

Налогообложение физических лиц в Германии

Глоссарий:

лицо, подлежащее «неограниченному налогообложению дохода» (unbeschränkt einkommensteuerpflichtig) (резидент) – лицо, имеющее место жительства (Wohnsitz) или место постоянного пребывания (gewöhnlicher Aufenthalt) в Германии

лицо, подлежащее «ограниченному налогообложению дохода» (beschränkt einkommensteuerpflichtig) (нерезидент) – лицо, не имеющее места жительства (Wohnsitz) или места постоянного пребывания (gewöhnlicher Aufenthalt) в Германии.

Место жительства – жилое помещение, которым лицо владеет (innehat einer Wohnung), если с учетом всех обстоятельств можно заключить, что оно будет продолжать владеть им и использовать его (beibehalten und benutzen).

Место постоянного пребывания – любое место, где лицо проживает постоянно, кроме случаев, когда с учетом всех обстоятельств можно заключить, что оно проживает там лишь временно.

Налогообложение дохода физических лиц

В Германии налог на доход физических лиц взимается в соответствии с Законом о подоходном налоге от 1934 г. с последующими изменениями (Einkommensteuergesetz – EStG)¹. У резидентов Германии налогообложению подлежит всемирный доход, у нерезидентов – доход, полученный от источника в Германии. К облагаемым налогом доходам относятся доходы от сельского и лесного хозяйства, торговли и предпринимательской деятельности, а также трудовой доход, арендные платежи и роялти, доход от инвестиций и др.

Ставки налога на доход на 2013 г.

Налогооблагаемый доход для налогоплательщика, не состоящего в браке, евро		Налогооблагаемый доход для налогоплательщиков, состоящих в браке, евро		Налоговая ставка, %
Свыше	Не превышая	Свыше	Не превышая	
0	8,130	0	16,260	0
8,131	52,881	16,261	105,762	14
52,882	250,730	105,763	501,460	42

¹ Закон о подоходном налоге от 16 октября 1934 г. с последующими изменениями (Einkommensteuergesetz). – <http://www.gesetze-im-internet.de/estg/>.

250,731	И более	501,461	И более	45
---------	---------	---------	---------	----

Налог на доход взимается по прогрессивной шкале: от 0 до 45% (EStG § 32a). Доход от капитала, включая дивиденды и прибыль от реализации инвестиционных активов (EStG § 20), облагается налогом отдельно по фиксированной ставке 25% (EStG § 32d). Дополнительно к налогу на доход взимается так называемый взнос солидарности (Solidaritätszuschlag) в размере 5,5% от суммы налога на доход. Также может взиматься церковный налог по ставке 8–9%. Ставка зависит от Федеративной земли (Bundesland), на которой лицо проживает. Кроме того, взимается налог на коммерческий доход по ставке 3,5%. Сумма в размере до 24 500 евро освобождена от уплаты коммерческого налога. На данный момент в Германии не взимается налог на чистые активы и на роскошь.

Налог на наследование и дарение

Кроме дохода налогом в Германии облагаются наследование и дарение имущества (ставка до 50%). Такое налогообложение осуществляется в соответствии с Законом о налоге на наследование и дарение от 1974 г. (Erbchaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz – ErbStG)².

Согласно этому Закону, если наследодатель на момент своей смерти, даритель на момент дарения или получатель имущества (наследник либо одаряемый) являются резидентами Германии (Inländer), то возникает обязанность по уплате налога (ErbStG § 2 Abs. 1).

Если наследодатель (даритель) является резидентом Германии, немецким налогом облагается все наследство (дар), независимо от того, в какой стране находится наследуемое (передаваемое в дар) имущество, а также от места проживания наследников (одаряемых). Если наследник (одаряемый) является резидентом Германии, немецким налогом облагается все получаемое им имущество, независимо от места его нахождения и от места проживания наследодателя (дарителя). Если ни наследодатель (даритель), ни наследники (одаряемые) не являются резидентами Германии, налогообложению подлежит только имущество, находящееся в Германии (Inlandsvermögen) (ErbStG § 2 Abs. 3).

