

УДК 336.025

Н. М. Полянская

*кандидат экономических наук, доцент,
Бурятский государственный университет*

ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ (НА МАТЕРИАЛАХ ФРГ)

В существующих концепциях развития налоговых систем государств наблюдаются различия, причем весьма существенные. Особую актуальность для любой страны имеет дилемма, состоящая в следующем: из чего исходить при разработке налоговой политики на каждом конкретном этапе развития территории. Вопросы касаются как институциональной базы, так и различных технологий налогообложения. Изучение мировой практики в отношении вопросов развития налоговой системы, налогового федерализма, формирования и проведения государственной налоговой политики дает возможность овладеть богатым историческим опытом по рассматриваемому вопросу, уяснить общие закономерности развития и функционирования налогового механизма и использовать все это при разработке и реализации отечественной налоговой политики на всех уровнях государственного управления. В статье изложены некоторые аспекты развития налоговой системы и налогового федерализма в ФРГ, дана сравнительная характеристика ряда элементов налогообложения в Германии и России.

Ключевые слова: ФРГ; налоги; налогообложение; налоговый федерализм; налоговая политика.

N. M. Polyanskaya

*PhD in Economics, Associate Professor,
Buryat State University*

FOREIGN PRACTICES TAXATION (A CASE STUDY OF WEST GERMANY MATERIALS)

The existing concepts of tax systems development in various states present differences, and very significant ones. Of particular relevance for any country is a dilemma that consists of the following: what is to be proceeded from in developing the tax policy at each specific stage of the territory development. Questions concern how the institutional framework and the various technologies taxation. The issues touch upon both the institutional basis and various taxation technologies. The study of international practices in relation to issues of the tax system development, the tax federalism, the formation and implementation of the state tax policy makes it possible to acquire a rich historical experience on the subject under consideration, to understand general laws of development and functioning of the tax mechanism and to use all this in development and implementation of the national tax policy at all levels of the governmental management. The article presents some aspects of the tax system and tax federalism in West Germany, gives a comparative characteristic of a number of taxation elements in Germany and Russia.

Keywords: West Germany; taxes; taxation; tax federalism, tax policy.

В государственном воздействии на экономические процессы в развитых странах главная роль отводится финансовым методам, среди которых важнейшее место занимает налоговая политика. Манипулируя инструментами налоговой политики (налоговыми базами, ставками, льготами, налоговыми санкциями, налоговыми кредитами и др.), органы власти воздействуют на различные параметры производства, распределения, обмена, потребления [1; 3; 4].

Общие тенденции налоговой политики XX в. в ведущих зарубежных государствах были следующими. В течение первых трех десятилетий после Второй мировой войны в США, Франции, Германии, Швеции, Австрии, Бельгии наблюдался быстрый рост налоговых доходов, обусловленный в первую очередь значительным увеличением расходов на военные цели.

К началу 1980-х гг. повышение прямых налогов (подходного и корпорационного) не только не увеличило доходы бюджета, но и привело к тяжелым социально-экономическим последствиям. В 1980-е гг. налоговая политика западных стран — Франции, Германии, Швеции, Австрии, Бельгии — была направлена на снижение доли прямых налогов и повышение доли косвенных налогов, а также взносов на социальное страхование. В целом для налоговой политики этих стран было характерно перемещение налогообложения с юридических лиц, которые платили значительные налоги до Второй мировой войны, на физических лиц [2].

В настоящее время налоги составляют основную долю доходной части бюджетной системы большинства развитых стран мира. При этом, с позиций приоритетов, отдаваемых прямым или косвенным налогам в ходе проведения налоговой политики, значимость основных налогов по отдельным странам различна. Так, для ФРГ, Австралии, Италии и Великобритании наиболее значимы подходный налог, взносы на социальное страхование, косвенные налоги. Для США и Японии — налог на прибыль корпораций, для Дании, Швеции — подходный налог.

