**Налоговая система Германии**

*Д.Г. Черник, государственный советник налоговой службы 1 ранга, доктор экономических наук, профессор*

В настоящее время завершается работа над проектом Налогового Кодекса Российской Федерации, который на длительное время должен стать основополагающим документом, регулирующим налоговые отношения. Дорабатывая Кодекс, нужно внести в него то из опыта зарубежных стран, что может быть применимо в условиях современной России, будет способствовать совершенствованию налоговой системы.

Чрезвычайно полезным(может оказаться)оказался опыт Германии. Как федеративное государство она прошла различные стадии политического и экономического устройства, не раз поднималась из разрухи, вызванной мировыми войнами, выросла в экономически мощное рыночное государство с выраженной социальной ориентацией.

В любой стране с федеративным устройством центральной проблемой является разграничение полномочий центральной власти и субъектов федерации и распределение финансовых источников для их осуществления.

При образовании в 1871 г. Германской империи установление всех основных прямых налогов оставалось прерогативой входящих в нее государств (нынешних земель). Империи было передано право устанавливать лишь таможенные пошлины и общеимперские налоги на предметы потребления: табак, пиво, водку, сахар, соль.

Закрепление права сбора таможенных пошлин и акцизов положило начало созданию общего экономического пространства. Но для финансирования общих расходов этого, естественно, не хватало. Источником средств явились доходы от почтового и телеграфного ведомства и матрикулярные взносы отдельных земель, имевшие характер подушного налога. Для покрытия чрезвычайных потребностей предусматривалась возможность прибегнуть к займам. Цели налоговой политики достаточно четко определил канцлер Германии Отто Бисмарк при обсуждении вопросов о введении таможенных пошлин на сельскохозяйственные продукты. В своей речи в рейхстаге 2 мая 1879 г. он высказался следующим образом: "Я бросаю упрек нынешнему состоянию в том, что оно чересчур много требует от прямых налогов и слишком мало - от косвенных, и я добиваюсь того, чтобы отменить прямые налоги, а поступления от них заменить косвенными налогами... Бремя прямых налогов в Пруссии с помощью различных надбавок для провинции, округа, общины достигло, по моему мнению, такого уровня, который не может более быть терпим".

Регулярные матрикулярные взносы отдельных государств ставили империю в серьезную зависимость от них. Это и определило пути развития налоговой системы Германии. В девяностые годы прошлого века были введены гербовые сборы на цепные бумаги, векселя, игральные карты, в 1906 г. - налог с наследства, в 1913 г. - налог на имущество и одновременно налог на прирост имущества. С 1916 г. Германия уже активно использовала возможности прямого налогообложения. Развивалось и косвенное налогообложение, ибо пошлин и акцизов не хватало на покрытие расходов, связанных с военным поражением. В июле 1918 г. Германия ввела налог с оборота сначала по ставке 0,5%.

Он просуществовал до перехода к налогообложению добавленной, или вновь созданной, стоимости, что произошло только в шестидесятые годы. В декабре 1919 г. с утверждением Имперских правил налогообложения, разработанных министром финансов Эрцбергером, началась крупнейшая налоговая реформа. Ее главное значение в том, что был ликвидирован финансовый суверенитет земель. Государство получило исключительное право взимания налогов и управления ими. Был повышен налог с оборота, введено налогообложение предметов роскоши, дополнительный налог уплачивали владельцы крупных состояний. Действовавшие 26 земельных законов о подоходном налоге были заменены имперским подоходным налогом с дифференцированной шкалой и максимальной ставкой налогообложения 60%.

Эти и другие меры позволили в пять раз увеличить расходы государства на социальные нужды. Огромные финансовые трудности, возникшие в результате экономических и социальных последствий первой мировой войны, привели к усилению централизации в области налогообложения. В итоге в Веймарской республике было создано единое финансовое управление, контролирующее поступление всех видов налогов, независимо от их последующего распределения. Это финансовое управление функционировало вплоть до мая 1945 г.

