

Зорилэ Д. В.

РАЗВИТИЕ ПОДОХОДНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В ГЕРМАНИИ (XIX – первая половина XX века)

Аннотация. Предметом исследования является развитие подоходного налогообложения в Германской империи в XIX – в начале XX в. Основное внимание сосредоточено на периоде Веймарской республики как одном из ключевых в формировании общегерманского законодательства о подоходном налоге, ставшего центральным звеном единой налоговой системы страны. Ставилась задача на основе анализа налогового законодательства Германии, архивных материалов выявить основные этапы его становления, их характерные особенности, а также определить роль налогового регулирования в решении острых социально-экономических проблем (бюджетный дефицит, инфляция, обнищание населения). Исследование основано на применении метода сравнительного правоведения в его диахронном аспекте в сочетании с методом историзма и формально-юридическим методом. Вывод: задачи повышения налоговых поступлений в условиях бюджетного дефицита решались путем выработки новых подходов к определению понятия дохода и модификации способов его взимания, а также разработки в рамках подоходного налога его особой разновидности – налога на заработную плату. Поддержка незащищенных слоев населения обеспечивалась применением института не облагаемого налогом дохода.

Ключевые слова: подоходный налог, доход, налоговые поступления, налоговое право, налогообложение, Германская империя, система налогов, финансовая реформа, законодательство, налоговое регулирование.

Review. The subject of the present research is the development of income taxation in Germany during the XIXth – the 1st part of the XXth century. The research is focused on the Weimar period as the key period in formation of the German income tax, which later became the central part of the integrated tax system of the German state. While analyzing the legislation and archives, the author features out the main development steps of the income taxation, their main characteristics and role in resolving acute social-economic problems (budget deficit, high level of exchange inflation, pauperization of German population). The diachrone variation of the comparative method is used in combination with the historical method and technical legal method. The author comes to the conclusion that in the presented periods the task of ensuring the taxation effectiveness under circumstances of the budget deficit was resolved by elaborating a new approach to the definition of the income and by inventing a new modification of income tax - wage tax. Vulnerable segments of the population was guaranteed by the institution of non-taxable income.

Ключевые слова: income tax, income, tax revenues, tax law, taxation, German Empire, system of taxes, financial reform, legislation, fiscal regulation.

Наиболее важным в ряду прямых налогов является подоходный налог как главный вид налогообложения доходов и неотъемлемый элемент налоговых систем всех европейских стран [1, с. 136]. Первые известные попытки персонального налогообложения предпринимались в средневековье – в подушной церковной десятина (decimaepersonae), а также в территориальных подушных налогах

(Kopfsteuern), которые развились от фиксированных персональных налогов (Personalsteuern) до дифференцированного налогообложения в соответствии с принадлежностью к определенному сословию (gestaffelten Standessteuern) – как, например подушная подать (Kopfschoss) в XVII в. в Пруссии. Современное подоходное налогообложение начало свое становление в период Нового времени, во времена войн против

Наполеона. Британский *incometax* был введен в Англии по инициативе английского политического деятеля У. Питта-Младшего (William Pitt) в 1799 г. как временный особый налог, предназначенный для преодоления возникшего в связи с военными расходами острого финансового дефицита и вскоре превратился в один из самых значительных источников налоговых поступлений большинства государства. Он считался военным налогом, и в частности, в Швейцарии он сохранил такое наименование – «*Wehrsteuer*» – до 1982 г. [2, с. 224].

В Германии налогообложение доходов также начало формироваться под действием наполеоновских войн. Первый немецкий подоходный налог современного типа был предложен в Восточной Пруссии (включая Литву и Кенигсберг) в 1808 г. министром Ф. фон Штейном (K. Fr. von Stein) по образцу введенного в 1799 г. в Англии *incometax* и взимался в Пруссии в 1811–1813 гг. в качестве военного налога. Он исчислялся по прогрессивной шкале; предусматривалась также самостоятельная подача налоговой декларации налогоплательщиком (*Selbstdeklaration*). Послуживший образцом для прусского подоходного налога британский подоходный налог 1799 г. предусматривал не облагаемый налогом прожиточный минимум в размере 60 фунтов; в Пруссии в рамках введенного в 1808 г. подоходного налога был установлен прожиточный минимум в 100 имперских талеров. После победы над Наполеоном в 1814 г. Пруссия отменила подоходный налог, в том числе из-за очень большого сопротивления широких слоев населения прежде всего не известной прежде и чуждой ему практике самостоятельной подачи декларации [3].

