

УДК 33

## Институциональные особенности налоговой системы Германии

**Кузнецов Леонид Дмитриевич**

Кандидат юридических наук,  
профессор кафедры административного права,  
Московский университет МВД России им. В.Я. Кикотя,  
117997, Российская Федерация, Москва, ул. Академика Волгина, 12;  
e-mail: leonkuzn@mail.ru

### Аннотация

Статья посвящена современной налоговой системе Германии, которая является основополагающим фактором функционирования национальной экономики государства. Основной особенностью налоговой системы Германии является закрепленное в Конституции ФРГ положение, регулирующее разделение налоговых доходов между бюджетами различного уровня (федеральные, земельные, местные). Налоговая система Германии в настоящее время представляет собой сложную и разветвленную систему, охватывающую практически все стороны жизнедеятельности общества. В основе этой системы лежит принцип множественности налогов. Она регулируется актами международного права: договорами об избежании двойного налогообложения, правовыми актами, касающимися внешнеэкономических связей, а также другими международными правовыми документами. Автор подробно рассматривает основные виды налогов Германии и приходит к выводу, что налоги в данной стране являются основным средством для покрытия государственных расходов и главным источником доходов.

### Для цитирования в научных исследованиях

Кузнецов Л.Д. Институциональные особенности налоговой системы Германии // Экономика: вчера, сегодня, завтра. 2018. Том 8. № 9А. С. 224-230.

### Ключевые слова

Налоговая система Германии, федеральный бюджет, положение о налогах и платежах, подоходный налог на физических лиц, налог на корпорации, налог на добавленную стоимость, промысловый налог, налог на имущество, поземельный налог, страховые взносы, налог на наследство и дарение, автомобильный налог, акцизы.

## Введение

Основополагающим фактором функционирования национальной экономики Германии является налоговая система. Благодаря данной системе государству удалось достичь значительного уровня экономического развития и обеспечить высокую степень социальной защиты граждан. Налоги в Германии обеспечивают около 80% бюджетных доходов, поэтому они рассматриваются правительством как главное средство воздействия государства на развитие экономики.

Основной особенностью налоговой системы Германии является закрепленное в Конституции ФРГ [Конституция Федеративной Республики Германии (Bundesgesetz) от 23 мая 1949 г., www] положение, регулирующее разделение налоговых доходов между бюджетами различного уровня (федеральные, земельные, местные), причем разделению подлежат практически все источники доходов. В Германии установлена трехступенчатая система организации государственных финансов, в силу чего налоговая система также является трехуровневой [Баранова, 2006]. Особенность налоговой системы Германии заключается в сложном и многоступенчатом распределении налоговых поступлений между звеньями бюджетной системы, позволяющем реализовать концепцию вертикального и горизонтального выравнивания (доходов) неравномерного экономического развития федеральных земель.

Ключевые позиции в налоговом законодательстве принадлежат федерации. В то же время для обеспечения финансирования всех трех уровней управления налоговая система Германии построена таким образом, что наиболее крупные источники формируют сразу три или два бюджета. Так, подоходный налог с физических лиц распределяется следующим образом: 42.5% поступлений направляются в федеральный бюджет, 42.5% – в бюджет соответствующей земли и 15% – в местный бюджет.

*Общие правила налогообложения в Германии (Abgabenordnung, AO)* регулируются законом «Порядок взимания налогов» (Abgabenordnung). Его еще можно называть Налоговой конституцией или Налоговым кодексом. Он содержит такие важные положения, как, например, определение налогов, кто относится к налогоплательщикам, дает понятие налоговой тайны, устанавливает принцип равномерности налогообложения, определяет права налоговых органов, а также порядок проведения налоговых проверок. Законом определены штрафные санкции за несвоевременную подачу декларации и несвоевременную уплату налогов, что относится к уклонению от уплаты налогов, и, кроме того, он устанавливает уголовное налоговое право [Мартин, Шуманн, 2012].

Деятельность налоговой системы Германии регулируется следующими *нормативно-правовыми актами* (табл. 1).