Экономическое развитие послевоенной Германии во многом связано с именем видного экономиста и государственного деятеля, бывшего министра хозяйства, а затем канцлера ФРГ профессора Людвига Эрхарда. шин, земель, что несовместимо с жесткой централизацией финансовых ресурсов. В послевоенной Германии было законодательно установлено, что государственные задачи должны распределяться между федерацией и землями, входящими в ее состав. При этом федерации и земли раздельно несут расходы, возникающие при выполнении ими своих функций; федерации и земли самостоятельны в вопросах своего бюджетного устройства. Принципы независимого ведения бюджетного хозяйства действуют с учетом необходимости взаимоувязки общегосударственных и земельных интересов при решении конкретных задач и обеспечении финансирования. Наряду с федеральным государством и землями носителями определенных обществснно -социальных функций выступают общины, обладающие местными бюджетами. 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. Налог на корпорации делится в пропорции 50% на 50% между федеральным и земельным бюджетами. Налог на предпринимательскую деятельность взимается местными органами управления, но им остается половина, а вторая половина перечисляется в федеральный и земельный бюджеты.

Налог на добавленную стоимость также распределяется по трем бюджетам. Соотношения распределения этого налога могут быть самыми различными и меняться с течением времени, поскольку он служит регулирующим источником дохода. Нужно отметить, что Германия одна из немногих стран, где применяется не только вертикальное, но и горизонтальное выравнивание доходов. Высокодоходные земли, как, например, Бавария, Вюртемберг, Северный Рейн-Вестфалия, перечисляют часть своих финансовых pecypcoв менее развитым землям, таким, как Саксония, Шлезвиг-Голштейн. Следует подчеркнуть, что это явилось итогом многолетнего развития налоговой системы. Л.Эрхард признавал весьма справедливыми пожелания всех граждан и хозяйственных кругов снижать налоговое бремя. Но при этом важны средства достижения цели: если удастся добиться требуемой "стабилизации рас ходов и развитие производительности будет расти теми же темпами, легко себе представить и вычислить, какое снижение налогов окажется возможным.

Только таким путем можно добиться настоящего и реалистичного решения угнетающей всех нас налоговой проблемы" . Со времен Л.Эрхарда в Германии укоренились важнейшие принципы построения системы налогообложения: налоги по возможности минимальны; минимальны, или точнее, минимально необходимы и затраты на их взимание; налоги не могут препятствовать конкуренции, изменять чьи-либо шансы; налоги соответствуют структурной политике; налоги нацелены на более справедливое распределение доходов; налоговая система исключает двойное налогообложение; величина налогов соответствует размеру государственных услуг, включая защиту человека и все, что гражданин может получить от государства. Основные виды налогов в Германии - это: подоходный налог на физических лиц, налог на корпорации, налог на добавленную стоимость, промысловый налог, налог на имущество, поземельный налог, налог, уплачиваемый при покупке земельного участка страховые взносы, налог с наследства и дарения, автомобильный налог, налог на содержание пожарной ох- раны, акцизы на кофе, сахар, минеральные масла, вино-водочные и табачные изделия, таможенные пошлины, сборы, идущие на развитие добычи нефти и газа на территории Германии. Рассмотрим некоторые нз них. Из налогов на юридических лиц наиболее высокие доходы приносит государству налог на добавленную стоимость. Его удельный вес в доходах бюджета равен примерно 28% - второе место после подоходного на- лога Общая ставка налога в настоящее время составляет 15%. Но основные продовольственные товары, а также книжно-журнальная продукция облагаются по уменьшенной ставке - 7%. Налог на доходы корпораций взимается по ставке 45%. Широко используется ускоренная амортизация. Проценты по ссудам не облагаются налогом, а дивиденды выплачиваются из прибыли за минусом налога. Льготы приводят к тому, что фактическая ставка налога в среднем составляет 42%.

Акцизы в основном направляются в федеральный бюджет, кроме акциза на пиво, идущего в бюджеты земель. Наибольше доходы казне обеспечивает акциз на минеральное топливо - 31,8 млрд. марок в 1994 г. Затем идет табачный акциз - 15,5 млрд. марок, около 2 млрд. марок - кофейный. Ставки федеральных акцизов следующие: бензин - 0,98 - 1,08 марки на 1 литр в зависимости от содержания в нем свинца; мазут для отопления - 9,4 пфеннига на 1кг; табачные изделия - 13 пфеннигов в расчете на 1 сигарету; поджаренный кофе - 4,3 марки на1 кг; крепкие спиртные напитки - 2550 марок на 100 литров; шампанское - 2 марки на 0,75 литра; на страховые сделки - 12% со страхового полиса.

