

Підтримку надає:



Федеральне міністерство  
продовольства і  
сільського господарства

на підставі рішення  
Німецького Бундестагу



Німецько-український  
агрополітичний діалог

При Інституті економічних досліджень та політичних консультацій 

Звіт з аграрної політики

APD/APR/03/2015

# **Основи оподаткування сільського та лісового господарства в Німеччині**

Штефан Вальтер

Київ, листопад 2015 року

## **Про проект "Німецько-український агрополітичний діалог" (АПД)**

---

Проект «Німецько-український агрополітичний діалог» підтримує Україну у справі реформування аграрного законодавства та аграрної політики з урахуванням міжнародного досвіду Німеччини та інших країн, а також міжнародних організацій (ЕС, СОТ), відповідно до принципів ринкової економіки та структурної політики. Проект підтримується Федеральним міністерством продовольства та сільського господарства ФРН в межах програми двостороннього співробітництва та реалізується у співпраці з уповноваженою компанією ТОВ ГФА Консалтинг груп та виконавцями проекту – компанією ТОВ ІАК АГРАР КОНСАЛТИНГ та Лейбніц-Інститутом аграрного розвитку в країнах перехідної економіки (ІАМО). З українського боку відповідальним за виконання проекту є Інститут економічних досліджень і політичних консультацій (ІЕР).



[www.apd-ukraine.de](http://www.apd-ukraine.de)

### **Автор**

Штефан Вальтер

[s.walter@bauernverbnd.net](mailto:s.walter@bauernverbnd.net)

## ЗМІСТ

I.	Вступ.....	5
1.	Загальний вступ до податкового законодавства.....	5
2.	Визначення понять.....	5
3.	Класифікація податків.....	5
4.	Відношення між податковим та цивільним законодавством.....	7
5.	Правові засади.....	7
6.	Фінансові суди.....	8
7.	Допомога у податкових справах.....	8
II.	Процедурно-правові питання.....	9
1.	Положення про порядок оподаткування.....	9
2.	Встановлення та стягнення податків.....	9
III.	Правові норми вартісної оцінки в сільському та лісовому господарстві.....	12
1.	Податкова вартість.....	12
2.	Визначення податкової вартості в сільському господарстві.....	12
3.	Особливості визначення податкової вартості.....	14
IV.	Виокремлення ведення сільського господарства від інших видів доходу.....	16
1.	Прямий збут, власний подвірний магазин.....	17
2.	Збут власних виробів разом з наданням послуг.....	18
3.	Використання техніки поза межами власного підприємства.....	19
4.	Послуги без використання техніки.....	19
5.	Надання житла іншим особам (Відпустка на сільському подвір'ї).....	19
6.	Інші додаткові виробництва.....	19
7.	Вихід за вищеназвані межі.....	20
8.	Виникнення промислового підприємства.....	20
V.	Методи визначення прибутку в сільському та лісовому господарстві.....	22
1.	Обов'язок ведення бухгалтерського обліку.....	22
2.	Визначення доходів через порівняння вартості майна підприємства.....	22
3.	Розрахунок перевищення доходів над витратами.....	23
4.	Визначення доходів за середніми показниками.....	23
5.	Приблизна оцінка прибутку.....	25
6.	Період обчислення прибутку та господарський рік.....	25
VI.	Податок на доходи фізичних осіб.....	26
1.	Класифікація.....	26
2.	Податкова повинність.....	26
3.	Огляд: оподатковуваний дохід.....	26
4.	7 видів доходу.....	27
5.	Форми встановлення податкової бази та ставок податку на прибуток фізичних осіб.....	30

6. Ставка податку на прибуток фізичних осіб .....	30
7. Урахування при оподаткуванні витрат на власне проживання .....	32
VII. Виробничі доходи та витрати селянських та лісових господарств .....	34
VIII. Податок з обороту .....	36
1. Класифікація .....	36
2. Система попереднього відрахування «чистого податку з обороту на всіх етапах» .....	36
3. Регульоване оподаткування .....	37
4. Оподаткування податком з обороту сільськогосподарських підприємств .....	39
IX. Податок на спадщину і дарування .....	43
1. Вступ .....	43
2. Оцінка .....	43
3. Неоподатковувані доходи .....	50
4. Податкові розряди .....	50
5. Ставки оподаткування .....	51
X. Інші види податків .....	52
1. Солідарний податок .....	52
2. Податок з корпорацій .....	52
3. Промисловий податок .....	53
4. Податок при придбанні земельної ділянки .....	55
5. Земельний податок .....	55
6. Податок на транспортні засоби .....	57
7. Податок на енергоносії .....	57
XI. Політична дискусія та очікувані національні перспективи .....	59
XII. Політичні опції / рекомендації для реформ в Україні .....	61

# **I. Вступ**

## **1. Загальний вступ до податкового законодавства**

Податкове законодавство є частиною державного механізму, з яким стикається кожна людина. Податки сплачуються постійно, навіть, якщо це не завжди усвідомлюється. Федерація, землі та громади фінансують за рахунок податків свою діяльність у межах належної їм компетенції та суспільні видатки з метою забезпечення функціонування держави. Федерація, землі та громади отримали в 2014 році 644 мільярди євро податкових надходжень. Найбільшим джерелом податкових надходжень був, як і в попередні роки, податок на додану вартість, що склав у сумі майже 203 мільярди євро. На другому місці, - так само, як і в попередні роки -, був податок на заробітну плату, який склав майже 168 мільярдів євро. Однак, податок на заробітну плату не є самостійним податком, а являє собою лише особливу форму стягнення податку на доходи.