В 1820 г. по инициативе министра д-ра Харденберга Пруссия ввела налогообложение по налоговым классам (*Klassensteuer*), размеры которого устанавливались по единой шкале налогообложения в соответствии с формальными внешними признаками благосостояния и принадлежностью налогоплательщика к определенному сословию. Налог представлял собой нечто среднее между фиксированной подушной податью и подоходным налогом (*Einkommen- und Kopfsteuer*). Распределение по налоговым классам отражает сложившуюся на тот момент со-

циальную структуру общества, критерием которой все больше становился пришедший на смену феодальному делению населения имущественный признак. К V классу относились рабочие, получавшие заработную плату (*Lohnarbeiter*), а также батраки и поденщики; к IV классу – простые бюргеры (*geringere Burger*) и крестьянство; к III классу – зажиточные бюргеры; ко II классу – совершенно состоятельные жители (*vorzuglichwohlhabende Einwohner*), I класс – богатые жители. Ставка налога составляла от 0,5 (V класс) до 48 (I класс) талеров. Закон 1820 г. отменил ставшую непопулярной обязанность подачи декларации самим налогоплательщиком, он предусматривал освобождение от налога определенного прожиточного минимума (*Gesetzv. 30.5.1820., Gesetz-Sammlung für die Königlichen Preussischen Staaten, 1820, 140*). С 1851 г. масштаб налогообложения был переориентирован на публично оцениваемый доход, так называемый классифицированный подоходный налог (*klassifizierte Einkommensteuer*) [2, с. 225]. На протяжении XIX в. многочисленные германские государства, следуя примеру Пруссии, в различной форме облагали налогом доходы своих граждан. К ним относились Вюртемберг (с 1820 г.), Королевство Саксония (с 1834 г.), Бавария (с 1848 г.), Нассау (1848), Гессен (с 1869 г.) Баден (с 1884 г.). Тарифные ставки колебались от 0,67 до 4%, а с учетом варьировавшихся общинных надбавок (*Kommunalzuschläge*) максимальный уровень обременения достигал примерно 12% [3].

Следующим этапом формирования подоходного налогообложения современного типа считается принятие в Пруссии Закона о подоходном налоге (*Einkommensteuergesetz*) в 1891 г., который стал центральным составным элементом налоговой реформы министра финансов Пруссии Й. Микель (J. von Miquel). В 1891 г. налогообложение по налоговым классам было заменено на единый подоходный налог, взимавшийся по прогрессивной шкале и также предполагавший обязательную подачу декларации. Эта реформа воплотила идею единообразного налогообложения доходов по прогрессивной шкале в соответствии с принципом экономической производительности (*Leistungsfähigkeit*),

заложив тем самым фундамент современной конструкции подоходного налога.

Являясь изначально экономическим понятием, доход получает свою правовую актуальность за счет того, что с ним (доходом) как индикатором экономической производительности (*Leistungsfähigkeitsprinzip*) увязываются определенные права и обязанности [2, с. 234]. В свою очередь, принцип производительности в значительной степени конкретизируется выбором того или иного базиса налоговых расчетов. Содержание равномерного налогообложения в соответствии с этим принципом зависит от того, с какими экономическими процессами и состояниями связывается подлежащая налогообложению экономическая производительность. Представления о наиболее подходящем объекте налогообложения как индикаторе экономической производительности существенно менялись на протяжении истории налогообложения. Если в XVII в. наиболее подходящим для налогообложения объектом считалась земля (*Grund und Boden*), то в XIX в. после крушения феодализма и перехода к индустриальному обществу социальная революция вывела на первое место капитал в качестве главного объекта налогообложения [2, с. 89].