**Таблица 1 - Нормативно-правовые акты, регулирующие деятельность налоговой системы Германии**

Abgabenordnung / Положение о налогах и платежах	Kreditwesengesetz / Закон о кредитной системе
Aktiengesetz / Закон об акционерных обществах	Gesetz gegen Wettbewerbsbeschränkungen / Закон против ограничений конкуренции
Genossenschaftsgesetz / Закон о производственных кооперативах	Bundesbankgesetz / Закон о Федеральном банке
GmbHG - Gesetz / Закон об обществах с ограниченной ответственностью	Wertpapier-Verkaufsprospektgesetz / Закон о ценных бумагах и проспекте эмиссии
Umsatzsteuergesetz / Закон о налоге на	Versicherungsaufsichtsgesetz / Закон о страховом надзоре

добавленную стоимость Handelsgesetzbuch / Торговое уложение Körperschaftsteuergesetz / Закон о корпоративном налоге Einkommensteuergesetz / Закон о подоходном налоге Wertpapierhandelsgesetz / Закон о торговле ценными бумагами	Insolvenzordnung / Положение о несостоятельности Investmentgesetz / Закон об инвестиционной деятельности Investmentsteuergesetz / Закон о налоге на инвестиции
---	--

Немецкое государство имеет право на взыскание налогов со своих граждан лишь при условии законодательного подтверждения этого права. Для удержания налогов также необходимы определенные фактические основания, прописываемые в законе. При наличии таких оснований финансовое управление ФРГ обязано назначить законный размер налогов и осуществлять их сбор.

Перечень основных налогов Германии представлен в таблице 2.

**Таблица 2 - Основные налоги Германии**

1. Подоходный налог на физических лиц. 2. Налог на корпорации. 3. Налог на добавленную стоимость. 4. Промысловый налог. 5. Налог на имущество. 6. Поземельный налог. 7. Налог, уплачиваемый при покупке земельного участка. 8. Страховые взносы.	9. Налог на наследство и дарение. 10. Автомобильный налог. 11. Налог на содержание пожарной охраны. 12. Акцизы на кофе, сахар, минеральные масла, виноводочные изделия, табачные изделия. 13. Таможенные пошлины. 14. Сборы, идущие на развитие добычи нефти на территории Германии.
<i>По компетенции взимания налоги Германии подразделяются на следующие группы:</i>	<i>По объектам налогообложения разделяются три основные группы налогов:</i>
– федеральные; – земельные; – общинные; – совместные; – церковные.	– налоги на владение; – налоги на операции в сфере обращения; – налоги на потребление (акцизы).
<i>К группе налоги на владение относятся налоги на доход:</i>	<i>К налогам на имущество относятся:</i>
– подоходный налог; – налог на корпорации.	– налог на имущество; – налог на наследство и дарение.

**Основным налогом Германии является подоходный налог (Einkommensteuer, ESt).** Подоходный налог взимается с физических лиц (причем если они постоянно проживают в Германии, то при определенных обстоятельствах, в зависимости от содержания соглашения об избежании двойного налогообложения, платят этот налог с доходов, полученных и в других странах). Предварительными формами его взимания являются налог на заработную плату (ежемесячно удерживается с заработной платы) и налог на доходы с капитала (удерживается при выплате доходов с капитала) [Березин, 2014].

Необлагаемым налогом минимумом является сумма: 7664 евро для одиноких и 15328 евро для семейных пар. Далее налог взимается по прогрессивной шкале до объема доходов в 52152 евро для одиноких и 104304 евро для тех, кто состоит в браке (ставка налога от 15 до 42%).

Основой для налога на заработную плату является карточка налога на заработную плату,

которая выдается общинами в начале каждого года каждому занятому. В карточке указывается *налоговый класс (их всего 6)*, число необлагаемых налогом сумм в связи с наличием детей, принадлежность к конфессии (для церковного налога) и льготы для инвалидов. Все иные льготы и скидки вносятся в карточку местным финансовым отделом по требованию налогоплательщика.

**Налог с корпораций (Körperschaftsteuer)** уплачивают юридические лица (акционерные общества, различные товарищества, а также государственные организации, в том случае если они занимаются частной хозяйственной деятельностью). Объектом налогообложения является прибыль, полученная вышеуказанными налогоплательщиками в течение календарного года.