Промисловий податок, який склав 43 мільярди євро, займає четверте місце серед надходжень. Далі йде податок на енергоносії (податок на електроенергію і т.п.) з майже 40 мільярдами надходжень.

Сім найважливіших видів податків дають майже 520 мільярдів євро надходжень, що складає близько 80% від усіх податкових надходжень.

## **2. Визначення понять**

Податки, у відповідності до § 3 Положення про порядок оподаткування (АО) є грошовими сплатами, які

- не являють собою винагороду за надання особливої послуги,
- накладаються публічно-правою спільнотою,
- з метою отримання надходжень (може бути допоміжною метою),
- на всіх, на кого розповсюджується встановлений законом факт здатності до сплати податків.

Від податків слід відрізнити збори та внески.

Збори є сплатою за конкретні послуги. До них належать, наприклад, збори за користування громадським транспортом, або збори за водозабезпечення та каналізацію.

У випадку внесків мається на увазі також сплата за користування певною суспільною установою. На відміну від зборів, можна і не очікувати надання якоїсь конкретної послуги, однак внески надають право на користування певною суспільною установою. До внесків належать, наприклад, членський внесок до аграрної палати, внески до професійних кооперативів бо до каси медичного чи пенсійного страхування, а також внески на будівництво доріг, сплачувані власниками прилеглих до них ділянок.

## **3. Класифікація податків**

**Податки** можна розподіляти за такими критеріями: кому належать податкові надходження, хто адмініструє податки та що є предметом оподаткування.

### **а) Право стягнення податків та використання податкових коштів**

Стаття 106 Основного закону (примітка: Конституція Федеративної Республіки Німеччина) визначає, як податкові надходження розподіляються на державні рівні федерації, земель

та громад. Відповідно, за правом збору та використання податкових коштів розрізняються так види податків:

<b>Федеральні податки</b>	<b>Земельні податки</b>	<b>Податки громад</b>	<b>Спільні податки</b>
Податки на тютюн, енергоносії, алкоголь, каву, транспортні засоби, податок на дохід від страхової діяльності, солідарний податок, мита	Податок на спадщину, податок на придбання земельної ділянки, податок на пиво	Промисловий податок, податок на землю, податок на утримання собак, інші місцеві податки	Податок на доходи фізичних осіб, корпоративний податок, податок з обороту/ПДВ

Спільні податки належать спільно федерації, землям і частково громадам.

### **б) Право на адміністрування податків**

В Основному законі визначено також право на адміністрування податків. При цьому слід розрізняти між адмініструванням з боку, земельних фінансових органів та громад.

<b>Федеральні фінансові органи</b>	<b>Земельні фінансові органи</b>	<b>Громади</b>
- Мита - Встановлені федеральним законодавством акцизи - Податки по лінії Євросоюзу	а. за дорученням федерації - частина федеральних податків  б. в межах власної компетенції - земельні податки - частина податків громад	- частина місцевих податків

Розподіл фінансового адміністрування виглядає наступним чином:

	<b>Федеральні фінансові органи</b>	<b>Земельні фінансові органи</b>
<b>Вищі органи</b>	Федеральне міністерство фінансів	Міністерство фінансів земель/Управління сенату
<b>Органи середнього рівня</b>	<b>Головні фінансові управління</b> Федеральне управління • Митне й акцизне управління	Земельне управління • Управління з питань податку на власність та транспортного податку
<b>Місцеві органи</b>	Головні відділи митної служби Федеральні відділи лісового господарства	Фінансові відділи

Головні фінансові управління є органами як на федеральному, так і на земельному рівнях.

### **с) Класифікація за видами податків:**

Крім того, податки можна розподіляти за їх видами на реальні податки, податки на доходи, податки, що витікають з товарно-грошових та майнових відносин, та інші податки.

<b>Реальні податки</b>	Податок на землю, податок на спадщину та дарування
<b>Податки на доходи</b>	Податок на доходи фізичних осіб, податок на

	дохід з капіталу, солідарний податок, корпоративний податок, промисловий податок
<b>Податки, що витікають з товарно-грошових та майнових відносин</b>	Податок з обороту (ПДВ), податок на придбання земельної ділянки
<b>Інші податки</b>	Податки на предмети споживання, наприклад, податок на енергоносії, податок на тютюн, податок на транспортні засоби, церковний податок, податок на страхову діяльність, мита

#### **d) Законодавча компетенція**

Правом законодавчої ініціативи користуються згідно Основного закону або федерація, або землі. У випадках, коли надходження належать виключно федерації, лише вона має виключну законодавчу компетенцію. Сюди відносяться, наприклад, питання акцизів та мит.

У випадках, коли надходження з податків належать і землям, або коли землі виконують адміністрування податків, землі на основі так званого конкуруючого законодавства через Бундесрат мають право на участь у прийнятті рішень. Так, наприклад, лише за згодою Бундесрату можуть прийматися зміни до закону про податок на доходи фізичних осіб або також до закону про податок з обороту.

#### **4. Відношення між податковим та цивільним законодавством.**

Велике значення має відношення до цивільного права. За принципом єдності сукупних правових норм поняття податкового законодавства мали б трактуватися так само, як і в цивільному праві. Однак, ця єдність правових норм порушується пануючими у податковому законодавстві економічними підходами.

У Положенні про порядок оподаткування (АО) зафіксовано, що при трактуванні податкових законів слід враховувати їх економічне значення. Так, наприклад, у § 39 Положення про порядок оподаткування зазначається, що, хоча майнові цінності в принципі мають належати власнику, але у випадках, коли хтось інший ніж власник фактично розпоряджається цим майном, то він має право володіти ним.