До Первой мировой войны практически все германские земли взяли за образец прусскую конструкцию подоходного налога, в то время как Гессен уже с 1869 г., Саксония с 1874 г. перешли к самостоятельно разработанному единообразному всеобщему подоходному налогообложению. Законы о подоходном налоге отдельных земель, действовавшие до 1918 г., за исключением Ганзейских городов и с 1916 г. Пруссии, базировались на теории налогообложения доходов «у источника». В соответствии с ней к доходам причислялся чистый доход, оставшаяся после вычета накладных расходов чистая прибыль (*Reinertrag*), полученная только от долгосрочных источников производства благ. Чрезвычайные или разовые поступления налогом не облагались [4].

Нового качества и степени обременения подоходный налог достиг в результате финансовой реформы имперского министра финансов Веймарской республики М. Эрцбергера. Задачи,

стоявшие на тот момент перед имперскими властями в сфере налогообложения, были не только сложными, но и многоплановыми – на имперском уровне почти полностью отсутствовали прямые налоги, незначительными были поступления от имперских косвенных налогов, отсутствовал опыт законодательного регулирования налогов в масштабах всей империи. Всю остроту и сложность решаемых проблем отразили дебаты по законопроекту, проходившие в Национальном законодательном собрании. В ходе них со стороны социал-демократов звучала резкая критика финансовой политики предвоенного и военного времени, заключавшаяся в удерживании неоправданно низкого уровня налогов при неуклонном росте бюджетного дефицита.

При обсуждении законопроекта о подоходном налоге законодателем ставилась задача соотнести подоходный налог с другими видами имперских налогов и налогов земель и общин, суммарным налоговым бременем каждого налогоплательщика, соблюсти баланс между потребностью пополнения бюджета и необходимостью развития экономики. Социал-демократы настаивали на резком повышении налога. «Сейчас мы не можем рассчитывать на потребности довоенного уровня. Из этого следует, что и эти налоги, прежде всего подоходный налог, должны быть намного более существенно повышены. Моя фракция считает, что мы должны покрывать за счет подоходного налога еще большую часть потребности в денежных средствах. Если бы мы получили намного большие поступления из этого источника, можно было бы за счет этого не вводить некоторые другие несправедливые налоги». [5, с. 4547].

В ходе разработки закона решалась также задача охватить единообразным подоходным налогом самые различные категории населения, с различным материальным положением и профессиональными возможностями, различными видами доходов [6, Abg.Schneider. S. 4613]. «§ 43 законопроекта дает возможность для живущих на процент от своего капитала рантье в определенных случаях уплачивать налоги в рамках подоходного налога. Он дает льготы для теперешних бедных – для мелких вкладчиков и мелких рантье, для тех, кто перестал рабо-

тять ремесленником или адвокатом или врачом, для старых и слабых, для вдов и сирот». Проект предлагал учитывать интересы мелких вкладчиков и мелких рантье не просто из соображений справедливости (Billigkeit), но как требование милосердия (Gerechtigkeit). «Эти мелкие вкладчики и мелкие рантье, мелкие капиталисты, вложившие свои средства в ценные бумаги с постоянным процентом или в номинально установленной сумме, в страховой сумме, на длительное время потеряли свои состояния по меньшей мере на 9/10 их стоимости, и они должны радоваться, если через какое-то время они не потеряют его полностью». «Есть оптимисты, – рассуждал один из выступавших депутатов, – которые пытаются объяснить происходящее сейчас подорожание как временное явление, поскольку видят его причины не в денежной, а в товарной стороне вопроса, в недостаточном производстве, в недостаточном предложении. Но это не основная причина, если бы это было главным, то мелкие рантье могли бы быть счастливы. Основная причина роста дороговизны – в нашей денежной и кредитной инфляции, и эта причина – в финансовой сфере, поэтому оздоровление курса наших денег и снижение наших цен уже никогда невозможно. Говорю это откровенно в интересах мелких рантье и мелких вкладчиков. Оптимизм, в котором мы по-прежнему пребываем, – главная причина, по которой мы наши деньги по-прежнему оцениваем слишком высоко, и поэтому наши товары слишком оцениваются слишком низко. Мы делаем из Германии всемирную площадку для распродажи. Если мы хотим очнуться, мы должны отбросить этот оптимизм. Когда мы требуем по этим причинам справедливого учета интересов мелких рантье и мелких вкладчиков, то этот учет не основан на законном притязании. Это обесценение денег, от которого они страдают, не продукт случайной конъюнктуры, за которую никто не несет ответственности. Она – продукт сознательного поведения империи, которая по-диктаторски отбирала средства у держателя бумажных денег. Каждая новая эмиссия бумажных денег снова и снова отбирала часть стоимости имущества у тех, кто держит свои состояния в денежной форме; в виде различных налогов у них отнима-