Поскольку Россия — федеративное государство, для нас с научной точки зрения интересен опыт стран с подобным государственным устройством. Рассмотрим некоторые особенности налогообложения в ФРГ.

Германия является высокоразвитым федеративным государством с рыночной экономикой, где одинаково развиты как промышленность, так и сельское хозяйство. По административно-территориальному делению ФРГ состоит из 16 субъектов федерации (федеральных земель), которые включают в себя общины (муниципалитеты). Главным государственным нормативно-правовым актом, определяющим принципы налогового федерализма в ФРГ, является Конституция — основной закон ФРГ, принятый 23 мая 1949 г.¹

Согласно ст. 105 Конституции ФРГ, федерация имеет исключительную законодательную компетенцию по таможенным делам и финансовым монополиям. Земли имеют право на законодательство в области региональных налогов на потребление и расходы, пока и поскольку они не тождественны налогам, установленным земельным законодательством. Общины и объединения общин совместно получают определенным законодательством земли процент от общей доли налогов, поступающих в пользу земли. В остальных случаях законодательство земли определяет, направляются ли и в каком размере доходы от земельных налогов в пользу общин.

Налоговый федерализм в ФРГ построен с максимальным учетом интересов регионов (земель) и подразумевает уравнивание налоговых полномочий между центром и регионами и равноправие всех нижестоящих бюджетов страны по отношению к федеральному бюджету. Государственную налоговую политику в ФРГ формируют и осуществляют высшие органы государственной власти — Бундестаг (Парламент), Бундесрат (Палаты федеральных земель), Федеральное правительство, а также региональные структуры федеральных земель, округов и общин (общинные структуры).

¹ Система налогообложения в ФРГ // Бюллетень иностранной коммерческой информации. 2001. № 64. С. 4.

На основании своих законодательных полномочий Бундестаг считается высшей инстанцией налоговой политики в ФРГ: принимая, изменяя или отклоняя законы, Бундестаг закрепляет ее рамочные условия. Наряду с созданием долговременных рамочных условий Бундестаг также определяет инструментарий налоговой политики. Государственным актом, регулирующим общие вопросы налоговой политики, служит Положение о налогах и платежах (Abgabenordnung). Положение определяет: субъекты и объекты налоговой политики; общий порядок взимания налогов и основу их исчисления; правовые нормы, вытекающие из невыполнения физическими или юридическими лицами своих налоговых обязательств; процедуру проверки данных о доходах налогоплательщиков.

Для управления вопросами региональной налоговой политики в ФРГ существуют специальные финансовые ведомства на уровне федеральных земель. Надзор и контроль над деятельностью различных финансовых учреждений страны возложен на Минфин ФРГ, отвечающий также за составление и исполнение бюджета. Минфин ФРГ не только ежегодно разрабатывает бюджет, но и подготавливает 5-летние проекты доходов и расходов страны, осуществляет налоговую, валютную и кредитно-денежную политику. К его сфере деятельности как центрального органа всей финансовой системы ФРГ относятся также таможенное дело, финансовые монополии (акцизы), налоги на потребление, в том числе на импорт, а также управление государственным имуществом. Осуществлением таможенной политики и управлением косвенными потребителями налогами занимаются таможенные ведомства¹.

Согласно критерию классификации налогов по объектам, налоги в Германии делятся на три группы: налоги на доходы; налоги на имущество; налоги на сделки и потребление. Для сравнения, в России налоги делятся на следующие группы: налоги на прибыль, доходы; налоги на имущество; налоги на товары и услуги — т. е. подход к классификации по объектам в России и ФРГ имеет много общего.

В ФРГ основными видами налогов первой группы (на доходы) являются подоходный налог с физических лиц (Einkommensteuer), корпоративный налог (Körperschaftsteuer), налог на хозяйственную деятельность (Gewerbesteuer). К налогам второй группы (на имущество) относятся налог на землю (Grundsteuer) и налоги на дарение и наследство. Значимыми налогами третьей группы (на сделки и потребление) являются налог на приобретение имущества и налог на добавленную стоимость. В немецкой системе налогообложения, как и в России, налоги стандартно делятся также на прямые и косвенные (табл. 1).