Класичними прикладами цього є, наприклад, право користування сільськогосподарським підприємством або земельною ділянкою, або ж право орендаря на видобуток корисних копалин на певній земельній ділянці. Також будівлі на чужій ділянці належать іншій особі, яка має право фактично розпоряджатися, а не власнику.

Якщо майновими цінностями розпоряджається інша особа таким чином, що вона, як правило, на звичайний термін користування може виключити вплив власника на майно, то в питаннях оподаткування вона вважається його власником.

#### **5. Правові засади**

Засадами для оподаткування слугують закони, постанови, розпорядження та судочинство.

Закони та постанови є обов'язковими для платників податків та фінансових органів.

Не будучи правовими нормами, дуже велике практичне значення у податковому законодавстві мають розпорядження (директиви, приписи, листи) Федерального міністерства фінансів, Міністерств фінансів земель та Головних фінансових управлінь. Вони носять нормо-інтерпретуючий характер і торкаються проблемних питань застосування законів загального плану. Таким чином має забезпечуватись рівність оподаткування в Німеччині та в

усіх федеральних землях. Розпорядження загалом є обов'язковими лише для підпорядкованих установ та службовців, але не для платників податків та судів.

Рішення фінансових судів є, навпаки, обов'язковими безпосередньо лише для учасників процесу. Але багато судових рішень стають основою для розпоряджень. Якщо фінансове управління не використовує рішення Федерального фінансового суду, що містять загальні положення, поза межами окремої вирішеної справи, то тоді мова йде про так зване «розпорядження про незастосування».

## **6. Фінансові суди**

Судами фінансової юрисдикції в окремих федеральних землях є фінансові суди. Вони приймають рішення в першій інстанції як єдина судова інстанція. Апеляційних судів, таких як Земельні суди чи Вищі земельні суди у цивільному судочинстві у фінансовому судочинстві не існує.

Другою й останньою інстанцією за певних умов є Федеральний фінансовий суд (BFH), до якого можна подати скаргу на опротестування рішення. При оскарженні рішення фінансового суду може перевірятися на наявність правових чи процесуальних помилок; розгляд по суті справи не відбувається.

Поза межами звичайного судового порядку розгляду справи можна звернутися також до Федерального конституційного суду та до Європейського суду (EuGH). Їхні рішення мають для подальшого розвитку податкового законодавства значення, яке важко переоцінити.

## **7. Допомога у податкових справах**

Податкове законодавство є дуже складним. Тому платники податків з метою виконання своїх податкових зобов'язань можуть звернутися по допомогу до третіх осіб. Право надавати необмежену допомогу у податкових справах мають адвокати, податкові консультанти, податкові уповноважені, аудитори, а також створені ними компанії.

За певних умов допомогу у податкових справах в обмеженому обсязі можуть надавати й інші особи. Особливо в галузі сільського та лісового господарства давні традиції мають сільськогосподарські бухгалтерські пункти, які фінансуються сільськогосподарськими професійними об'єднаннями (селянськими спілками). Їм дозволяється надавати селянам та лісівникам допомогу у податкових справах. Але при цьому слід забезпечити, щоб сільськогосподарські бухгалтерські пункти очолювались адвокатами або податковими консультантами.

Особи, які мають ґрунтовні знання в галузі оподаткування сільського та лісового господарства, можуть отримати титул «сільськогосподарський бухгалтерський пункт». Лише такі особи мають право відповідально керувати сільськогосподарським бухгалтерським пунктом. Цей титул можуть мати адвокати та податкові консультанти, а також професійні об'єднання під їхнім керівництвом.



## **II. ПРОЦЕДУРНО-ПРАВОВІ ПИТАННЯ**

### **1. Положення про порядок оподаткування**

Положення про порядок оподаткування (АО) називають основним податковим законом. Воно є рамковим законом для окремих податкових законів, оскільки поряд з процедурно-правовими положеннями воно містить також основоположні норми матеріального податкового права.

Центральним положенням для всієї системи оподаткування є принцип рівномірності оподаткування. Для того, щоб відповідати цьому принципу, кожен, хто хоче, наприклад, створити сільськогосподарське чи лісогосподарське підприємство, мусить повідомити про це на офіційному бланку раду громади. Потім громада автоматично повідомляє про це відповідний місцевий податковий відділ, який займатиметься податковим обліком підприємства.

### **2. Встановлення та стягнення податків**

У положенні про порядок оподаткування (АО) містяться також норми про нарахування та стягнення податків.

#### **а) Обов'язок платників податків до співпраці**

Платник податків зобов'язаний до співпраці при визначенні об'єкту оподаткування. Крім нього також «інші особи» мають надавати фінансовому органу інформацію, необхідну для визначення об'єкту оподаткування.

Головним завданням платника податків у рамках його обов'язку співпрацювати в процесі визначення об'єкту оподаткування є обов'язок подання податкової декларації. Він впливає, зокрема, з положень відповідних податкових законів. Якщо в окремих податкових законах й не міститься таке зобов'язання, кожен, хто отримав від управління фінансів відповідного листа, мусить надати податкову декларацію. Надсилання бланків декларації навіть без докладніших пояснень означає настійливе прохання подання декларації.

Податкові декларації подаються на надрукованому офіційному бланку. Дані, що вносяться в декларацію, мають бути достовірними. Декларація підписується платником податків.

При запізненні з подачею декларації фінансовий орган може накласти пеню в розмірі до 10% від податкової ставки, максимально до 25 тисяч євро.