ется 90% имущества. Если мы этого не осознаем, то это оттого, что налоги, которые платили эти круги, видимым образом не затрагивают количество (Substanz) имущества, но они незаметно убавляют стоимость этого имущества. Звучит неправдоподобно, что положение этих мелких рантье и вкладчиков никогда не улучшится, однако все народнохозяйственные и финансово-политические наблюдения с необходимостью приводят к этому выводу. Небольшое облегчение, которого заслуживают эти слои населения, было бы вполне оправданно». Депутат призывал депутатов избавить население от слишком тяжелого бремени [6, Abg. Schneider. S. 4613].

При обсуждении законопроекта предпринималась также попытка решения острых социальных проблем: затрагивались вопросы не облагаемого подоходным налогом минимума, льгот для многодетных семей, учета общего дохода членов семьи (супругов, иждивенцев). [6, Abg. Wezlich. S. 4617]. Значительные изменения в ходе слушаний претерпел § 19, который регулировал так называемый прожиточный минимум. «На самом деле его не следует так называть, правильнее – не облагаемая налогом часть дохода». Часть дохода одиноких налогоплательщиков, освобождавшаяся от налога, в правительственном проекте была установлена на уровне 1000 марок, затем в налоговом комитете повышена до 1500 марок. Для поддержки больших семей не облагаемая налогом часть дохода, которая предоставлялась на первого иждивенца, была единогласно установлена в размере 500 марок, и этот вычет в пользу многодетных семей проходил по всем ступеням тарифа, дохода до самой высокой ступени в более умеренном размере. Высказывалась также идея изъять из-под действия установленной в § 19 льготы большие и самые большие доходы. [5, Abg. Keil, S. 4547].

Слушания по законопроекту проходили в условиях беспрецедентной инфляции, что нашло отражение в обсуждаемой проблематике. «При огромных колебаниях, вызванных разницей курсов валют, каждый предприниматель постоянно находится в опасности внезапного многократного увеличения необходимых оборотных средств. Если мы не хотим окончательно похоронить предпринимательскую актив-

ность – а это предполагает в том числе принятие на себя определенного риска, необходимо работать со всеми предприятиями, учитывать риски таким образом, чтобы позже они смогли зачесть убытки при уплате налогов. Мы наверняка ослабим наше промышленное развитие, если не обеспечим определенное выравнивание в этом направлении. Для имперского бюджета выпадающие доходы будут не очень значительными, а каждый отдельный налогоплательщик, напротив, ощутит на себе значительный эффект». [6, Abg. Herold. S. 4609]. В целях улучшения текущего финансового положения страны и борьбы с высокой инфляцией, предлагалось также провести концептуальные новации, в частности, осуществлять налогообложение не только постоянных, но и разовых доходов независимо от их происхождения (§ 5 законопроекта). Такой отказ от налогообложения дохода «у источника» позволял охватить налогом случайные доходы, способы получения которых было сложно или невозможно установить.

Много споров вызвала предложенная новая модель подоходного налога – налог на заработную плату рабочих и служащих. Эта мера также преследовала цель сгладить действие высокой инфляции. Такая разновидность налога предусматривала удержание налога работодателем из заработной платы, «у источника». [6, Abg. Wezlich. S. 4617]. «В параграфах § 44-50, 51 регулируется взимание налогов «у источника», то есть работодатель обязан удерживать 10% заработной платы рабочих и служащих, которая идет на уплату налога. Это равносильно экономическому эксперименту, так как насколько я знаю, до сих пор в отдельных землях не было подобной процедуры» – рассуждал депутат. «Для наемных работников уплата налога за счет этого становится якобы удобнее и легче. Это – определенная предвзятость по отношению к наемным работникам. Для работодателя по отношению к его наемному работнику это означает дополнительное обременение, необходимость найма новых работников, так как не у всех в штате есть специальный работник, занимающийся учетом зарплаты. Это ведет к удорожанию издержек для предприятия. Многие считают, что платить налоги вычитая их из зарплаты приведет к по-

вышению затрат на заработную плату». [6, Abg. Eichhorn. S. 4618].

