

Підтримку надає:



Федеральне міністерство
продовольства і
сільського господарства

на підставі рішення
Німецького Бундестагу



Німецько-український
агрополітичний діалог

при Національній Асоціації сільськогосподарських дорадчих служб України 

Агрополітичний звіт

APD/APB/02/2020

Система німецького оподаткування податком на нерухоме майно та землю

Марсель Гердс

Київ, березень 2020

Виконавці



Контакти:
АПД Україна
вул. Рейтарська, 29-б, 01030 Київ
info@apd-ukraine.de
www.apd-ukraine.de

Про проект «Німецько-український агрополітичний діалог» (АПД)

Проект «Німецько-український агрополітичний діалог (АПД)» реалізується за підтримки Федерального Міністерства продовольства та сільського господарства (BMEL) з 2006р. і наразі до 2021р. та за його замовленням через виконавця ТОВ ГФА Консалтинг Груп, а також робоче співтовариство, яке складається з ТОВ ІАК Аграр консалтинг (ІАК), Лейбніц-Інституту аграрного розвитку в країнах з перехідною економікою (ІАМО) та ТОВ АФЦ Агрікалчер Файненс Консалтентс. Реципієнтом проекту виступає Національна асоціація сільськогосподарських дорадчих служб України «Дорада». При реалізації важливих заходів для розвитку ринку землі, використання державних земельних площ та приватизації АПД працює у кооперації з ТОВ з управління та реалізації земель (BVVG). Бенефіціаром проекту виступає Міністерство аграрної політики та продовольства України.

Проект має підтримувати Україну в питаннях розвитку сталого сільського господарства, ефективної переробної промисловості та підвищення міжнародної конкурентоспроможності відповідно до принципів ринкової та регуляторної політик та з урахуванням потенціалу розвитку, який виникає в рамках Угоди про Асоціацію між ЄС та Україною. З цією метою Проект має надавати інформацію про німецький, зокрема, східнонімецький, а також міжнародний, європейський досвід з розробки рамок аграрно-політичних умов, а також з організації відповідних аграрно-політичних установ.



www.apd-ukraine.de

Автор

Марсель Гердс

Дисклеймер

Даний звіт опубліковано за відповідальності Німецько-українського агрополітичного діалогу (АПД). Будь-які точки зору та результати, висновки, пропозиції чи рекомендації, зазначені в ній, належать авторам та необов'язково відповідають поглядам АПД.

© 2020 Німецько-український агрополітичний діалог
Всі права захищені

ЗМІСТ

1 Загальні положення.....	4
2 Основа для оподаткування.....	5
3 Спеціальні регулювання для нових федеральних земель	6
4 Підприємства сільського та лісового господарства	6
5 Поточні зусилля щодо реформування.....	8
6 Новий податок на нерухоме майно та землю С.....	9

1 ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ

Податок на нерухоме майно та землю (GrSt) передбачений як реальний податок на майновій основі. Отже, вирішальним щодо суми податку є характеристика та вартість земельної ділянки, тоді як особисті відносини власника майже без виключень не враховуються. GrSt повністю надходить до муніципалітетів/громад. Розрізняють податок на нерухоме майно та землю А (для земельних ділянок у сільському та лісовому господарстві) та податок на нерухоме майно та землю В (на забудовані ділянки або ділянки під забудову та будівлі). Предметом податку є нерухомість, розташована в Німеччині (сільськогосподарські та лісогосподарські підприємства, а також земельні ділянки).

GrSt - одна з найдавніших форм прямого оподаткування. Принесений з древнього світу римлянами через Альпи, його вперше замінили на німецькі церковно-поміщицькі земельні десятини та поземельний податок, а з часів зрілого середньовіччя він був замінений на обов'язковий податок під назвою "Беде". Завдяки своєму зв'язку з найбільш видимою і відчутною частиною власності на нерухомість, нерухоме майно, він набув домінуючого становища в податкових системах територій в епоху розвитку сільськогосподарського господарства (з такими назвами, як копитний збір, збір фермера, основний збір або контрибуція). У той час як у старих реформах GrSt використовувались лише сирі оцінки вартості земель на основі площі (копита, десятини), з розвитком кадастрової системи з 18 століття далі було додано бонітування за типом культури та якістю ґрунтів. Закон про оподаткування GrSt базується на цьому в рамках національної системи оподаткування податком на прибуток 19 століття (наприклад, закони Баварії від 1811 р., Вюртемберга від 1821 р., Бадена від 1854 р., Пруссії від 1861 р.). Через Мікелійську податкову реформу 1891/93 рр. GrSt в Пруссії було передано муніципалітетам.