Промысловым налогом - это один из основных местных налогов - 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 определяется муниципальными органами. Вот характерный пример: ставка 5% от прибыли и 0,2% от стоимости основных фондов. При этом необлагаемый минимум составляет 36 тыс. марок дохода и 120 тыс. марок капитала. Кстати, вопрос о взимании промыслового налога дискутируется в Германии уже в течение многих лет.

Критике подвергается прежде всего то обстоятельство, что обложению подлежит имущественная часть предприятия. Это частично означает налогообложение вне зависимости от получаемой прибыли и ведет к тому, что предприятие, которое несет убытки, должно отчислять налоги в местный бюджет. Поземельным налогом облагаются предприятия сельского и лесного хозяйства, земельные участки. Обычно ставка - 1,2%. Освобождены от поземельного налога государственные предприятия, религиозные учреждения. Это также местный налог. При переходе участка земли от одного владельца к другому уплачивается взнос в размере 2% от покупной цены. Определяя величину поземельного налога, муниципалитеты, как правило, разграничивают земли, отведенные под сельскохозяйственные угодья, под лесные хозяйства и прочие земельные участки. Наиболее давние традиции имеет в Германии налог на собственность. Его ввел в 1278 г. король Рудольф фон Габсбург. Налоговая ставка на совокупное имущество физического лица с1 января 1995 г. поднято 1%. До этого она была на уровне 0,5%. Промышленные пред- приятия и компании платят 0,6%. При увеличении ставки налога был поднят и необлагаемый минимум. Ранее не облагалось налогом имущество стоимостью до 70 тыс. марок, в настоящее время - до 120 тыс. марок. При достижении владельцем собственности 60 лет льготный потолок повышается еще на 50 тыс. марок. Для юридических лиц - необлагаемый минимум 20 тыс. марок. Льготы в виде пониженной ставки распространяются на имущество в сельском и лесном хозяйстве.

Переоценка имущества происходит каждые 3 года. Ставка налога на наследство и дарение зависит от степени родства и стоимости имущества. Необлагаемые налогом суммы также различны. Для супругов они составляют 250 тыс. марок. Для детей- 90 тысяч, внуков - 50 тысяч, братьев и сестер - 10 тыс. марок.

Социальные отчисления от фонда заработной платы составляют 6,8%. Сумма отчислений, как и в США, делится в равной пропорции между нанимателем и работником. Подоходный налог в Германии прогрессивен. Его минимальная ставка - 19%, максимальная - 53%. Необлагаемый минимум - 1536 марок в месяц для одиноких и 3072 марки для семейных пар. Далее идут налоговые льготы на детей, возрастные льготы, льготы по чрезвычайным обстоятельствам (болезнь, несчастный случай). Например, у лиц, достигших возраста 64 лет, необлагаемый минимум увеличивается до 3700 марок ставка налога применяется к гражданам, чьи доход превышает 120 тыс. марок или 240 тыс. марок для семейной пары.

Объектом обложения подоходным налогом являются все доходы человека, а именно от наемного труда, самостоятельной работы (у лиц свободных профессий), промысловой деятельности или деятельности в сельском и лесном хозяйстве, от капитала, сдачи имущества в аренду и в наем и все прочие поступления. Для определения облагаемого дохода из поступлений вычитаются затраты. При этом учитываются и особые расходы, как, например, алименты после развода супругов, взносы на медицинское страхование и страхование жизни, церковный налог, затраты на профессиональное образование и т.д. Подоходный налог с наемных работников удерживается работодателем из их заработка при выплате заработной платы (налог на заработную пашу) и перечисляется в налоговые органы. Местные налоги носят не столько фискальный характер, сколько регулирующий деловую активность в регионах. Иногда установление новых налогов преследует чисто регулирующие цели. Классическим примером может служить введенный в начале века в Германии и сохранившийся до сих пор налог на уксусную кислоту. Его породила необходимость создать искусственную уксусную кислоту и прекратить расходовать на эти цели вино. Денежные поступления от данного налога едва-едва покрывали расходы на его взимание. Но техническая задача была решена и экономическая цель достигнута. Налог сохраняется как историческая реликвия, принося сегодня бюджету Германии несколько миллионов марок. А вот более современный пример - решение с помощью роста налога уже не экономической, а социальной задачи. После резкого увеличения акциза на табак некурящих стало значительно больше, чем в ходе длительной пропагандистской кампании о вреде курения. Через налоги решаются и проблемы экологии. В свое время промышленность страны сопротивлялась оснащению автомобилей катализаторами. Тогда был резко снижен налог на автомобили, оснащенные ими.