Якщо платник податків, незважаючи на попередження, не виконує свій обов'язок щодо подачі декларації, у фінансового органу є можливість змусити подати декларацію через погрозу й наступне накладення штрафу. Штраф не може перевищувати суму у 25 тисяч євро (на практиці йдеться, як правило про суми від 50 до 250 євро за одну декларацію).

Якщо платник податків виявляє недостовірність внесених у декларацію даних, він має їх виправити. Якщо цього не відбувається, то мова може йти про ухиляння від сплати податків. Воно відрізняється від так званого «легковажного скорочення податку» тим, що тут йдеться про умисне правопорушення (максимальне покарання до п'яти років ув'язнення), тоді як легковажний вчинок розглядається як адміністративне порушення (з накладанням штрафу у розмірі до 50 тисяч євро). У випадку добровільного зізнання порушник звільняється від переслідування.

Особливим завданням платників податків у рамках їхнього обов'язку до співпраці у процесі оподаткування є, за певних обставин, зобов'язання вести книги обліку та записи. Це зобов'язання впливає з торговельно-правових приписів. Особи, які згідно останніх зобов'язані вести бухгалтерський облік, підлягають обов'язку ведення податкової документації.

Однак, селяни й лісівники не є комерсантами в сенсі положень торговельного законодавства. Тому вони зобов'язані вести бухгалтерський облік лише у випадку, якщо цього зажадає від них фінансовий орган.

#### **b) Визначення бази оподаткування фінансовим органом**

Фінансовий орган за законом (§ 88 АО) повинен визначати відповідну базу оподаткування в силу своїх обов'язків. Він має враховувати всі значущі обставини, незалежно від того, чи обтяжують вони, чи сприяють платнику податків.

Особливу можливість визначення бази оподаткування фінансовий орган отримує через зовнішню перевірку (фінансову ревізію підприємства). Зовнішня перевірка допускається, як правило, для перевірки платників податків, які утримують промислове чи сільськогосподарське або лісогосподарське підприємство, або ж є представниками вільних професій. При цьому платникові податків надсилається письмова постанова про перевірку. Постанова повинна надійти до платника податків за відповідний час до початку перевірки (як правило, за два – чотири тижні) й містити перелік видів податків, які перевірятимуться.

В рамках зовнішньої перевірки також передбачається зобов'язання платника податків до співпраці, але у певних випадках також і право на відмову в інформації.

#### **c) Платіжне повідомлення податкового органу**

Фінансовий орган встановлює податки шляхом платіжного повідомлення. В ньому обґрунтовується податкова ставка.

Такий адміністративний акт має, як правило, бути наданий у письмовому вигляді. Обов'язковою складовою частиною повідомлення має бути роз'яснення платникові податків, якими засобами він у спірному випадку може захиститися від дій фінансового органу (роз'яснення порядку оскарження).

#### **d) Оскарження та процес подання позову**

Як засіб позасудового правового захисту проти платіжного податкового повідомлення існує оскарження. Його необхідно подати до фінансового органу в письмовому вигляді до закінчення строку оскарження (протягом місяця після оголошення, оголошення = дата оголошення плюс три дні). Передумовою є накладені на платника податків обтяження.

Однак, фінансовий орган у процесі оскарження може навіть підвищити податкове навантаження («погіршити»). В такому випадку платник податків має отримати можливість забрати скаргу.

Проти рішення фінансового органу щодо оскарження можна подати скаргу до відповідного фінансового суду. Проти рішення фінансового суду можна знову ж таки подати апеляцію до Федерального фінансового суду в Мюнхені.

Сам протест або позов не дає підстави для відтермінування сплати податку (не має відкладальної дії). Для того, щоб не сплачувати спірні суми, вже на дату сплати необхідно крім засобу правового захисту подати заяву про зупинення виконання адміністративного акту.

#### **e) Стягнення податків**

Фінансовий орган може вимагати сплати податку лише в розмірі, що був встановлений у податковому платіжному повідомленні, оскільки податкові платіжні повідомлення є базою для виконання вимог з податкової заборгованості (якщо мова не йде про додаткові податкові платежі).

Вимоги з податкової заборгованості зникають внаслідок сплати, взаємозаліку або звільнення від податку.

Платник податку може отримати залік лише внаслідок беззаперечних взаємних вимог, за умови касової ідентичності (але, наприклад, не може отримати залік муніципальних зборів замість повернення надмірно сплаченого податку на доходи).

Звільнення від зобов'язань за податковою заборгованістю можливе лише за певних визначених умов (і якщо її стягнення було б занадто дорогим).

Отримувачем податкових платежів є податково-фінансова каса. Платежі принципово здійснюються безготівковим способом. Платіж вважається виконаним, якщо кошти надійшли на рахунок податково-фінансової каси.

Таке розмежування є важливим при перевірці вчасності надходження податкового платежу. Це має місце лише тоді, якщо строк сплати податку не перевищений. При отриманні податкових платіжних повідомлень можливі додаткові сплати слід, як правило, здійснювати протягом місяця після оголошення.

З цього правила є винятки. Найважливішим у цьому зв'язку є відстрочка. Хоча на відстрочені податкові доплати фінансовим органом накладаються проценти за відстрочку в розмірі 0,5% від округленої до сотень на початок кожного місяця суми, відстрочка надається лише тоді, коли стягнення податку означало б для боржника значні складнощі, а відстрочка не загрожує вимозі сплати (тобто, фінансовий орган може вимагати гарантії, наприклад, внесення забезпечувальної іпотеки).