Базовая ставка налога с корпораций составляет 15%, которая была уменьшена с 25% в 2007 году. В том случае, если прибыль корпораций не распределяется, используется ставка в 29-31%. Таким образом стимулируется распределение прибыли корпораций. Налог на корпорации делится в пропорции 50% на 50% между федеральным и земельным бюджетами.

**Налог на имущество (Vermögensteuergesetz)** занимает важное место в налоговой системе Германии. Налогом на имущество облагается собственность юридических и физических лиц. Базой для исчисления по этому налогу является стоимость совокупного имущества налогоплательщика к началу календарного года, уменьшенная на необлагаемый минимум. Для физических лиц он равен 70000 евро. К нему предоставляется дополнительный необлагаемый минимум в размере 30000 евро в том случае, если налогоплательщику исполнилось 60 лет или он на три года получил инвалидность. Ставка поимущественного налога для юридических лиц – 0,6% ежегодно от стоимости налогооблагаемого имущества, для физических лиц – 1,0%.

**Промысловый налог (Gewerbesteuer)** в Германии относится к числу основных местных налогов. По доходной составляющей промышленного налога под налогообложение, кроме прибыли, подпадает сумма, равная 0,3% от величины процентов за пользование заемными средствами капитального характера, взятыми на длительный срок.

**Церковный налог (Kirchensteuer, KiSt)** платят лишь граждане, которые относятся к одной из конфессий: римско-католической, евангелической, иудейской. Налогооблагаемая база: годовой подоходный налог, ставка 8-9% от подоходного налога.

Церковный налог – это налог, взимаемый религиозными общинами со своих членов и используемый для финансирования расходов общины. В Германии церковный налог взимается финансовым управлением (нем. *Finanzamt*) федеральной земли, которой за это возмещают представительские расходы. Для этого в налоговой декларации имеется пункт, в котором нужно указать свою принадлежность к религиозной общине. Церковный налог является основной частью (около 70%) дохода религиозной общины.

**Налог на наследство и дарение (Erbschafts- und Schenkungssteuer)** взимается по ставкам, дифференцированным в зависимости от степени родства и стоимости приобретенного имущества.

В соответствии с § 1, 2 Закона о налоге на наследство и дарение, приобретение по случаю смерти (то есть получение наследства) подлежит уплате пошлины с наследства.

**Земельным налогом (Grundsteuer)** облагаются в Германии земельные участки, находящиеся в собственности юридических и физических лиц. Взимание налога осуществляются общинами. Ставка налога состоит из двух частей, одна из которых устанавливается централизованно, другая представляет собой надбавку общины. От уплаты налога освобождаются учреждения, финансируемые из государственной казны, церкви, различные некоммерческие предприятия, а также земли, используемые в научных целях, и

общественного назначения. Величина налога зависит от ценности земли и размера ставки.

**Ежегодным налогом на землю (Grundsteuer)** облагаются предприятия сельского и лесного хозяйства, земельные участки. Ставка – 1,2%. Освобождены от уплаты налога государственные и религиозные учреждения.

**Налогом на приобретение земельных участков (Grunderwerbsteuer)** при переходе участка земли от одного владельца к другому оплачивается налог в размере 3,5% от покупной цены (в Берлине – 4,5%).

**К налогам на операции в сфере обращения** относятся налог с оборота, или налог на добавленную стоимость; налог с оборота при импорте; налог на автомобили; отчисления казино; налог на страхование. Данная группа налогов носит характер обратных налогов.

Самым важным в этой группе налогов является налог с оборота.

**Налог на добавленную стоимость (Umsatzsteuer)** – это косвенный налог, так как он устанавливается в цене и взимается с конечного потребителя. Оплачивается он только в случае действительной конечной реализации товара и по единой налоговой ставке на все товары и услуги, составляющей 15%. Льготная ставка 7% применяется к ограниченному перечню товаров (продуктам питания, печатной продукции и др.).