Понижен акцизный сбор на те виды бензина, которые используются автомашинами с катализаторами, увеличен акциз на сорта бензина, содержащие свинец и другие добавки и применяющиеся в старых двигателях. Так "компенсировались" дополнительные расходы на катализаторы. И сегодня в Германии налог на автомобили зависит от двух факторов. От объема цилиндра, то есть мощности двигателя, и наличия (или отсутствия) катализатора. Так, при объеме цилиндра двигателя 100 кубических дециметров владелец автомобиля с катализатором уплачивает налог почти в 3 раза меньший, чем без него. Владельцы менее мощных машин, оснащенных катализатором, от налога освобождены. В 1994 г. Германия получила в виде налоговых поступлений 786 млрд. марок. Они распределены так: в федеральный бюджет 379 млрд. марок, в бюджеты земель- 269 млрд., в бюджеты общин - 97,3 млрд., отчисления в фонды Европейского Союза - 40,7 млрд. марок. Эволюция налоговой системы Германии от сильных в финансовом отношении земель и слабого государства (империи) через чрезмерную централизацию к разумным финансовым отношениям, строящимся на основе соблюдения интересов регионов и государства, может быть весьма поучительной и для Российской Федерации.

2) **Налоговая система Германии**

К числу государств, имеющих высокоцентрализованную финансовую систему, относится и Германия. Основной чертой системы налогообложения в этой стране является закрепленное в Конституции положение, регулирующее разделение налоговых доходов между бюджетами различного уровня (федеральные, земельные, местные), причем разделению подлежат практически все источники доходов. [11, с. 75]

Как федеративное государство оно прошло различные стадии политического и экономического устройства, не раз поднималась из разрухи, вызванной мировыми войнами и выросла в экономически мощное рыночное государство с выраженной социальной ориентацией. Многие федеральные земли Германии не одно столетие были самостоятельными государствами. Отсюда была постоянная необходимость поиска оптимальных взаимоотношений вертикальных и горизонтальных ветвей власти. В любой стране с федеративным устройством центральной проблемой является разграничение полномочий центральной власти и субъектов федерации. Этот вопрос в Германии тоже решен. Так, в результате крупнейшей налоговой реформы в декабре 1919 года был ликвидирован финансовый суверенитет земель. Право получать налоги и управлять ими осталось исключительно за государством. Налоговая система стала централизованной. 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-Голштейн). Это явилось итогом многолетнего развития налоговой системы. [18]

Налоговая система Германии существенно отличается от североамериканских систем, которые определяются традиционной ориентацией на масштабное государственное регулирование.

Стимулирующая функция данной системы налогообложения проявляется в инвестиционном потенциале системы налогообложения Германии, который предполагает наряду с использованием норм ускоренной амортизации льготное налогообложение той части прибыли хозяйствующих субъектов, которая выделяется на формирование резервов, основным назначением которых является обеспечение перспективного развития хозяйствующих субъектов.

Реализация фискальной функции налоговой системы Германии также имеет существенную специфику, главной чертой которой является примерно одинаковое и весьма значительное налоговое бремя, которое несут физические и юридические лица. [2, с. 94]

Налоги в ФРГ рассматриваются правительством как главное орудие воздействия государства на экономику страны, в связи с чем в стране действует разветвленная и многообразная система налогов, охватывающая все стороны жизнедеятельности общества.

Налоги делятся на федеральные, земельные, совместные (федеральные и земельные), муниципальные общинные налоги и церковные налоги.

Федеральные налоги не подлежат никакому перераспределению. Они включают поступления в бюджет от обложения продукции потребительского спроса: бензина и другого нефтяного топлива (5,6%), табака (3,1%), вино-водочных изделий (0,8%) и пр. в земельном бюджете налоговые сборы от продажи ряда потребительских товаров (пиво, кофе, сахар и пр.) также играют определенную роль. Но более важным компонентом являются налоги на имущество и транспортные средства.