К облагаемому налогом имуществу, находящемуся в Германии, Закон относит германскую недвижимость; германские коммерческие активы (в частности, имущество постоянного представительства); акции или доли немецких компаний, если пакет акций или долей, которым прямо или косвенно (через промежуточные инструменты) владеет данное лицо, составляет не менее 10% капитала компании, а также немецкую интеллектуальную собственность и пр. (Bewertungsgesetz, § 121)³. В особых случаях, предусмотренных Законом о налогообложении международных операций

² Закон о налоге на наследование и дарение от 17 апреля 1974 г. с последующими изменениями (Erbchaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz). – http://www.gesetze-im-internet.de/erbstg_1974/.

³ Закон об оценке имущества от 16 октября 1934 г. с последующими изменениями (Bewertungsgesetz). – <http://www.gesetze-im-internet.de/bewg/index.html>.

(AStG)⁴, обложению налогом подлежит некоторое передаваемое от нерезидента нерезиденту имущество, не включенное в данный список.

К наследодателю (дарителю), выехавшему из Германии, применяется правило, согласно которому налогом на наследование или дарение облагаются не только активы, входящие в упомянутый список, но и любые, производящие доход, который не считается доходом от иностранных источников. Это означает, что некоторые виды наследуемого имущества (помимо входящего в обычный список) могут облагаться налогом на наследство в Германии в период до 10 лет после утраты наследодателем германской резидентности. Например, это могут быть акции немецкой компании, если их доля составляет менее 10% от ее капитала. Однако такой налог не применяется, если в соответствующей зарубежной стране тоже есть налог на наследование и дарение в размере не менее 30% немецкого налога (AStG § 4).

В определенных пределах передача активов освобождена от налога, при этом порог зависит от степени родства:

- ▶ 500 тыс. евро – для супругов;
- ▶ 400 тыс. евро – для детей;
- ▶ 20 тыс. евро – для лиц, не являющихся родственниками;
- ▶ 2 тыс. евро – если обе стороны не являются резидентами Германии (ErbStG § 16).

Ставка зависит от степени родства и суммы наследства (дара) и составляет от 7 до 50%. В частности, для супругов и детей минимальная ставка (7%) применяется при сумме до 75 тыс. евро, а максимальная (30%) – при сумме от 26 млн евро. Для лиц, не являющихся родственниками, при сумме до 13 млн евро применяется ставка 30%, а при сумме свыше этой – ставка 50% (максимальная) (ErbStG § 19).

Передача активов немецким резидентом в немецкий или зарубежный фонд, а равно и в зарубежный траст (имущественный комплекс под управлением зарубежного права согласно терминологии Закона) считается дарением и облагается налогом (ErbStG § 7 Abs. 1 Nr. 8).

Если фонд создан в самой Германии, ставка налога определяется родственными отношениями между учредителем и самым дальним родственником среди бенефициаров (ErbStG § 15 Abs. 2 Satz 1). Если же фонд или траст учреждены за рубежом, налогообложение происходит так же, как при передаче имущества лицу, не являющемуся родственником, то есть за вычетом упомянутых 20 тыс. евро. Переданное в зарубежный фонд или траст имущество облагается по ставке 30 или 50% в зависимости от суммы.

Существует исключение из общего правила: не считается дарением передача активов в траст (фонд), если учредитель фактически сохранил контроль над активами траста (фонда). Это значит, что он вправе вносить изменения в трастовое соглашение, распустить (отозвать) траст, давать доверительному собственнику указания в части управления активами траста и распределения активов бенефициарам (и аналогично для фонда). Это правило установлено решением Федераль-

⁴ Закон о налогообложении международных операций от 8 сентября 1972 г. с последующими изменениями (Außensteuergesetz). – <http://www.gesetze-im-internet.de/astg/>.