У випадку несвоєчасної сплати автоматично виникають пені в розмірі 1% від платіжного зобов'язання за кожен розпочатий місяць. І в цьому випадку сума заборгованості округлюється також до повних сотень.

#### **f) Нарахування процентів від вимог з податкової заборгованості**

На податкові доплати або на повернення податків нараховуються проценти. Нарахування процентів починається через 15 місяців строку очікування (для платників податків з переважними доходами від сільського та лісового господарства – лише через 21 місяць, це стосується лише податку на доходи фізичних осіб). Час очікування починається з завершенням відповідного податкового періоду. Таким чином, нарахування процентів для вимоги сплати податків за 2015 рік почнеться лише з 1 квітня 2017 року, а для платників податку, які отримують доходи з сільськогосподарської та лісгосподарської діяльності, лише з 1 жовтня 2017 року.

Проценти при відстрочці встановлюються щомісячно в розмірі 0,5% від суми податку, округленій до повної сотні. При поверненні податку це може призводити до записів про нарахування процентів, які знову ж таки оподатковуються (або як дохід підприємства, наприклад, у випадку відсотків на податок з обороту чи промисловий податок, або ж як доходи з основного капіталу у випадку відсотків на прибутковий податок). Проценти, що припадають на сплату заборгованості, можуть вираховуватись лише з так званих виробничих податків як виробничі витрати при розрахунку оподаткованого доходу.

Таке положення має значення при сплаті заборгованості, встановленій при перевірці підприємства, оскільки в цьому випадку час очікування у 15 місяців, як правило, значно перевищений.

### **ІІІ. ПРАВОВІ НОРМИ ВАРТІСНОЇ ОЦІНКИ В СІЛЬСЬКОМУ ТА ЛІСОВОМУ**

#### **ГОСПОДАРСТВІ**

У податковому законодавстві містяться різні положення щодо оцінки вартості. Вирішальним чинником вибору того чи іншого положення є мета оцінки. Оцінка сільськогосподарської ділянки виконується, наприклад,

- для визначення земельного податку через нормативну вартість
- для визначення податку на спадщину чи дарування через господарську чи мінімальну вартість та
- для встановлення податку на доходи при
  - вилученні з урахуванням часткової вартості
  - приватизації в рамках закриття підприємства з урахуванням загальної вартості.

Ці види вартості відрізняються. Далі мова йтиме насамперед про нормативну вартість. Питання господарської та мінімальної вартості обговорюватимуться у зв'язку з податком на спадщину.

#### **1. Податкова вартість**

Податкова вартість в даний час є вирішальною для багатьох цілей

- для визначення земельного податку,
- для відрахувань до сільськогосподарської палати,
- для встановлення меж обов'язкового ведення бухгалтерського обліку: підприємства зобов'язані вести бухгалтерський облік, якщо господарська вартість оброблюваних власником площ перевищує 25 тисяч євро,
- для застосування резерву для майбутніх інвестицій, що зменшує оподатковувану суму, та обрахованої за спеціальними ставками амортизації: вони можуть використовуватись при господарській вартості власних площ до 125 тисяч євро.

Податкова вартість встановлюється лише в певний період часу. Вперше вона була запроваджена для сільськогосподарських підприємств 1 січня 1964 року. Потім вона була адаптована до умов 1970 року і діє до цих пір.

Оновлення величин податкової вартості відбувається завжди на дату 1 січня кожного року. Це призводить, наприклад, до того, що при продажу 1 лютого будинку, що здається в оренду, актуальна податкова вартість буде перереєстрована на нового власника лише з 1 січня наступного року. Рахунок на земельний податок на поточний рік виставляється колишньому власнику без змін. Останній має тоді узгодити з покупцем деталі сплати.

Так само, як і при визначенні податку з доходів при визначенні податкової вартості розрізняють різні види майна:

- сільськогосподарське та лісогосподарське майно – для сільськогосподарських підприємств та окремих ділянок, що використовуються в сільськогосподарських цілях,
- нерухомість – для об'єктів, що здаються в оренду, та ділянок під забудову,
- майно підприємства – для промислових підприємств.

#### **2. Визначення податкової вартості в сільському господарстві**

Податкова вартість охоплює всі активи, які постійно слугують підприємству. Це, зокрема

- будинок для проживання керівника підприємства та престарілих членів сім'ї, доки там мешкає власник підприємства чи орендар. При цьому немає значення, чи житловий будинок з точки зору податку на доходи належить до майна підприємства, чи до приватного майна. На підприємствах, що здаються в оренду чужим особам, помешкання, як правило, відносяться до нерухомого майна,
- всі угіддя підприємства, за виключенням ділянок під забудову за певних умов.

До вартості угідь зараховуються:

- вартість господарських приміщень,
- вартість техніки
- вартість худоби та припасів
- польовий інвентар.

Для цих активів не встановлюється окрема вартість.

До сільськогосподарського майна не належать з оціночно-правової точки зору:

- платіжні засоби (готівкові кошти), банківські рахунки, сума пайових внесків, цінні папери
- грошова заборгованість та
- надлишки худоби чи господарських приміщень.

За надлишки худоби чи господарських приміщень у певних випадках відбувається донарахування в рамках встановлення податкової вартості.

#### **а) Господарча вартість**

Метод оцінки базується на вирахуванні сталого майбутнього капіталізованого доходу. Ця величина визначається як вісімнадцяти кратний чистий дохід, який звичайно стабільно отримується при належному господарюванні без боргів за використання роботи найманих оплачуваних працівників.