В общинных сборах решающую роль играют промысловый и поземельный налоги. В отличие от федеральных и земельных, остающихся целиком в бюджетах соответствующих управленческих уровней, общинный промысловый налог частично (около 18%) передается в распоряжение федерации и земли.

Федерация решает вопросы о распределении налогов между землей и федерацией, о доли муниципальных органов в подоходном налоге, о финансовой подсудности и др. Федеральные законы о налогах, часть которых принадлежит землям и муниципалитетам, требуют согласия бундесрата. [8, с. 71-72]

К основным налогам относятся подоходный налог, в том числе и в виде налога на заработную плату, промысловый налог, земельный налог, корпоративный налог, налог на имущество, налог на доход с капитала, налог на добавленную стоимость. Сумма перечисленных пяти видов налогов составляет около 92% от общей суммы налогов.

Подоходный налог является одним из важнейших прямых налогов в Германии. Подоходным налогом с физических лиц облагается совокупный годовой доход, полученный в календарном году. Им облагается заработная плата лиц, работающих по найму, доходы лиц свободных профессий (гонорары), доходы на капитал, проценты на банковские вклады, аренда, сдача жилых помещений, индивидуальная трудовая деятельность и др. В основу налогообложения положен принцип равного налога на равный доход независимо от его источника. [8, с. 78]

Методика расчета этого налога также сложна, как и, например, в США, но количество предусмотренных налоговых льгот и вычетов из налогооблагаемой базы меньше. Кроме подоходного налога, граждане Германии делают социальные отчисления в размере около 7% начислений заработной платы (половина общего объема).

Подоходный налог с физических лиц является основным источником государственных доходов. Он распределяется следующим образом: 42,5% поступлений направляется в федеральный бюджет, 42,5% - в бюджет соответствующей земли и 15% - в местный бюджет.

Весь налогооблагаемый доход для целей налогообложения разделяется на семь видов. В частности, выделяются доходы от: самостоятельной деятельности, промышленной деятельности, работы в сельском и лесном хозяйствах, использования наемного труда, капитала, сдачи в аренду и др. [11, с. 75]

Налог на прибыль корпораций является основным налогом, который уплачивают юридические лица. Общая ставка налога составляет 45%. Данный налог предусматривает так называемую систему зачета, которая позволяет учесть интересы акционеров – физических лиц.

Налог на корпорации делится в пропорции 50% на 50% между федеральным и земельным бюджетами.

Налог с продаж также распределяется по всем трем бюджетам, но соотношения часто изменяются. Ранее он распределялся так: 60% - в федеральный бюджет, 35% - в земельные бюджеты и 5% - в местные. Налог с продаж служит регулирующим источником доходов. За счет него происходит выравнивание финансового положения земель. Германия одна из немногих стран, где применяется не только вертикальное, но и горизонтальное выравнивание доходов. Высокодоходные земли, такие как Бавария, Вюртемберг, Северный Рейн-Вестфалия, перечисляют часть своих финансовых ресурсов менее развитым землям - Нижней Саксонии, Шлезвиг-Гольштейну.

В настоящее время в Германии два крупнейших налога - подоходного с физических лиц и налога на добавленную стоимость. Удельный вес НДС в доходах бюджета страны составляет - 28 %. Общая ставка составляет 15 %, но ряд продовольственных товаров и книжно-журнальной продукции облагаются по минимальной ставке 7 %. [18]

Налоги в Германии рассматриваются правительством как главное орудие воздействия государства на развитие экономики страны, их место в бюджете очень высоко. В общих доходах бюджета налоги составляют, как правило, около 80%. [8, с. 66]

Главная цель финансовой политики государства, по мнению секретаря финансов Германии, профессора X. Цитцельсбергером, - это сокращение структурной и конъюнктурной безработицы. Условия инвестирования должны стать вполне конкурентоспособными. Снижение налогов даст существенный экономический и финансово-психологический стимул для немецких и иностранных инвесторов. Определенные реформой долгосрочные ориентиры придадут финансовой политике государства надежность. Одновременно будет создана предпосылка для оживления экономического роста в стране, что может сказаться уже в краткосрочной перспективе. Согласно имеющимся расчетам, налоговые меры позволят ежегодно достигать дополнительного прироста темпов развития примерно на 1%.