ного финансового суда от 2007 г.⁵. В случае сохранения фактического контроля над активами для целей налогообложения считается, что активы остались у учредителя⁶.

Также считается дарением и облагается налогом имущество, передаваемое немецким резидентам из фонда или траста при роспуске таковых (ErbStG § 7 Abs. 1 Nr. 9). Однако при этом ставка налога определяется родственными отношениями между учредителем и бенефициарами и может быть меньше, чем для лиц, не являющихся родственниками (ErbStG § 15 Abs. 2 Satz 2).

Говоря о роспуске фонда (траста), законодатель разграничивает периодические платежи, облагаемые налогом на доход, и распределение капитала фонда, облагаемое налогом на дарение. Однако подобное разграничение проведено в Законе нечетко, в результате чего возможны ситуации, когда распределенное имущество фонда или траста облагается налогом и на доход, и на дарение.

Контроль иностранных компаний

В Германии действует законодательство о контролируемых иностранных компаниях, предусматривающее обложение германским налогом офшорных структур, контролируемых резидентами Германии⁷. Согласно этому законодательству, если резиденты Германии прямо или косвенно владеют более чем 50% капитала иностранной компании, зарубежная компания получает «пассивный» доход, то доход считается распределенным немецким акционерам и включается в их налоговую базу. Соответственно резидент Германии, акционер данной иностранной компании, должен заплатить налог даже на нераспределенные в его пользу дивиденды.

Общие положения относительно понятия «резидент» в Германии

Как видно, система налогообложения в Германии является довольно жесткой для резидентов. Кто же такие «резиденты Германии»? В Германии для налогообложения резидентность имеет значение как в смысле налога на доход, так и в смысле налога на наследование и дарение. Эти два понятия не тождественны: лицо может быть нерезидентом в смысле налога на доход, но резидентом в смысле налога на наследование.

Понятие резидентности в Германском законодательстве является достаточно сложным. Его определение не сводится лишь к механическому подсчету дней пребывания в стране, имеют значение и другие критерии. В частности, на налоговый статус физического лица могут влиять международные налоговые соглашения, так что при определении резидентности их положения тоже необходимо учитывать.

⁵ Решение Федерального финансового суда от 28 июня 2007 г. (BFH-Urteil vom 28.06.2007 (II R 21/05) BStBl. 2007 II S. 669).

⁶ Леонова О.А., Будылин С.Л. Резидентность физического лица по налоговому законодательству Германии и России. // Налоги и налогообложение, г. Москва, изд-во «Nota Bene», 2013, № 6 (108) (DOI: 10.7256/1812-8688.2013.6.8924).

⁷ Закон о налогообложении международных операций от 8 сентября 1972 г. с последующими изменениями (Außensteuergesetz). – <http://www.gesetze-im-internet.de/astg/>.

Определение резидентности для налога на доход физических лиц

Законодательство Германии о налоге на доход не содержит понятия «резидент». Вместо этого германский законодатель говорит о лице, подлежащем «неограниченному налогообложению дохода» (unbeschränkt einkommensteuerpflichtig), а вместо термина «нерезидент» используется понятие «лицо, доход которого подлежит ограниченному налогообложению» (beschränkt einkommensteuerpflichtig). В настоящей статье для удобства используются термины «резидент» и «нерезидент».

Согласно упомянутому Закону налоговыми резидентами Германии признаются лица, имеющие в этой стране место жительства (Wohnsitz) или место постоянного пребывания (gewöhnlicher Aufenthalt). Подчеркнем, что гражданство в данном случае не имеет значения. Помимо этого резидентами считаются граждане Германии, состоящие на оплачиваемой государственной службе, даже если они живут за рубежом (дипломаты и т. п.), и некоторые члены их семей (EStG § 1).

Таким образом, чаще всего лицо признается резидентом в смысле налога на доход на основании одного из двух критериев: «место жительства» или «место постоянного пребывания».