Таблица 1

Состав наиболее важных прямых и косвенных налогов в ФРГ

Группы налогов	Перечень налогов
Прямые	Подоходный Корпоративный Промысловый Поземельный Налог на наследство
Косвенные	Налог на добавленную стоимость Налог на нефтепродукты Налог на табак Налог на пиво Страховой

Составлено по данным официального сайта представительства Торгово-промышленной палаты в Германии. URL : <http://www.hik-russland.de/russisch>.

¹ Система налогообложения в ФРГ // Бюллетень иностранной коммерческой информации. 2001. № 64. С. 5.

Прямые налоги (*direkte Steuern*) — это налоги, при уплате которых налогоплательщик (*Steuerschuldner*) и фактический плательщик (*Steuertrager*) являются одним и тем же лицом. Примером прямого налога в ФРГ является подоходный налог с физических лиц, корпоративный налог. Аналогом в России выступают налог на доходы физических лиц, налог на прибыль организаций.

Косвенные налоги (*inderekte Sreuern*) — налоги, при уплате которых налогоплательщик и фактический плательщик (т. е. тот, кто финансирует уплату налога из своих средств) являются разными лицами. Как пример косвенного налога может служить налог на пиво. Налогоплательщиком по уплате налога на пиво выступает производитель или продавец пива. Фактически плательщиками данного налога являются потребители пива. Аналогом этого налога в России является акциз на пиво.

В ФРГ налоги группируются также по уровню доходных полномочий и географии их бюджетного поступления и использования (табл. 2).

Таблица 2

Состав налогов по уровням бюджетов ФРГ

Группы налогов	Распределение между уровнями бюджетов	Перечень налогов
Федеральные (<i>Bundessteuern</i>)	Федеральный бюджет	Налог на нефтепродукты Налог на табак Страховой налог Таможенные сборы
Земельные (<i>Landessteuern</i>)	Бюджеты федеральных земель	Налог на транспортные средства Налог на пиво Налог на приобретение недвижимости
Местные (<i>Gemeindesteuern</i>)	Бюджеты муниципалитетов	Промысловый налог Поземельный налог
Совместные (<i>Gemeinschaftsteuern</i>)	Делятся между бюджетами разного уровня	Подоходный налог Корпоративный налог Налог на добавленную стоимость

Составлено по данным официального сайта компании «OWU OST-WEST UNION GMBH». URL : <http://www.owuberlin.de/>.

Налоговая система Германии построена таким образом, что наиболее крупные налоговые источники формируют сразу три или два бюджета. Так, подоходный налог с физических лиц (основной налоговый источник государственных доходов) распределяется следующим образом: в федеральный бюджет и в бюджет соответствующей федеральной земли по 43 % ; в местный бюджет 14 % . В России налог на доходы физических лиц в федеральный бюджет не поступает, а полностью направляется в консолидированный бюджет субъекта РФ.

В ФРГ подоходным налогом облагаются все полученные доходы граждан. При этом он взимается по прогрессивной шкале (в России — по плоской шкале). При исчислении дохода предусмотрены изъятия в форме производственных расходов, расходов, связанных со служебной и трудовой деятельностью, и расходов, связанных с содержанием семьи.

Налог на корпорации делится в пропорции 50/50 между федеральным бюджетом и субфедеральным бюджетом (земельным). В России налог на прибыль организаций делится так: 1/10 направляется в федеральный бюджет, 9/10 — в консолидированный бюджет субъекта РФ. Базовая ставка налога с корпораций составляет 30 % (в России ставка налога на прибыль организаций равна 20 %). В том случае, если прибыль корпораций ФРГ не распределяется, то используется ставка в 45 % . Таким образом, немецкое правительство стимулирует распределение прибыли корпораций.