«В § 44–50 речь идет о чрезвычайной норме против рабочих, которая предусматривает вычет налога из зарплаты рабочих./.../ Налоговое ведомство хочет большей надежности при взимании налогов, но это будет происходить за счет рабочих, у которых отнимают возможность в большие промежутки между платежами налогов делать расходы на другие цели. В этом положении кроется несправедливое и унижающее недоверие по отношению к рабочим, которых этим напрямую обвиняют в систематическом нежелании платить налог. Поэтому мы энергично выступаем против такой норы. Наносится прямой ущерб рабочим: налог уплачивается предварительно (10% в неделю), при этом не учитывается количество детей, не облагаемый налогом минимум, что ведет к увеличению налогового бремени. Через 3 месяца выяснится, что в виде налога было заплачено на ½ больше. Вы превращаете работодателя в налогового экзекутора» [6, Abg. Eichhorn. S. 4617].

Сторонники удержания налога из заработной платы приводили свои доводы. «Важная новация в Законе о подоходном налоге – предложенное в § 44 удержание налога с заработной платы рабочих и служащих. Это положение назвали исключительной нормой против рабочих, но это совершенно неверное определение и неверное толкование». По мнению депутата, это положение должно было привести к значительному облегчению работы налоговых органов, которое следует очень приветствовать в свете больших задач, стоявших перед ними. Кроме того, оно должно было привести к облегчению уплаты налога – «регулярные скромные отчисления с зарплаты более терпимы, чем уплата большой суммы сразу в пределах более длительного срока. Этот способ имеет преимущество своевременного и регулярного поступления налогов. Против этой новации выдвигается также аргумент, что трудовой доход рабочего до последнего пфеннига будет обложен налогом, и напротив доходы сельского предпринимателя (Landwirts) невозможно точно проконтролировать, и в результате большие суммы уходят из-под налогообложения. Это в принципе верно». [5, s. 4547].

Окончательная редакция принятого закона содержала не все предлагавшиеся меры, тем не менее, закон являл собой безусловный прорыв в формировании общеимперской системы налогов. Реформа подоходного налогообложения носила концептуальный характер, содержала принципиальные новации, существенно модернизировала конструкцию подоходного налога. «Мы привыкли за последние годы войны и революции к событиям и переменам столь крупного масштаба, что нас «ничем не удивишь», и коренные реформы в области управления, финансов или иной отрасли государственной жизни страны сравнительно мало привлекают наше внимание. Между тем многие из них должны оказать громадное и длительное влияние на экономическую и политическую жизнь этих стран, к таким реформам следует отнести передачу Германской империи общеподоходного и других прямых налогов, произошедшее в 1919–1920 годах, а также переход в ее руки германских железных дорог», – писал отечественный исследователь В. Н. Твердохлебов в 20-е годы XX в. [7, с. 304].

Имперский закон о подоходном налоге 29.3.1920 (RGBl. S. 359) во-первых, ввел единый общеимперский подоходный налог вместо действовавших в отдельных землях 27 систем подоходного налогообложения, направив поступления от него в общеимперский бюджет. Полностью лишив земли компетенций по данному налогу, законодатель, по мнению А. Гензеля, в меньшей степени преследовал цель пополнения имперской казны, поскольку земли и общины впредь получали часть поступлений от него. В большей мере это было связано с необходимостью обеспечения равномерного налогового обременения населения, обусловленного этим видом налога [8, с. 89]. Во-вторых, действие Закона о подоходном налоге 1920 г. было распространено только на физические лица. Налогообложение доходов нефизических лиц (*nichtphysischer Personen*) было урегулировано специальным Законом о корпоративном налоге 1920 г. (*Korperschaftsteuergesetz* – RGBl.S. 393), однако многие положения Закона о подоходном налоге были объявлены непосредственно применимыми в отношении корпораций [8, с. 89]. В-третьих, для устранения тяжелых