3) Полезным для Российской Федерации может оказаться опыт реформирования налоговой системы Германии. Как федеративное государство оно прошло различные стадии политического и экономического устройства, не раз поднималась из разрухи, вызванной мировыми войнами и выросла в экономически мощное рыночное государство с выраженной социальной ориентацией.

Многие федеральные земли Германии не одно столетие были самостоятельными государствами. Отсюда была постоянная необходимость поиска оптимальных взаимоотношений вертикальных и горизонтальных ветвей власти.

В любой стране с федеративным устройством в то числе и в России центральной проблемой является разграничение полномочий центральной власти и субъектов федерации. Этот вопрос в Германии тоже решен. Так, в результате крупнейшей налоговой реформы в декабре 1919 года был ликвидирован финансовый суверенитет земель. Право получать налоги и управлять ими осталось исключительно за государством. Налоговая система стала централизованной.

В отличие от России 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-Голштейн). Это явилось итогом многолетнего развития налоговой системы.

**Цели налоговой политики** страны определил еще канцлер Германии Отто Бисмарк (1815-1898) в своей речи в рейхстаге 2 мая 1879 г., где потребовал перенесения бремени налогов с доходов на потребление (расходы). Отсюда пошла крылатая фраза о налоговом сюртуке Бисмарка.

В настоящее время в Германии два крупнейших налога - подоходного с физических лиц и налога на добавленную стоимость. Удельный вес НДС в доходах бюджета страны составляет 28 %. Также как и в России ставка дифференцирована. Общая ставка составляет 15 %, но ряд продовольственных товаров и книжно-журнальной продукции облагаются по минимальной ставке 7 %. В общих доходах бюджета налоги составляют около 80 %.

**Особенности налоговой системы Германии**

Рассмотрим налоговую систему Германии. Следует отметить, что организация налогообложения в Германии основывается на принципах, которые были заложены еще Л. Эрхардом:

1) налоги должны быть по возможности минимальными;

2) при налогообложении того или иного объекта должны учитываться экономическая целесообразность взимания налога;

3) налоги не должны препятствовать конкуренции;

4) налоги должны соответствовать структурной политике;

5) система налогообложения должна строиться на уважении частной жизни налогоплательщика, соблюдении коммерческой тайны;

6) в системе должно быть исключено двойное налогообложение;

7) налоги должны обеспечивать справедливое распределение доходов в обществе;

8) величина налогов должна находиться в соответствии с размером, оказываемых государством услуг.

Законодательной базой налогообложения в Германии служит основной и всеобъемлющий закон, в котором определены не только общие условия и процессуальные принципы налогообложения (порядок расчета, взаимоотноше-ния и полномочия по их взиманию), но и виды налогов, а также распределение налоговых поступлений между федерацией, землями и общинами.

*Федеральный бюджет формируется за счет поступлений:*

· федеральных налогов: таможенных пошлин, налога да добавленную стоимость, налога на доход от страховой деятельности, вексельного налога, солидарного налога, на-логов по линии Европейского сообщества, акцизов (кроме налога на пиво);

· доли в совместных налогах;

· доли в распределении промыслового налога.

*Земли получают доходы от:*

· земельных налогов, имущественного налога, налога на наследство, налога на приобретение земельного участка, налога с владельцев автотранспортных средств, налога на пиво, налога с тотализатора и проведения лотерей, налога на противопожарную охрану, от сбора с выручки в казино;

· доли в совместных налогах;

· доли в распределении промыслового налога. К числу совместных налогов относятся: налог на зара-ботную плату, подоходный налог, налог с корпораций, на-лог на добавленную стоимость (включая налог с оборота ввозимых товаров).

*Общины получают часть поступлений от:*

· местных налогов: промыслового налога, земельного налога, местных акцизов и налога на специфические формы использования доходов (налог с владельцев собак, на доходы увеселительных заведений);

· доли в поступлениях от налога на заработную пла-ту и подоходного налога;

· налоговых взносов в рамках земельного законода-тельства.

В этом также можно проследить сходство налоговой системы России и Германии, ведь в России также налоги подразделяются на федеральные, региональные и местные, которые в свою очередь поступают в разных пропорциях в различные бюджеты.

Церкви в ФРГ (католическая, протестантская и лютеранская) правомочны взимать с верующих соответствующей концессии церковный налог.