Зважаючи на фінансовий дефіцит після Першої світової війни, в результаті фінансової реформи Рейху 1920 р. землі були безпосередньо зобов'язані стягувати цей податок. Різні регулятивні норми земель, що послідували, були змінені лише дійсною податковою реформою 1936 р. з введенням єдиного GrStG, який загалом був переданий у розпорядження до компетенції муніципалітетів. Після 1945 р. у різних землях були прийняті нові нормативні акти щодо GrSt, які були замінені в 1951 р. загальнодержавною системою GrStG. У 1961 та 1962 рр. на додаток до GrSt А та В існував тип С (податок на землю під будівництво), який сильно обтяжував незабудовані, але готові до забудови ділянки, щоб забезпечити збільшення пропозиції земель під забудову. Правовою основою поточної редакції GrSt є GrStG та редакція закону про реформування закону про податок на нерухоме майно від 7 серпня 1973 р. з урахуванням пізніших змін. Положення про звільнення від дії певних норм (§§ 3 fr. GrStG) містять винятки, зокрема, на користь громадського сектору, церков та неприбуткових організацій.

2 ОСНОВА ДЛЯ ОПОДАТКУВАННЯ

З урахуванням спеціальних положень для нових федеральних земель основа оподаткування базується на стандартних значеннях, визначених відповідно до Закону про оцінку та відповідно до вартісних співвідношень (паритету) 1964 р. (§ 13 абз. 1 GrStG).

Податок на нерухоме майно також розраховується в 3 етапи: значення/вартість x ставка для вирахування податку x податкова ставка.

Для вирахування GrSt від податкової вартості господарської одиниці потрібно зробити два обчислення. Податкова служба визначає базу оподаткування виходячи з окремо визначеної вартості господарської одиниці. Це повідомляється органу, який має право на стягнення, і є для нього обов'язковим. Ставки для вирахування податку, які будуть використані для обчислення суми податку на основі вартості господарської одиниці, відповідно до норми §§ 14, 15 GrStG складають:

Для підприємств з сільського та лісового господарства	0,60%
Для одноквартирних будинків	
- для перших 38.346,89 € вартості господарської одиниці	0,26%
- для решти	0,35%
Для двоквартирних будинків	0,31%
Для всіх інших земельних ділянок	0,35%

Визначальним фактором для застосовування ставки для вирахування податку є оціночне визначення типу майна/земельної ділянки в довідці про оціночну вартість. Однак для приватних квартир (право власності на квартиру) слід застосовувати загальну ставку податку в розмірі 0,35%, незалежно від визначення типу сімейного будинку. Муніципалітет застосовує для ставки для вирахування податку податкову ставку, визначену муніципальним парламентом. Завдяки автономії муніципалітетів при встановленні податкових ставок, навантаження може змінюватися в більшій чи меншій мірі від муніципалітету до муніципалітету. Середній показник по Федерації податкових ставок становить близько 244% для GrSt A (сільськогосподарські та лісгосподарські підприємства) та близько 404% для GrSt B (земельні ділянки).

GrSt визначається та стягується муніципалітетами на підставі розрахованих сум податку, визначених податковими органами. Багато муніципалітетів поєднують стягнення GrSt зі стягненням зборів, які сплачують власники майна/земельних ділянок за вивезення сміття, прибирання вулиць та водовідведення. Боржником щодо GrSt відповідно до положень § 10 GrStG є особа, якій розраховано об'єкт оподаткування під час єдиної оцінки майна.

3 СПЕЦІАЛЬНІ РЕГУЛЮВАННЯ ДЛЯ НОВИХ ФЕДЕРАЛЬНИХ ЗЕМЕЛЬ

Для господарських одиниць нерухомості (включаючи житлові будинки в сільському господарстві) застосовуються податкові вартості, які базуються на вартісних співвідношеннях на 1 січня 1935 року, і продовжують застосовуватись або можуть визначатися відповідно до §§129 до 132 BewG. У цих випадках розміри податку на нерухоме майно визначаються відповідно до податкової вартості господарських одиниць 1935 та ставки для розрахунку податку, згідно §§ 29 до 33 GrStDV від 1.7.1937 (RGBl. I S. 733), при цьому зменшені показники ставки для розрахунку податку для односімейних будинків не застосовуються до власності на квартири та спадкове право забудови житлового приміщення.

Для неоцінених житлових об'єктів/земельних ділянок (одноквартирних будинків та орендованих житлових приміщень/ділянок) умовною базою для оподаткування (житлової або корисної площі), згідно з §42 GrStG, є GrSt, самостійно визначений та зареєстрований платником податку (§ 44 GrStG).