В соответствии с § 8 Налогового кодекса Германии (Abgabenordnung) местом жительства признается жилое помещение, которым лицо владеет (innehat einer Wohnung), если с учетом всех обстоятельств можно заключить, что оно будет продолжать владеть им и использовать его (beibehalten und benutzen). Применительно к понятию «место жительства» имеется обширная судебная практика⁸.

При выяснении вопроса, имеет ли лицо место жительства в Германии, суд рассматривает три аспекта:

- ▶ имеет ли лицо в Германии жилое помещение, используемое для проживания;
- ▶ используется ли это помещение им регулярно;
- ▶ есть ли у лица намерение использовать данное помещение в будущем.

Указанные условия должны соблюдаться одновременно. В каждом случае суд рассматривает все факты и сведения, предоставляемые налогоплательщиком, и определяет наличие или отсутствие у него места жительства в Германии⁹.

Согласно § 9 Налогового кодекса Германии местом постоянного пребывания является любое место, где лицо проживает, кроме случаев, когда с учетом всех обстоятельств можно заключить, что оно проживает там лишь временно. В частности, лица, проживающие в Германии более шести

⁸ Данная практика подробно рассматривается в статье «Резидентность физического лица по налоговому законодательству Германии и России», опубликованной в журнале «Налоги и налогообложение» издательства Nota Bene № 6 (108), 2013 (DOI: 10.7256/1812-8688.2013.6.8924).

⁹ Леонова О.А., Будылин С.Л. Резидентность физического лица по налоговому законодательству Германии и России. // Налоги и налогообложение, г. Москва, изд-во «Nota Bene», 2013, № 6 (108) (DOI: 10.7256/1812-8688.2013.6.8924).

месяцев в году, считаются (за некоторыми исключениями) имеющими место постоянного пребывания в Германии и, следовательно, резидентами.

Таким образом, число проведенных в Германии дней в году не является единственным критерием резидентности. Лицо, фактически проживающее в основном вне Германии, в определенных случаях может быть признано резидентом в смысле налогообложения его доходов. Таковым может быть лицо, владеющее жильем в Германии, которое с некоторой регулярностью используется им для проживания, либо не имеющее своего жилья в Германии, но проживающее здесь в течение длительных промежутков времени.

В особых случаях, предусмотренных Законом о налогообложении международных операций (Außensteuergesetz – AStG), налогообложению подлежат некоторые виды дохода нерезидента, которые обычно облагаются налогом только для резидентов¹⁰. Данное положение направлено против искусственного избежания германского налогообложения путем выезда за рубеж. Речь идет о случае, когда налогоплательщик – гражданин Германии – уже не является ее резидентом в смысле налога на доход, но ранее был им, причем с момента потери резидентности прошло не более 10 лет и в течение 10 лет до потери резидентности он был резидентом Германии в общей сложности не менее пяти лет, а в настоящее время является резидентом страны с низким налогообложением (менее 2/3 немецкого), но при этом сохраняет существенные деловые интересы в Германии.

В этом случае налогом на доход облагаются любые доходы такого налогоплательщика, кроме доходов от источников за пределами Германии (AStG § 2). То есть в определенных законом случаях доходы выехавшего из страны налогоплательщика, полученные из Германии, облагаются налогом в течение 10 лет, причем не только те, что указаны в списке, предусмотренном для обычных нерезидентов, но и все остальные (например, оплата за какие-либо услуги).

Определение резидентности для целей налогообложения наследования и дарения

Человек признается резидентом Германии в смысле налогообложения наследования и дарения в случаях, если он:

- ▶ имеет в Германии место жительства или место постоянного пребывания;
- ▶ является гражданином Германии и постоянно пребывает за рубежом в течение периода, не превышающего пяти лет, не имея при этом места жительства в Германии;
- ▶ является гражданином Германии и проживает за рубежом, получая зарплату из бюджетных средств (формулировка сокращена).