финансовых последствий проигранной Первой мировой войны закон установил высокие ставки налога, составившие от 10 до 60%. Вчетвертых, законодатель отказался от применения теории налогообложения «у источника» (*Quellentheorie*). Новый Закон взял за основу концептуальное определение дохода Г. Шанца (*G. v. Schanz, Schanz, sche Einkommensbegriff*), предполагавшее широкую трактовку этого понятия: «Доход – это имущество, очищенное от долгов (*Reinvermogenszugang*), полученное в пределах определенного отрезка времени» (*Reinvermogenszugangstheorie*) [2, с. 235; 8, с. 89]. Впервые в пределах всей империи новый закон причислил к облагаемым подоходным налогом все доходы независимо от того, являются они разовыми или периодическими. Не имело также значения, на каких правовых или фактических основаниях, из каких источников они поступили к плательщику налога (§ 5 Имперского закона о подоходном налоге 1920 г.). Не имело также значения, подпадал ли тот или иной вид дохода под перечисленные в Законе источники доходов. Исключение при отказе от налогообложения «у источника» делалось для новой разновидности подоходного налога, налога на заработную плату рабочих и служащих (§ 9), ставшем существенной новацией. В соответствии с Законом на работодателя возлагалась обязанность удерживать часть дохода наемного работника и перечислять ее финансовому ведомству (§ 40). Процедура взимания налога с заработной платы в последующее время многократно изменялась, главным образом в сторону упрощения, однако основной принцип не претерпел изменений по настоящее время.

Закон предусмотрел также систему льгот для малоимущих и многодетных семей прежде всего за счет освобождения от налога низких доходов. Принятый днем позже Закон 30.03.1920 передал общинам полномочия по окончательному установлению необлагаемого налогом прожиточного минимума в зависимости от местного уровня налогообложения в общинах. Таким образом, преследовалась цель предоставить общинам возможность более предметно учесть местные различия уровня жизни населения. Несмотря на наличие в Законе 1920 г.

социально ориентированных элементов, один из крупнейших мыслителей XX в. Й. Шумпетер назвал подоходный налог «чистейшим, технически и юридически красивейшим образцом налоговой мысли, вершиной налогового искусства либеральной буржуазии» [J. Schumpeter, *Okonomie und Soziologie der Einkommensteuer*, *Der Dt. Volkswirt* IV, 1929, 380, цит. по: 2, с. 223]. Фундаментальное немецкое исследование по налоговому праву резюмирует: «Своему происхождению подоходный налог обязан не справедливости, а своей доходности (*Ergiebigkeit*)» [2, с. 224]. Известный немецкий мыслитель, основоположник финансовой социологии Р. Гольдшейд, расшифровал тезис исчерпывающе: «Самое парадоксальное: чем справедливее и демократичнее пытались организовать налоговую систему, тем больше посредством этого стимулировалось непроизвольное побочное действие, которое живейшим образом заинтересовывало государство в концентрации капитала в руках немногих. На ум приходит подоходный налог с прогрессивной шкалой, при котором более крупные доходы обременяются большей процентной ставкой, чем меньшие доходы. Эта прогрессивная шкала имеет следствием то, что поступления государства растут тем больше, чем более неравным является распределение доходов среди населения. Поэтому при фискальной ориентации чем справедливее становится налогообложение доходов, тем в большей степени государство должно испытывать желание, чтобы не произошло никакого распыления в распределении доходов, так как большие доходы дают гораздо большие поступления в государственную казну, чем небольшие доходы. В современных условиях в этом мы имеем перед собой неизменный обратный эффект хваленого справедливого налогообложения» [9, с. 27].