Основою всього методу оцінки слугує бонітування ґрунтів. Отримані при цьому дані щодо ґрунтів коригуються з урахуванням подальших визначальних для виробництва умов доходу:

- фізичний склад ґрунту, особливості ландшафту, кліматичні мови,
- прив'язка до внутрішніх та зовнішніх доріг,
- цінові та зарплатні умови.

Визначені таким чином величини порівнюються зі «зразковим підприємством» і знаходять вираження у вартості гектару. Так, наприклад, за вартісними умовами 1964 року для «зразкового підприємства» були встановлені такі параметри:

- |   |                   |
|---|-------------------|
| • сільськогосподарське користування                       | 3.726 нім. марок  |
| • вирощування спаржі                                      | 7.650 нім. марок  |
| • овочівництво, вирощування квітів та декоративних рослин | 10.800 нім. марок |
| • садівництво   | 7.200 нім. марок  |
| • середньо- та низько стовбуровий ліс                     | 50 нім. марок     |

Отримані таким методом величини вартості гектару множаться на розмір власних угідь підприємства. При вирощуванні спеціальних культур враховуються не лише власні площі, але й орендовані. Проте, в цьому випадку вираховується вартість гектару для сільськогосподарського користування. Сума встановлюваної порівняльної вартості для кожного виду господарства складає таким чином господарчу вартість сільськогосподарського підприємства.

## **b) Вартість житла**

Вартість житла розраховується за інструкціями, які діють у сфері нерухомості для визначення вартості житла, що здається в оренду. Тут також діє, як правило, метод визначення майбутнього доходу. Базою для цього слугує «загальна річна орендна плата». При цьому йдеться про дійсно отриману чи типову для даної місцевості орендну плату, яку можна отримати. У цьому випадку визначальними є також вартісні відносини 1964 року. При визначенні вартості орендної плати враховуються такі обставини:

- чи будинок є для однієї чи для багатьох сімей,
- вид будівлі (капітальна будівля, дерев'яно-фахверкова і т. і.),
- рік будівництва,
- розмір місцевої громади.

Внаслідок особливостей, пов'язаних з тим, що житловий будинок розміщений на подвір'ї сільськогосподарського підприємства, надаються дві подальші пільги. З одного боку, вартість загальної річної орендної плати зменшується на 5%, з іншого, загальна вартість будинку у свою чергу зменшується на 15%. Результат цього обчислення дає загальну вартість житла.

Сума господарчої вартості та вартості житла складає податкову вартість. Вона округлюється до повної сотні німецьких марок, перераховується в євро і вартість в євро також округлюється.

## **3. Особливості визначення податкової вартості**

### **a) Поголів'я худоби**

Поголів'я худоби зараховується до сільськогосподарського користування лише тоді, коли воно не перевищує розмірів поголів'я, які є визначальними для встановлення прибуткового податку (див. п. IV.). Тварини, чия кормова база не належить до сільськогосподарського підприємства, не зараховуються до податкової вартості (наприклад, при розведенні собак).

Підприємства, в яких поголів'я худоби перевищує межі, мають можливість співпрацювати з іншими підприємствами (§ 51a Закону про податкову оцінку, BewG). В цьому сенсі підприємствам з великим поголів'ям варто було б співпрацювати з підприємствами, які займаються рільництвом. За певних умов площі землеробських підприємств можуть залучатися до граничного підрахунку. Таким чином можна уникнути зарахування підприємства як такого, що займається промисловим розведенням худоби.

### **b) Ділянки під забудову**

Часто виникає питання, чи площі, які відведені під забудову, але використовуються ще для сільськогосподарської діяльності, слід відносити до сільськогосподарського підприємства, чи для них слід визначати окрему вартість.

При цьому діє правило, що угіддя завжди мають відноситися до нерухомого майна, якщо вони внесені в план забудови як земля під забудову, їх забудова можлива одразу і на сусідніх розпланованих ділянках вже почалася чи вже проведена забудова. Винятки можливі лише для подвір'я та інших безпосередньо прилеглих до подвір'я ділянок загальним розміром до одного гектара.

Приклад:

*Поряд з подвір'ям знаходиться пасовище для телят розміром 8 000 м<sup>2</sup>. Ділянка розміщена посеред земель під забудову. Навколо вже побудовані житлові будинки. Тим не менше, внаслідок цієї пільги ділянка з низькою сільськогосподарською вартістю може зараховуватись до сільськогосподарської податкової вартості.*

*Якщо ж ця ділянка знаходиться на іншому кінці села і не прилягає до подвір'я, то її слід оцінювати як ділянку під забудову.*

Крім того, ділянки, щодо яких ще не складено план забудови, можуть також бути віднесені до нерухомого майна, якщо внаслідок їх розміщення та існуючої на час визначення їх потенційної можливості реалізації можна припустити, що вони через короткий час можуть бути використані під забудову. Як короткий час вважається період у шість років. Але й тут є обмеження, якщо ці ділянки належать до підприємства, що забезпечує базу для існування власнику підприємства. Тоді існує подальша передумова для їх оцінювання як нерухомого майна, оскільки найпізніше через два роки вони можуть бути використані як ділянки під забудову.

Якщо не можна уникнути віднесення до нерухомого майна, оцінка проводиться за фактичною ціною землі під забудову.

Однак ціна також вираховується за вартісними показниками 1964 року. Тим не менше це регулярно призводить до встановлення значно вищої податкової вартості.

Вирішення питання, чи земля під забудову ще відноситься до сільськогосподарського підприємства має значення також для встановлення податку на спадщину (див. п. IX).