**Налог на автомобили** (1,7% в общей сумме налогов) имеет ярко выраженный стимулирующий характер, а именно стимулируется использование автомобилей с бензиновыми моторами или дизельными (но с особенно низким выбросом загрязняющих веществ), а также использование катализаторов. Сегодня в Германии налог на автомобили зависит от двух факторов: от объема цилиндра, то есть мощности двигателя, и наличия (либо отсутствия) катализатора. Так, при объеме цилиндра двигателя 100 куб. дециметров владелец автомобиля с катализатором оплачивает налог в 3 раза меньше, чем без него [Попова, 2011]. Владельцы менее мощных машин, оснащенных катализатором, от налога освобождены.

**Налоги на потребление (акцизы).** Акцизы на табак и табачные изделия, спиртоводочные изделия, промежуточные изделия, игристые вина, минеральное топливо, электроэнергию и акциз на кофе перечисляются в бюджет федерации. Единственным акцизом, поступления от которого направляются в бюджеты федеральных земель, является акциз на пиво. С разных налогов данной группы наиболее значительным является налог на табачные изделия (2,8-3% всех налоговых поступлений). Другие дают менее 1% каждый, например налог на кофе – 0,3%, налог на пиво – 0,2% и т.д. Ставки федеральных акцизов следующие: бензин – 0,70 – 0,77 евро на литр в зависимости от содержания в нем свинца; мазут для отопления – 6,7 цента на 1 кг; табачные изделия – 9,3 цента на 1 сигарету; кофе – 3,1 евро на 1 кг; крепкие спиртные напитки – 160 евро на 100 литров; шампанское – 1,4 евро на 0,75 литра; на страховые сделки – 12% со страхового полиса.

Что касается налоговых инспекций Германии, стоит отметить, что они являются финансово-налоговыми органами федеральных земель. По поручению федерации они администрируют налоги на собственность и налоги с оборота, целиком или частично поступающие в федеральный бюджет, а также налоги, причитающиеся федеральным землям, и ряд муниципальных налогов [Мещерякова, 2007].

Налоговые инспекции осуществляют выплату государственных премий согласно Закону о премиях в жилищном строительстве. Кроме того, они занимаются претворением в жизнь норм Закона об образовании собственности и имущества, и Закона о премиях горнякам. В их ведение также передано предоставление льгот согласно Закону об инвестиционных льготах и Закону о содействии Берлину.

## Заключение

Таким образом, налоговая система Германии в настоящее время представляет собой сложную и разветвленную систему, охватывающую практически все стороны жизнедеятельности общества. В основе этой системы лежит принцип множественности налогов. Она регулируется актами международного права: договорами об избежании двойного налогообложения, правовыми актами, касающимися внешнеэкономических связей, а также другими международными правовыми документами. Налоговая система Германии является основополагающим фактором функционирования национальной экономики государства.

Краткий анализ налоговой системы Германии позволяет сделать вывод о том, что налоги в Германии являются основным средством для покрытия государственных расходов и главным источником доходов страны.

## Библиография

1. Баранова К.К. Бюджетный федерализм и местное самоуправление в Германии. М.: Дело и сервис, 2006. 240 с.
2. Березин М.Ю. Налогообложение имущества в Германии // Финансы и кредит. 2014. № 18. С. 74-80.
3. Дуканич Л.В. Налоги и налогообложение. Ростов н/Д: Феникс, 2000.
4. Конституция Федеративной Республики Германии (Bundesgesetz) от 23 мая 1949 г. URL: [https://www.1000dokumente.de/?c=dokument\\_de&dokument=0014\\_gru&object=translation&l=ru](https://www.1000dokumente.de/?c=dokument_de&dokument=0014_gru&object=translation&l=ru)
5. Мартин Г.-П., Шуманн Х. Западная глобализация. Атака на процветание и демократию. М.: Альпина, 2012. 335 с.
6. Мещерякова О. Налоговые системы развитых стран мира. М.: Юнити, 2007. 289 с.
7. Попова Л.В. Налоговые системы зарубежных стран. М.: Дело и сервис, 2011. 368 с.
8. Хантаева Н.Л. Формирование института налогов и налогообложения в условиях современной экономики России: дис. ... канд. экон. наук. Улан-Удэ, 2004.
9. Шувалова Е.Б., Климовицкий В.В., Пузин А.М. Налоговые системы зарубежных стран. М.: Дашков и Ко, 2013. 560 с.
10. Beck С.Н. Handbuch zur Umsatzsteuer. Berlin: Instituts der Steuerberater, 2007. 998 p.