Недостаточный учет законодателем явлений, связанных с инфляционным обесцениванием денег начала 20-х годов, не мог не сказаться и на подоходном налогообложении. Взимание подоходного налога при «скользящей национальной валюте» становится практически невозможным, если не осуществлять взаимные расчеты и взимание налога в твердой валюте. От подобной меры имперские власти воздержались, что, несмотря

на все усилия имперского законодателя, привело к тому, что к 1922 г. сбор подоходного налога «полностью провалился» (*vollgversagte*). Окончательная стабилизация подоходного налогообложения произошла лишь к 1925 г. в результате дополнительных законодательных мер имперских властей, которые «в большей степени учитывали потребности экономической жизни» (Закон о переносе налогов на следующий налоговый период – *Steueruberleitungsgesetz 29 Mai 1925*, Закон о снижении налога на заработную плату – *Gesetzuber Senkung der Lohnsteuer 19. Dezember 1925*, Закон об упрощении налога на заработную плату – *Gesetz zur Vereinfachung der Lohnsteuer 26. Febr. 1925*; Закон о снижении налогов – *Steuermilderungsgesetz 31. Marz 1925*). «Эти законы одновременно служили упрощению чрезмерно детализированной процедуры налогообложения, что затрудняло работу и без того перегруженных налоговых ведомств, в частности была разработана более схематичная процедура взимания налога на заработную плату» [8, с. 90].

Дальнейшие налоговые реформы также содержали меры по усовершенствованию подоходного налога. Так, помимо снижения ставок (максимальной ставки до 40 %) с принятием Закона о подоходном налоге 10.8.1925 (*RGBl.I. 1925, 189*) произошел возврат к некоторым прежним концептуальным установкам. В частности, взятое за основу в Законе 1920 г. определение дохода Г. Шанца не соблюдалось, оно было буквально «продырявлено» изъятиями («*durchlochert und durchbrochen*») [8, с. 89, 90]. Отказавшись от этого определения в условиях наметившейся в стране финансовой стабилизации, Закон о подоходном налоге в редакции 1925 г. вернулся к так называемому принципу налогообложения «у источника». Он предусматривал налогообложение главным образом тех доходов, которые попадали под легальное определение одного из перечисленных в законе источников дохода. В частности, значимые дополнения были внесены в § 2 Закона о подоходном налоге. Отдельные виды доходов (*Einkunftsarten*) были классифицированы на: доходы от сельскохозяйственной и лесохозяйственной деятельности сельского единолич-

ного предпринимателя (Landwirt) (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft – § 2 I 1 Nr. 1), прибыли от промыслового предприятия (§ 2 I 1 Nr. 2), доходы единоличного предпринимателя (Einzelunternehmer) и доходы от самостоятельной деятельности (Selbständige) (§ 2 I 1 Nr. 3). Эти виды доходов, закрепленные в Законе о подоходном налоге, объединяли доходы от различных видов хозяйственной деятельности физических лиц и таким образом «отражают экономическую производительность физических лиц». «Они являются налогово-правовыми фактическими обстоятельствами получения доходов, которые служат для единообразного определения базы налогообложения, успешного применения рыночных критериев. Эти оценки имеют системообразующее значение для закона о подоходном налоге в целом и для практики его применения» [3].

Закон о подоходном налоге 16.10.1934 (RGBl. 1934. 1005) детализировал налогообложение с учетом семейного положения: освобождаемые от налога доходы (Freibeträge) устанавливались в зависимости от количества членов семьи. Стало правилом налогообложение общего семейного бюджета (grobe Haushaltsbesteuerung); поступавший в бюджет семьи суммарный доход подлежал обложению

по единому тарифу, и вся структура тарифов была рассчитана на суммирование дохода супружеских пар. Тарифы для холостых и бездетных супругов (налоговые классы I и II) носили ярко выраженный штрафной характер (подоходный налог на холостяков составлял до 60%, в 1939 г. это повышение составило 80%, а для бездетных супругов (II налоговый класс) – до 40%. В 1934 г. Закон о подоходном налоге приобрел свою формальную структуру, которая в основе своей сохранилась и по настоящее время. «На этом времени крупных, концептуальных налоговых реформ подошло к концу» [3].