## **IV. Виокремлення ведення сільського господарства від інших видів доходу**

Виокремлення ведення сільського господарства від інших видів діяльності залежить від тієї чи іншої мети закону. У законі про прибутковий податок воно трактується інакше, ніж, наприклад, у законі про оцінку чи в законі про податок з обороту.

Що розглядається як доходи від ведення сільського та лісового господарства, визначається у § 13 Закону про прибутковий податок (EStG). Відповідно до цього доходами від ведення сільського та лісового господарства вважаються доходи, отримані від підприємства у сільському господарстві, лісовому господарстві, виноробстві, садівництві, а також від всіх підприємств, які видобувають рослини та їх частини за допомогою природних сил.

Сюди відносяться також доходи від розведення та утримання тварин, якщо протягом господарського року на гектар регулярно використовуваних сільськогосподарських угідь вирощується або утримується:

- на перших 20 га не більше 10 тваринних одиниць
- на наступних 10 га не більше 7 тваринних одиниць
- на наступних 20 га не більше 6 тваринних одиниць
- на наступних 50 га не більше 3 тваринних одиниць
- на подальших площах не більше 1,5 тваринних одиниць

### Приклад:

*Підприємство, що має 55 га сільськогосподарської корисної площі може тримати таку кількість тваринних одиниць тварин:*

<i>20 га x 10 тваринних одиниць=</i>	<i>200 тваринних одиниць</i>
<i>10 га x 7 тваринних одиниць=</i>	<i>70 тваринних одиниць</i>
<i>20 га x 6 тваринних одиниць=</i>	<i>120 тваринних одиниць</i>
<i>5 га x 3 тваринних одиниць=</i>	<i>15 тваринних одиниць</i>
<i>55 га всього</i>	<i>405 тваринних одиниць</i>

*Це відповідає:*

<i>корів (одна тваринна одиниця)</i>	<i>405 голів</i>
<i>корів (одна тваринна одиниця)</i>	<i>2.531 голів</i>
<i>курей (0,0183 тваринних одиниць тварин)</i>	<i>22.131 голів</i>

До доходів від ведення сільського господарства належать, крім того, доходи від іншого сільськогосподарського та лісого господарського користування відповідно до § 62 Закону про оцінку (BewG). Сюди належать риболовство на внутрішніх водоймах, ставкове господарство та розведення риби, бджільництво, вівчарство, виробництво насіння, вирощування ялинок.

Крім того до доходів від ведення сільського та лісового господарства належать доходи, отримані від підсобних підприємств. В рамках підсобного підприємства можна вести діяльність, яка за своїм характером є не сільськогосподарською, а промисловою, якщо ця діяльність слугує як допоміжна для основного підприємства, а підсобне підприємство підпорядковане основному. Якщо ці критерії задовольняються, діяльність, яка за своїм характером є промисловою, зараховується до сільськогосподарської діяльності.



Якщо ж ці передумови відсутні, слід перевірити, чи діяльність ведеться в рамках промислового підприємства, чи вона призводить до того, що, навпаки, доходи саме від сільського господарства відносяться до промислового підприємства. Зокрема, діє наступне:

### **1. Прямий збут, власний подвірний магазин**

Якщо реалізується виключно власна продукція, то це означає продаж сільськогосподарських та лісогосподарських первинних продуктів, навіть якщо це відбувається через окремий магазин чи торгівельну точку (наприклад, підприємство оптової чи роздрібної торгівлі, магазин, ринкова палатка чи торгівельний причеп). Не важлива кількість торгівельних точок та обставина, чи продаж відбувається в безпосередній близькості до підприємства.

Власними виробами є сільськогосподарські та лісогосподарські первинні продукти, які отримуються в процесі виробництва на власному підприємстві. Сюди належать також придбані на стороні товари, які використовуються в процесі виробництва на головному підприємстві в якості сировини, допоміжних матеріалів чи матеріалів виробничого призначення. Сировиною є придбані на стороні товари, які переробляються в рамках виробництва первинної продукції (наприклад, молодняк тварин, насінневий матеріал або розсада рослин). Допоміжними матеріалами є придбані на стороні товари, які входять до складу первинного продукту в невеликій кількості (наприклад, кормові добавки, консерванти для силосування, вихідні культури та сичужний фермент для переробки молока, виноград та концентрат виноградного соку для виробництва вина, пакувальний матеріал, квіткові горщики для власного виробництва чи в якості тари). Матеріали виробничого призначення – це товари, які використовуються у виробничому процесі, але не входять до складу первинного продукту (наприклад, добрива, пальне, мазут). Не важливо, чи придбаний на стороні товар є сільськогосподарським чи лісогосподарським первинним продуктом у тісному розумінні, чи він є продуктом промисловості.

#### **а) Обробка та переробка продукції**

Якщо продукція перед продажем має пройти обробку чи переробку, передумовою віднесення її до сільського господарства є те, щоб оброблялася чи перероблялася сировина, отримана переважно на власному підприємстві. Закуповуватись на стороні можуть лише допоміжні речовини (наприклад, спеції і т. і.), а також основні складові продукту в незначній кількості. Крім того, слід розрізняти між продукцією так званої первинної та вторинної переробки.

Продукцією первинної переробки є, наприклад:

- переробка зерна на борошно та шрот,
- продаж яловичини четвертинами туш,
- переробка молока на сир чи йогурт (без добавок),
- переробка фруктів на сік.

До вторинної і тому потенційно промислової переробки належить:

- переробка зерна на хліб та хлібобулочні вироби,
- переробка молока на йогурт з фруктовими добавками,
- переробка фруктів на фруктові консерви,
- виготовлення ковбаси та продаж м'яса в дрібній розфасовці.