Из вышеприведенного следует, что налоговая система в ФРГ множественная (в ней насчитывается 45 налогов), разветвленная, трехуровневая. Основную фискальную роль играют в ней подоходные налоги. В России трехуровневая налоговая система также построена на принципах множественности (около 30 налогов) и разветвленности.

**Основные виды налогов Германии**

Ввиду большого разнообразия налогов Германии остановимся лишь на основных из них.**Подоходный налог с физических лиц** является основным источником государственных доходов. Объектом налогообложения по нему является доход физических лиц, полученный ими из разных источников: от работы в сельском и лесном хозяйстве, промысловой деятельности, наемного труда и от свободных профессий, от сдачи внаем или в аренду движимого и недвижимого имущества, от капитала и прочих доходов.

При налогообложении доходов используются два способа взимания налога: у источника и по декларациям, которые подаются в налоговую службу в начале календарного года, следующего за отчетным.

С 1993 г. в ФРГ введен охраняемый от налогообложения прожиточный минимум, который постоянно изменяется в сторону увеличения. Так, в 1997 г. он составил 12095 DM для одиноких и 24191 DM для семейных; в 1998 г. он составил 12365 DM и 24731 DM, а в 1999 г. -- 24731 DM и 26135 DM соответственно.

При формировании налогооблагаемой базы по этому налогу из дохода подлежат вычету производственные расходы, связанные с получением доходов, и особые издержки. Некоторые виды особых издержек подлежат вычету в неограниченном количестве (например, церковные налоги, партийные взносы), другие с ограничениями предельной суммы вычетов, дифференцированной в зависимости от семейного положения. Это прежде всего вычеты страховых взносов и взносы на целевое накопление средств на жилищное строительство. Затраты на собственное профобучение или повышение квалификации, затраты на работников в собственном хозяйстве, а также школьные расходы вычитаются в твердо установленной сумме. К особым издержкам относятся также алименты разведенным или живущим отдельно в течение длительного времени супругам (у алиментополучателя они облагаются налогом).

Налогооблагаемая база может быть уменьшена на сумму непредвиденных расходов (расходы на пребывание в больнице, расходы родителя-одиночки на бытовые услуги при воспитании ребенка моложе 16 лет).

Здесь также прослеживается схожесть налогов России и Германии. В отличие от России подоходный налог в Германии прогрессивен. Его минимальная ставка - 19%, максимальная - 53%. Максимальная ставка налога применяется к гражданам, чей доход превышает 120 тысяч марок. Хотя раньше в России также применялась прогрессивная ставка подоходного налога.

В конце года при подаче декларации сумма изъятого подоходного налога корректируется в зависимости от фактически понесенных расходов и с учетом необлагаемого прожиточного минимума.

В отличие от России в соответствии с § 26 Закона о подоходном налоге (в редакции от 25 февраля 1992 года) в ФРГ супруги могут выбрать как совместное, так и раздельное налогообложение при выполнении трех условий:

1. оба супруга несут неограниченную налоговую обязанность по уплате подоходного налога (являются налоговыми резидентами Германии). Следует отметить, что начиная с 1 января 1996 года закон допускает совместное декларирование супругами, один из которых является гражданином страны- члена Европейского союза (т.е. не является налоговым резидентом Германии) при условии, что не менее 90% объединенного "мирового" дохода супругов подлежит налогообложению в Германии, либо сумма их объединенного "мирового" дохода, не подлежащего обложению в Германии не превышает 24 000 немецких марок.

2. супруги проживают совместно. В случае совместного декларирования супругами, один из которых является гражданином страны- члена Европейского союза, обязательным условием является нахождение постоянного места жительства супругов либо в Германии, либо в стране - члене ЕС, резидентом которой является второй супруг.

3. вышеперечисленные условия имели место к началу либо наступили в течение налогового периода, за который супруги подают совместную декларацию.

Обязательным условием права супругов совместного налогообложения является действительный брак супругов. Оба супруга должны представить в налоговый орган письменное согласие на совместное налогообложение.

При совместном налогообложении супругов объединяются все доходы, полученные каждым из супругов. Из объединенного валового дохода супругов вычитаются все расходы, вычеты и скидки, на которые по закону имеет право каждый из супругов. Полученный в результате этого общий налогооблагаемый доход супругов делится пополам между супругами. С каждой половины общего дохода исчисляется подоходный налог по прогрессивным ставкам, едиными для всех налогоплательщиков.