Период после Второй мировой войны характеризуется поиском баланса в распределении налоговых средств между федеральным центром и субъектами федерации при сохранении сложившейся в 20-е годы системы налогов. Основным закон ФРГ 1949 г. (гл. X «Финансы») предусмотрел возвращение подоходного налога с общенационального уровня на уровень земель, оставив за федерацией право на часть его поступлений в рамках так называемого «малого налогового союза». В ходе финансовой реформы 1969 г. подоходный налог стал центральным звеном «большого налогового союза», совместным налогом (Gemeinschaftsteuer), распределяемым между федерацией, землями и общинами.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Толстопятенко Г. П. Европейское налоговое право. М., 2001.
2. Tipke/Lang. Steuerrecht. 16. Volligbearbeitete Auflage. Köln, 1998.
3. Fichte, Damian et al. (2013): Bausteine für eine Reform des Steuersystems: Das DSI-Handbuch Steuern, DSI-Schrift, Deutsches Steuerzahlerinstitut des Bundes der Steuerzahler. V., No. 1. Version available at: <http://hdl.handle.net/10419/88138>.
4. Rechner R. Steuerliche Behandlung der Schmiergelder und der überholten Preise für Anschaffungen von Wirtschaftsgütern // Die Steuer. J/g 1. Heft 5. 15. Mai 1948. S. 151–155.
5. Stenographische Berichte der Deutschen Nationalversammlung. 1. Wahlperiode. 143. Sitzung, 28. Februar 1920. 2. Beratung des Reichseinkommensteuergesetzes. Berlin // <http://www.reichstagsprotokolle.de/blatt2>.
6. Stenographische Berichte der Deutschen Nationalversammlung. 1. Wahlperiode. 142. Sitzung, 27. Februar 1920. 2. Beratung des Reichseinkommensteuergesetzes. Berlin // <http://www.reichstagsprotokolle.de/blatt2>.
7. Твердохлебов В. Н. Податные реформы и финансовая унитаризация Германии // Экономист. Избранное. 1921–1922 гг. М., 2008.
8. Hensel A. Steuerrecht. Zweite vollig neubearbeitete Auflage. Berlin, 1927.
9. Goldscheid R.. Staatssozialismus und Staatskapitalismus. Ein finanzsoziologischer Beitrag zur Lösung des Staatsschulden-Problems. Vierte und fünfte Auflage. Wien-Leipzig. 1917.

REFERENCES

1. Tolstopyatenco G. P. *Evropeiskoe nalogovoe pravo*. M., 2001.
2. Tipke/Lang. *Steuerrecht*. 16. Volligbearbeitete Auflage. Koln, 1998.
3. Fichte, Damian et al. (2013): Bausteine für eine Reform des Steuersystems: Das DStG-Handbuch Steuern, DStG-Schrift, Deutsches Steuerzahlerinstitut des Bundes der Steuerzahler. V., No. 1. Version available at: <http://hdl.handle.net/10419/88138>.
4. Rechner R. Steuerliche Behandlung der Schmiergelder und der überholten Preise für Anschaffungen von Wirtschaftsgütern // *Die Steuer*. J/g 1. Heft 5. 15. Mai 1948. S. 151–155.
5. Stenographische Berichte der Deutschen Nationalversammlung. 1. Wahlperiode. 143. Sitzung, 28. Februar 1920. 2. Beratung des Reichseinkommensteuergesetzes. Berlin // <http://www.reichstagsprotokolle.de/blatt2>.
6. Stenographische Berichte der Deutschen Nationalversammlung. 1. Wahlperiode. 142. Sitzung, 27. Februar 1920. 2. Beratung des Reichseinkommensteuergesetzes. Berlin // <http://www.reichstagsprotokolle.de/blatt2>.
7. Tverdokhlebov V. N. *Podatnye reformy i finansovaya unitarizatsiya Germanii* // *Ekonomist*. Izbrannoe. 1921–1922 gg. M., 2008.
8. Hensel A. *Steuerrecht*. Zweite vollig neubearbeitete Auflage. Berlin, 1927.
9. Goldscheid R.. *Staatssozialismus und Staatskapitalismus. Ein finanzsoziologischer Beitrag zur Lösung des Staatsschulden-Problems*. Vierte und fünfte Auflage. Wien-Leipzig. 1917.