Из налогов с юридических лиц в Германии наиболее высокие доходы приносит государству налог на добавленную стоимость. Его удельный вес в доходах бюджета составляет около 28 % (2-е место после подоходного налога), в настоящее время общая ставка составляет 19 %, льготная — 7 %. Для сравнения: в России базовая ставка налога на добавленную стоимость равна 18 %, льготная — 10 %.

Одним из основных местных налогов ФРГ является промысловый налог, которым облагаются предприятия, товарищества, физические лица, занимающиеся промысловой, торговой и другими видами деятельности. Базой для исчисления налога служат прибыль от занятия промыслом и капитал компании. Налоговая ставка устанавливается органами местного самоуправления. Местные налоги носят не столько фискальный характер, сколько регулирующий — стимулируют деловую и социальную активность на местах. Ярким примером этого является тот факт, что после резкого увеличения акциза на табак число некурящих людей возросло, причем более, чем в ходе длительной пропагандистской и рекламной кампании о вреде курения. Также примером действенности налогового регулирования является то, что в начале XX в. в Германии был введен налог на уксусную кислоту. Это породило необходимость создать искусственную уксусную кислоту и прекратить расходовать на эти цели вино. Поступления от данного налога едва покрывали расходы на его взимание, но технически задача была решена, а экономическая цель достигнута. Налог сохраняется и по сей день как реликвия, принося бюджету ФРГ хотя и небольшой, но стабильный доход.

Германия была и остается страной-лидером природоохранных мероприятий в рамках Европейского Союза. Отдельное место в этом деле отводится регулирующей функции налоговой политики. Среди экологических налогов следует выделить налог на финансирование окружающей среды (Umweltfinanzierungssteuern), цель которого состоит в достижении объема налоговых поступлений для государственных мероприятий, направленных на улучшение состояния окружающей среды. Размер Umweltfinanzierungssteuern определяется исключительно в соответствии со стоимостью финансируемого мероприятия по защите окружающей среды. Этот налог является строго целевым, и налоговые органы его жестко контролируют¹.

С позиций налогового федерализма следует отметить, что, в то время как в России используется преимущественно вертикальное выравнивание доходов территорий, в Германии применяется как вертикальное, так и горизонтальное выравнивание доходов. Высокодоходные земли (Бавария, Вюртемберг, Северный Рейн-Вестфалия) перечисляют часть своих финансовых ресурсов менее развитым землям (Саксония, Шлезвиг-Гольштейн). Это явилось итогом многолетнего развития экономики и налоговой системы Германии.

Главными принципами проведения налоговой политики в ФРГ являются стимулирование промышленного и сельскохозяйственного производства, защита окружающей природной среды, а также сохранение национального достояния — памятников культуры, архитектуры.

Указанные принципы реализуются в следующем. В Германии крупные налоговые льготы получают фирмы, инвестирующие капитал в восточные и приграничные с ними земли. Поддерживается налоговыми льготами Рурская область, где расположена сталелитейная промышленность. Стимулируется развитие современных отраслей промышленности в сельской местности. Ста-

¹ URL : <http://www.owuberlin.de>.

ринные кварталы г. Любека, имеющие огромную историческую ценность, были сохранены благодаря тому, что фирмы, занимающиеся их реставрацией, получили в свое время налоговые льготы.

Однако с середины 1990-х гг. в кругах налоговедов ФРГ утвердилось мнение, что политика, нацеленная на регулирование движения капиталов с помощью налоговых льгот, таит в себе опасность, заключающуюся в том, что инвестиции сверх меры концентрируются именно в отраслях, которым налоговое законодательство покровительствует. Это ведет к избыточным инвестициям в одних отраслях, в то время как в других вложения капитала сокращаются, нанося немалый ущерб структуре экономики в целом. Эти доводы довольно убедительны. По мнению некоторых специалистов-налоговедов, использование многочисленных налоговых льгот привело к тому, что налоговая база стала настолько мала, что главной цели налогообложения — обеспечения доходов государства — можно достичь только при очень высоких налоговых ставках, которые, однако, сковывают трудовую инициативу работников и инвестиционный энтузиазм предприятий, в результате чего объем налоговых поступлений все более снижается. Поэтому очень важно соблюдать меру применения налоговых льгот, и это актуально для любого государства.