Совместное налогообложение супругов является отличительной чертой налогообложения в Германии.

**Налог с корпораций** 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. При формировании объекта налогообложения широко используется ускоренная амортизация. Проценты по ссудам не облагаются налогом. В отношении налога с корпораций существует ограниченная и неограниченная налоговая повинность. Неограниченная налоговая повинность распространяется на все доходы тех юридических лиц, дирекция которых или местонахождение располагается на территории ФРГ (юридическое лицо является налоговым резидентом ФРГ). Ограниченную налоговую повинность несут те юридические лица, которые получают доходы в ФРГ, но постоянное представительство имеют за ее пределами.

Базовая ставка налога с корпораций составляет 30%. В том случае, если прибыль корпораций не распределяет-ся, используется ставка в 45%. Таким образом стимулируется распределение прибыли корпораций.

Проблема двойного налогообложения, возникающая повсеместно при включении дивидендов, выплачиваемых акционерам из чистого дохода корпораций в облагаемый личный доход физического лица, решена в Германии посредством зачета суммы налога, уплаченного корпорацией при формировании налогооблагаемой базы у акционеров по подоходному налогу.

Наиболее значимым с фискальной точки зрения в Гер-мании среди налогов на юридических лиц является **налог на добавленную стоимость**, который заменил ранее взимаемый налог с оборота.

Объектом обложения этим налогом является оборот, то есть поставки товаров, оказание услуг, ввоз товара и его приобретение. Практически -- это общий акциз в отношении частного и общественного потребления.

Как и любой другой косвенный налог, он ложится бременем на потребителя, а юридические лица являются его техническими сборщиками. Налог включается в цену товара с обязательным отдельным указанием его суммы в счетах.

Схема исчисления этого налога построена так, что все товары, услуги, попадая конечному потребителю, оказываются обложенными этим налогом в одинаковой мере, независимо от количества оборотов товара или услуги на пути к потребителю. Это обеспечивается путем системы предварительных вычетов сумм налога, осуществляемых юридическими лицами в финансовом управлении. Общая ставка налогообложения, равная 16%, применяется к большинству оборотов товаров, услуг, сниженная ставка в размере 7% применяется к поставкам продукции личного потребления, ввозу и потреблению внутри ЕС почти всех продовольственных товаров (исключая напитки и обороты ресторанов), а также к услугам пассажирского транспорта ближнего радиуса действия, оборотам книг.

Предварительные вычеты налога осуществляются лишь в том случае, если товары или услуги используются юридическим лицом для производственных целей.

Ряд товаров и услуг освобожден от обложения налогом на добавленную стоимость. К ним относятся экспортные поставки, отдельные обороты морского судоходства и авиатранспорта, а также ряд других услуг, связанных с ввозом, вывозом и транзитными экспортно-импортными операциями. По этим товарам и услугам предусмотрен предварительный вычет НДС. К другой группе освобожденных товаров и услуг, не предусматривающей предварительного вычета, относятся услуги врачей и представителей других лечебных профессий, услуги общества федерального страхования, услуги большинства больниц, летних школ, театров, музеев, а также предоставления кредитов и сдаче в аренду земельных участков и некоторые другие.

**Промысловый налог** в Германии относится к числу основных местных налогов.

По доходной составляющей промыслового налога под налогообложение, кроме прибыли, подпадает сумма, рав-ная 0,5% от величины процентов за пользование заемными средствами капитального характера, взятыми на длительный срок. Учитываются также убытки, полученные от деятельности других предприятий (при долевом участии в нем налогоплательщика).

Предусмотрен ряд вычетов: на сумму, равную 1,2% стоимости земельных участков, суммы прибыли, полученные от деятельности других предприятий, а также от деятельности заграничных филиалов. При наличии прошлых лет налогооблагаемая база уменьшается на их сумму.

Условия налогообложения по этой части налога дифференцированы по категориям налогоплательщиков

**Земельным налогом** облагается 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. Размер централизованной ставки дифференцирован по землепользователям, что получает формальное отражение в существовании двух видов земельного налога:

“А” -- для предприятий сельского и лесного хозяйства;

“В” -- для земельных участков вне зависимости от их принадлежности.

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. Размер ставки по налогу “А” составляет 0,246%, по налогу “В” -- 0,423%.