## Institutional features of the German tax system

**Leonid D. Kuznetsov**

PhD in Law,

Professor of the Department of administrative law,

Kikotya Moscow University of the Ministry of Internal Affairs of the Russian Federation,

117997, 12 Akademika Volgina st., Moscow, Russian Federation;

e-mail: leonkuzn@mail.ru

### Abstract

The article is devoted to the modern tax system of Germany, which is a fundamental factor in the functioning of the national economy of the state. The main feature of the German tax system is the constitutional provision regulating the division of tax revenues between budgets of different levels (federal, land, local). The tax system of Germany is currently a complex and extensive system, covering almost all aspects of society. This system is based on the principle of multiple taxes. It is regulated by acts of international law: treaties on avoidance of double taxation, legal acts relating to foreign economic relations, as well as other international legal documents. As for the tax

inspectories of Germany, it should be noted that they are the financial and tax inspectorates of the federal lands. By order of the Federation they administer property taxes and turnover taxes, in whole or in part entering in the federal budget, and taxes owed to the federal lands, and a number of municipal taxes. The author considers the principal taxes of Germany and comes to the conclusion that taxes in this country are the main means to cover public expenditure and the main source of income of the country.

### For citation

Kuznetsov L.D. (2018) Institutional'nye osobennosti nalogovoi sistemy Germanii [Institutional features of the German tax system]. *Ekonomika: vchera, segodnya, zavtra* [Economics: Yesterday, Today and Tomorrow], 8 (9A), pp. 224-230.

### Keywords

German tax system, federal budget, regulation on taxes and payments, personal income tax, corporation tax, value added tax, trade tax, property tax, land tax, insurance premiums, inheritance and gift tax, automobile tax, excise taxes.

### References

1. Baranova K.K. (2006) *Byudzhetniy federalizm i mestnoe samoupravlenie v Germanii* [Budgetary federalism and local government in Germany]. Moscow: Delo i servis Publ.
2. Beck S.H. (2007) *Handbuch zur Umsatzsteuer*. Berlin: Instituts der Steuerberater.
3. Berezin M.Yu. (2014) *Nalogooblozhenie imushchestva v Germanii* [Property taxation of in Germany]. *Finansy i kredit* [Finance and credit], 18, pp. 74-80.
4. Dukanich L.V. (2000) *Nalogi i nalogooblozhenie* [Taxes and taxation]. Rostov-on-Don: Feniks Publ.
5. Khantaeva N.L. (2004) *Formirovanie instituta nalogov i nalogooblozheniya v usloviyakh sovremennoi ekonomiki Rossii. Dokt. Diss.* [Formation of the institute of taxes and taxation in the modern economy of Russia. Doct. Diss.]. Ulan-Ude.
6. *Konstitutsiya Federativnoi Respubliki Germanii (Bundesgesetz) ot 23 maya 1949 g.* [Constitution of the Federal Republic of Germany (Bundesgesetz) of 23 May, 1949] Available at: [https://www.1000dokumente.de/?c=dokument\\_de&dokument=0014\\_gru&object=translation&l=ru](https://www.1000dokumente.de/?c=dokument_de&dokument=0014_gru&object=translation&l=ru) [Accessed 12/08/18].
7. Martin G.-P., Shumann Kh. (2012) *Zapadnaya globalizatsiya. Ataka na protsvetanie i demokratiyu* [Western globalization. Attack on prosperity and democracy]. Moscow: Al'pina Publ.
8. Meshcheryakova O. (2007) *Nalogovye sistemy razvitykh stran mira* [The tax systems of developed countries of the world]. Moscow: Yuniti Publ.
9. Popova L.V. (2011) *Nalogovye sistemy zarubezhnykh stran* [The tax systems of foreign countries]. Moscow: Delo i servis Publ.
10. Shuvalova E.B., Klimovitskii V.V., Puzin A.M. (2013) *Nalogovye sistemy za-rubezhnykh stran* [The tax systems of foreign countries]. Moscow: Dashkov i Ko Publ.