Таким образом, определение резидентности в смысле налогообложения наследования и дарения несколько отличается от его определения в смысле налогообложения дохода, обсуждавшегося ранее. А именно добавлено условие, согласно которому гражданин Германии, выехавший за пределы страны не ранее пяти лет назад, продолжает оставаться резидентом в смысле налогообложения наследования и дарения, даже не будучи резидентом в смысле налогообложения дохода.

¹⁰ Закон о налогообложении международных операций от 08.09.1972 с последующими изменениями (Außensteuergesetz). – <http://www.gesetze-im-internet.de/astg/>.

Налоговые соглашения

Установленные налоговым законодательством того или иного государства правила относительно определения понятия «резидент» могут модифицироваться международными налоговыми соглашениями. Германия заключила около 90 налоговых соглашений в части налога на доход (в том числе с Россией) и четыре соглашения в части налога на наследование (с Россией такого соглашения нет).

Для осуществления правильного налогообложения необходимо определить, резидентом какой страны выступает налогоплательщик. Нередко бывает так, что лицо одновременно является резидентом обеих стран согласно их внутреннему законодательству, например: резидентом России, так как проживает в Российской Федерации не менее 183 дней в течение 12 месяцев (ст. 207 НК РФ), и резидентом Германии, так как имеет там место жительства.

Во избежание такой ситуации налоговые соглашения содержат указание страны, резидентом которой должно считаться лицо в подобных спорных случаях. Так, Соглашением, заключенным между Россией и Германией¹¹, предусмотрено правило (п. 2 ст. 4 Соглашения), в соответствии с которым:

- ▶ лицо считается резидентом того Государства, в котором оно располагает постоянным жилищем; если лицо располагает постоянным жилищем в обоих государствах, то считается резидентом того, в котором имеет наиболее тесные личные и экономические связи (центр жизненных интересов);
- ▶ если государство, в котором лицо имеет центр жизненных интересов, не может быть определено или лицо не располагает постоянным жилищем ни в одном из государств, оно считается резидентом того, в котором обычно проживает;
- ▶ если лицо обычно проживает в обоих государствах или не проживает ни в одном из них, оно считается резидентом того, гражданином которого является;
- ▶ если каждое из договаривающихся государств рассматривает лицо в качестве своего гражданина или если ни одно из договаривающихся государств не считает его таковым, компетентные органы договаривающихся государств решают вопрос его резидентности по взаимному согласию.

Иначе говоря, если обе страны претендуют на то, чтобы считать данное лицо своим резидентом, его статус определяется по одному из следующих критериев в порядке убывания значимости (если неприменим один критерий, применяется следующий по списку):

- ▶ местонахождение постоянного жилища (ständige Wohnstätte);
- ▶ местонахождение центра жизненных интересов (наиболее тесные личные и экономические связи) (Mittelpunkt der Lebensinteressen);
- ▶ место обычного проживания (gewöhnlicher Aufenthalt);

¹¹ Соглашение между Российской Федерацией и Федеративной Республикой Германия от 29 мая 1996 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» (ред. от 15.10.2007).

- ▶ гражданство;
- ▶ договоренность компетентных органов (министерств финансов двух стран).

Подчеркнем, что если у лица нет ни жилья, ни места постоянного пребывания в Германии, оно не будет считаться ее резидентом, даже если у него есть существенные активы и доходы в Германии. Этот вывод следует из внутреннего законодательства без привлечения налоговых соглашений. Вместе с тем наличие доходов и активов может служить одним из критериев для определения местонахождения центра жизненных интересов в спорных случаях¹².

Стоит отметить, что даже если лицо признано резидентом России, а не Германии, по условиям налогового соглашения это относится к резидентству только в смысле налогообложения дохода, а в смысле германского налогообложения наследования по-прежнему применяются внутренние германские правила.

Материал подготовлен компанией Roche & Duffay
тел. (495) 790-2660; 926-2990

¹² Резидентность физического лица по налоговому законодательству Германии и России. // Налоги и налогообложение, г. Москва, изд-во «Nota Bene», 2013, № 6 (108) (DOI: 10.7256/1812-8688.2013.6.8924).