В настоящее время в парламенте ФРГ дискуссионными остаются вопросы о распределении налоговых полномочий между различными уровнями власти. Некоторыми партиями предлагается отменить совместную компетенцию Федерации и земель в области налоговых законов. Это возможно только на основе нового распределения функций по взиманию налогов между структурами разных уровней. Так, по мнению некоторых парламентариев, вместо существующей системы смешанного финансирования, при которой Федерация, земли и общины получают доходы от налогов почти всех видов (подходного налога, налога с корпораций и др.), следовало бы установить систему раздельного сбора налогов. При такой системе налог на доходы частных лиц поступает в региональный бюджет, а налог с корпораций — только в федеральный бюджет¹. В целом же налоговая политика Германии проводится с учетом всех требований времени и реальных возможностей экономики и характеризуется социальной направленностью и стремлением к защите окружающей природной среды.

Итак, Германия относится к разряду стран с высоким уровнем налогообложения, но это одна из богатых стран Европы, а также с самой мощной экономикой среди стран Европейского Союза. Немецкие банки имеют безупречную репутацию и высокий рейтинг надежности. За уплату налогов Германия предоставляет налогоплательщикам и жителям страны большие блага и надежные социальные гарантии. Это не «игра в одни ворота», а рациональная и по-немецки отлаженная на практике система взаимодействия государства и налогоплательщиков.

Список использованной литературы

1. Киреенко А. П. Использование налоговых льгот в регулировании состояния окружающей среды: зарубежный опыт и перспективы в России / А. П. Киреенко, О. В. Батурина, С. А. Головань // Известия Иркутской государственной экономической академии. — 2014. — № 1 (93). — С. 25–34.

2. Соколинский В. М. Эволюция налоговой политики: опыт Германии / В. М. Соколинский, А. Н. Костюк // Финансы. — 2001. — № 5. — С. 60.

¹ URL : <http://www.hik-russland.de/russisch>.

3. Ульдал Г. Роль парламента в формировании экономической политики на примере налогового законодательства / Г. Ульдал // *Politekonom*. — 2000. — № 1. — С. 110–116.

4. Экономика налоговых реформ / И. А. Майбуров, Ю. Б. Иванов, Л. Л. Тарангул, Б. Х. Алиев [и др.] ; под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова, Л. Л. Тарангул. — Киев : Изд-во Алерта, 2013. — 450 с.

References

1. Kireyenko A. P., Baturina O. V., Golovan S. A. The use of tax benefits in environmental regulations: foreign experience and prospects for Russia. *Izvestiya Irkutsk gosudarstvennoy ekonomicheskoy akademii* = *Izvestiya of Irkutsk State Academy of Economics*, 2014, no. 1 (93), pp. 25–34 (In Russian).

2. Sokolinskiy V. M., Kostyuk A. N. Evolution of tax policy: Germany's experience *Finansy = Finances*, 2001, no. 5, pp. 60. (In Russian).

3. Uldal G. The role of parliament in forming economic policy in the context of tax legislation. *Politekonom*, 2000, no. 1, pp. 110–116. (In Russian).

4. Mayburov I. A., Ivanov Yu. B., Tarangul L. L., Aliev B. Kh. et al. *Ekonomika nalogovykh reform* [Economy of tax reforms]. Kiev, Alerta Publ., 2013. 450 p.

Информация об авторе

Полянская Наталья Михайловна — кандидат экономических наук, доцент, кафедра экономики, Бурятский государственный университет, 670000, г. Улан-Удэ, ул. Смолина, 24а, e-mail: natali_mz@mail.ru.

Author

Natalya M. Polyanskaya — PhD in Economics, Associate Professor, Chair of Economics, Buryat State University, 24a Smolin St., 670000, Ulan-Ude, Russia; e-mail: natali_mz@mail.ru.