Що стосується сільськогосподарського та лісогосподарського нерухомого майна/активів, то замість податкової вартості господарських одиниць 1935 р., яка вже не застосовується з кінця 1990 р. (§ 125 абз.1 BewG), основою для розрахунку розміру податку є змінені значення, визначені для відповідної корисної одиниці на основі рівня податкової вартості господарських одиниць у 1964 р., з базовою ставкою податку (ставка для розрахунку податку 0,6%). Через майже незрозумілу структуру власності, регулювання зв'язується з користувачем та площами, на яких ведеться господарська діяльність (корисна одиниця); отже, платником/боржником щодо GrSt є користувач (§ 40 GrStG порівняно із §§ 125 - 128 BewG).

4 ПІДПРИЄМСТВА СІЛЬСЬКОГО ТА ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА

Закон про оцінку майна, що підлягає оподаткуванню (BewG) використовує термін сільське та лісове господарство як збірну назву. Він під цією назвою також включає виноградарство, садівництво та інші види сільського господарства та лісового господарства. Сільське господарство та лісове господарство включають усі господарські товари, які призначені для постійного слугування на користь сільськогосподарського та лісогосподарського підприємства. Ці активи включають, зокрема, земельні ділянки, житлові будинки та господарські будівлі, наявні засоби виробництва (живий та мертвий інвентар) та звичайний оборотний інвентар, необхідний для діяльності підприємства (наприклад, худобу на відгодівлі та іншу продукцію, передбачену для продажу, добрива, насіння). Певне розширення поняття оборотного інвентаря стосується використання в лісовому господарстві та виноградарстві (§§53, 56 BewG). До податкової вартості господарських одиниць сільськогосподарського та лісогосподарського підприємства не включаються, але відносяться до інших активів (залишкових активів), - готівка, грошові зобов'язання, загальна сума

пайових внесків та цінні папери, грошові борги, а також надлишки запасів поточних засобів виробництва§33 абз. 3 BewG.

Підприємство в сільському та лісовому господарстві включає господарську частину (економічна цінність) та житлову частину (вартість житла). Господарча частина підприємства з сільського та лісового господарства надалі включає окремі види сільськогосподарського використання, які поділяються на сільськогосподарське використання, лісогосподарське використання, використання для виноградарства, садівниче використання, інше сільськогосподарське використання (наприклад, вівці, бджільництво). Побічні підприємства, залежи, низовина та ділянки без лісового покриву (§§ 42 до 45 BewG) не відносяться до конкретного сільськогосподарського використання, але враховуються поза використання в господарчій частині підприємств з сільського та лісового господарства.

Хоча принцип індивідуального оцінювання є визначальним для (комерційних) господарських активів, а загальна вартість комерційного підприємства складається із суми значень для його окремих господарських активів, господарська/економічна цінність сільськогосподарського та лісогосподарського підприємства оцінюється виходячи з його дохідності в цілому. В якості величини дохідності тут застосовується вісімнадцять разів чистий дохід, що може бути об'єктивно досягнуто без врахування відсотків за позиковий капітал, але з урахуванням оплати праці найманих сторонніх працівників (§ 36 BewG). Оскільки значення дохідності для підприємства визначається, але при цьому воно включає землю, будівлі та обладнання, що є оборотними та виробничими засобами, то лише частина від цієї дохідності переноситься на окремі фактори виробництва (включаючи, зокрема, землю та будівлі) - це те, що враховується при їхній індивідуальній оцінці при розрахунку від загальної цінності майна.

Житлова частка сільськогосподарського та лісогосподарського підприємства складається з будівель та частин будівель, якщо вони слугують власнику підприємства, членам сім'ї, що належать до його домогосподарства, та людям похилого віку, що живуть на виділах, для життєвих цілей. Квартири для працівників сільського господарства тощо включаються в господарську частку (без збільшення вартості), квартири, орендовані сторонніми особами, оцінюються як нерухомість.

Вартість житла визначається за принципами, що застосовуються до оцінки нерухомого майна. Однак, оцінка завжди проводиться за допомогою методу визначення дохідності, витратний метод виключається. Крім того, навіть якщо підприємство включає лише одну або дві квартири, не використовується коефіцієнт одно- або двосімейних будинків, а завжди нижчий коефіцієнт для ділянок орендованого житлового приміщення. У методі визначення рівня дохідності, який є визначальним для оцінки житлової частини, величина прибутку для житлової частини залежить виключно від річної орендної плати, яка в цьому випадку вважається залишковою орендною платою через відсутність фактичної орендної плати. При оцінці орендної

плати необхідно враховувати «особливості, що виникають внаслідок розташування будівлі або частин будівлі на підприємстві»; тут, наприклад, замислюються про зменшення звичайної орендної плати через навантажуючі прояви з боку тваринництва. Крім того, вартість житла, визначена на основі такої орендної плати за методом дохідності, повинна бути зменшена на 15% (§ 47 BewG). Відповідно до цього, вартість житла сільськогосподарських та лісових підприємств буде дещо нижчою від стандартної вартості порівнянних та відповідно облаштованих односімейних будинків.

