти на основе принципа вертикального и горизонтального неравенства. Безусловно, это не отменяет необходимости предоставления межбюджетных трансфертов, однако роль налоговых доходов как на региональном уровне, так и на уровне местных властей остается высокой. Это позволяет регионам проводить относительно самостоятельную активную фискальную политику. Более того, созданный в 2010 г. Совет стабилизации стал еще одним институтом проведения согласованной фискальной политики. Совет объединяет представителей федерального правительства и правительств Земель в целях мониторинга финансового состояния бюджетов и принятия коллегиальных решений по фискальной политике.

Тем не менее, основные издержки, связанные с высокой волатильностью налоговых доходов, ложатся на региональные бюджеты, что, однако, позволяет поддерживать стабильность налоговых поступлений в бюджеты органов местного самоуправления. Действительно, основная масса социальных расходов, расходов на жилищно-коммунальное хозяйство, образование и т.п. ложится на бюджеты общин, поэтому желательно, чтобы их налоговые доходы не сильно варьировались. Как показали статистические расчеты, основанные на анализе налоговых доходов до и после распределения совместных налогов, ФРГ удалось решить эту задачу и обеспечить местные бюджеты относительно более стабильной структурой налоговых доходов.

⁸ Deutsches Stabilitätsprogramm/ Monatsbericht 22.02.2010 / URL: <http://www.bundesfinanzministerium.de/>.