В той час як в старих федеральних землях такі природні умови дохідності, як характеристики ґрунту, рельєф місцевості, кліматичні умови та економічні умови дохідності, такі як внутрішні та зовнішні транспортні умови/дорожній стан та розмір підприємства (економічні недоліки занадто малого розміру підприємства), розглядаються в контексті з їхніми фактичними умовами використання, як основа для порівняння умов дохідності, умови в нових федеральних землях можна вважати врегульованими. У контексті спрощеної процедури оцінювання сільськогосподарських та лісогосподарських активів, що застосовується до зони приєднання, необхідно використовувати фактичну залежність між видами сільськогосподарських культур, якщо ці відносини не залежать від керівника підприємства, але визначаються фактичними умовами використання.

5 Поточні зусилля щодо реформування

У 2015 році конституційна скарга щодо єдиної оцінки майна та податку на нерухоме майно та земельні ділянки не була прийнята в якості рішення. У 2018 році Федеральний конституційний суд Німеччини 10 квітня 2018 року у різних провадженнях постановив, що положення Закону про оцінку майна щодо єдиної оцінки нерухомості у «старих» федеральних землях з початку 2002 року несумісні із загальним принципом рівності і тому є неконституційними. Законодавцеві було надано завдання прийняти нові регулювання з цього питання не пізніше 31 грудня 2019 року. Після оприлюднення такого нового регулювання неконституційні правила можуть надалі застосовуватися не пізніше, як до 31.12.2024 року. Якщо таке нове регулювання не буде запроваджено вчасно, неконституційні правила більше не можуть застосовуватися після 31 грудня 2019 року.

3 квітня 2019 року Федеральний міністр фінансів представив перший проект закону про реформу законодавства щодо оподаткування податком на нерухоме майно та землю. Внесення до Федерального кабінету було відкладено через суперечку щодо застережень про делегування землям законодавчої компетенції. Домовленість була досягнута в коаліційному комітеті 16 червня 2019 року. Згодом Федеральний Кабмін 21 червня 2019 р. прийняв перероблений законопроект, який було вперше обговорено на останній сесії Бундестагу перед літньою перервою. Основна увага приділяється змінам Закону про проведення оцінки майна та Закону про податок на

нерухоме майно та землю. Бундесрат також 8 листопада 2019 року затвердив реформу податку на нерухоме майно та землю. Податок на нерухоме майно та землю за новими розрахунками буде сплачуватися з 1.1.2025. Майбутній розмір індивідуального податку на нерухоме майно та землю сьогодні поки що не може бути визначений, оскільки спочатку слід визначити вартість земельних ділянок та статистичний розмір орендної плати. За інформацією BMF, імовірно пройде ще кілька років доки певний конкретний розмір майбутнього податку на нерухоме майно та землю буде визначено.

Під час оцінювання сільськогосподарського та лісогосподарського підприємства (податок на нерухоме майно та землю А) залишається метод визначення дохідності, який, однак, буде спрощений та типізований. Визначення розміру податку на нерухоме майно та землю для сільськогосподарських та лісогосподарських підприємств в майбутньому буде здійснюватися за допомогою стандартизованої оцінки площ та господарських приміщень.

6 Новий податок на нерухоме майно та землю С

Наразі в Україні широко обговорюється необхідність боротьби з тіньовим ринком оренди сільськогосподарських земель та сільськогосподарської продукції. Одним із методів ухилення від сплати податків є маскування факту, що на відповідній земельній ділянці здійснюється господарська діяльність та переробляється продукція.

На основі цього в деяких країнах існують системи, в яких сільськогосподарські угіддя, які не обробляються, оподатковуються за підвищеною ставкою податку на нерухоме майно та землю. У Німеччині такої системи немає. Усі сільськогосподарські площі обкладаються податком на нерухоме майно та землю категорії А, незалежно від того, обробляються вони чи ні.

Однак, в останній реформі податку на нерухоме майно та землю, муніципалітети/громади отримали можливість встановлювати підвищену ставку на незабудовані ділянки, площі під забудову. Цей так званий «податок на нерухоме майно та землю С», покликаний сприяти швидшому покриттю потреб у житловому фонді.

Досвід минулого показав, що такий податок є надзвичайно суперечливим і також не виконує свого призначення. Оскільки, коли на початку 1960-х років податок на нерухоме майно та землю С було введено, багато власників, через розмір податку, були змушені продати своє майно фінансово більш сильним інвесторам, які, однак, не забудували ділянки негайно, а включили податок на нерухомість у більш пізні виробничі витрати.