Продаж продукції первинної переробки відноситься, як правило, до сільського господарства. Якщо виробляється продукція вторинної переробки, то цю продукцію з міркувань прос-

тоти слід відносити також до сільського господарства, якщо її річний оборот складає не більше від 10 300 євро.

### **б) Купівля чужих виробів на стороні**

Якщо реалізації підлягають виключно товари, придбані на стороні, то продаж таких товарів відноситься з самого початку до промислової діяльності. Вид та обсяг продажу не грають в такому випадку жодної ролі. Товарами, придбаними на стороні, вважаються всі призначені для продажу виробу, продукція чи товари, які не використовуються у виробничому процесі власного підприємства. Це не залежить від того, чи йдеться про властиві або невластиві для підприємства виробу, товари для доповнення звичного асортименту продукції чи будь-які інші товари. Якщо придбані на стороні сировина, допоміжні матеріали чи матеріали виробничого призначення перепродуються, вони вважаються на момент продажу придбаними на стороні. Не має значення, чи перепродаж відбувається одноразово (наприклад, продаж дизпалива в рамках допомоги сусідові), чи постійно (наприклад, продаж субстрату для квітів).

Якщо поряд з власною продукцією продаються товари, придбані на стороні, це в залежності від обсягу може зараховуватись сільськогосподарському чи лісогосподарському підприємству, або розглядатися як самостійне промислове підприємство «Продаж придбаних на стороні товарів». Про промислове підприємство йдеться в тому випадку, коли доходи підприємства (без податку на оборот), отримані за рахунок продажу придбаних на стороні товарів, стабільно перевищують третину валового обороту підприємства або суму в 51 500 євро за господарський рік. Виробництво та збут сільськогосподарської первинної продукції існуючим поряд іншим сільськогосподарським та лісогосподарським підприємством не відноситься до цих випадків.

#### Приклад:

*Сукупний дохід підприємства від постачання та надання послуг (включно з доходом від власного надвірного магазину) складає 200.000 євро*

*До цього доходу не відносяться, наприклад, різні види допомоги і т. і.*

*У цьому випадку оборот з придбаними на стороні товарами може складати максимум (1/3) 66.000 євро,*

*а фактично щонайбільше 51.500 євро*

*Оборот з придбаними на стороні товарами в сумі понад 51.500 євро означатиме з кожним 1 євро перевищення створення промислового підприємства.*

*Решта грошових надходжень складатиме, як і раніше, доходи від сільського та лісового господарства.*

*Перепрофілювання всього підприємства не відбувається.*

## **2. Збут власних виробів разом з наданням послуг**

У цьому випадку йдеться, наприклад, про підприємства, які займаються доглядом за могилами або садовим дизайном. Надання послуг принципово вважається промисловою діяльністю. Але воно може бути віднесене до сільського та лісового господарства, якщо

- частка обороту з продажу отриманої власної продукції є вищою за частку обороту з надання послуг та
- частка обороту з цього напрямку діяльності підприємства не перевищує 50% від загального обороту підприємства.

### **3. Використання техніки поза межами власного підприємства**

Використання техніки на інших підприємствах відноситься до сільського господарства лише тоді, коли

- техніка використовується і на власному підприємстві (щонайменше у 10%). Використання техніки лише на чужих підприємствах вважається промисловою діяльністю,
- використання техніки на інших сільськогосподарських та лісогосподарських підприємствах має складати одну третину загального обороту власного підприємства і не може перевищувати суму в розмірі 51.500 євро на рік. Слід звертати увагу на менші обсяги,
- дохід від використання техніки на роботах не в селянських господарствах не може складати понад 10.300 євро на рік.

### **4. Послуги без використання техніки**

У цьому випадку йдеться про діяльність, яка загалом розглядається як допомога по сусідству. При цьому діють ті самі обмеження, як і при обороті з використанням техніки. У цих межах зараховуються і доходи, отримані від застосування техніки.

Оскільки в цьому випадку йдеться лише про виконання робіт, слід додатково враховувати, чи ця діяльність виконувалася самостійно і таким чином відноситься до сільського господарства, чи виконувалася робота в якості найманого працівника (дохід від несамостійної праці). Розподіл цієї діяльності слід робити відповідно до розподілу, зазначеного в положенні про оподаткування заробітної плати. Згідно нього йдеться про роботу найманого працівника, якщо він працює під керівництвом роботодавця і зобов'язаний виконувати вказівки останнього.

Межі несамостійної діяльності розмиті. При типовій допомозі по сусідству, яка, виконується, як правило, недовгочасно, залежну діяльність можна відкидати. Але чим довше триває робота на іншому підприємстві, тим більше обставини свідчать про відносини залежності. Настання таких відносин має наслідком те, що роботодавець зобов'язаний утримувати й перераховувати страхові внески та податок на заробітну плату. При виконанні самостійної діяльності в рамках сільськогосподарського підприємства підприємець, який виконує роботу, повинен зараховувати цей дохід як дохід свого підприємства.

### **5. Надання житла іншим особам (Відпустка на сільському подвір'ї)**

Ця діяльність зараховується як така, що відноситься до сільського та лісового господарства, якщо

- здаються менше ніж чотири кімнати та
- надаються менше ніж шість ліжок та
- не надається їжа окрім сніданку.

### **6. Інші додаткові виробництва**

До них належать, зокрема, підприємства, які займаються утилізацією органічних відходів (залишки їжі, скошена трава, шлам очисних споруд і т. і.) на власному підприємстві. Цю сферу можна віднести як додаткове виробництво до сільського господарства, якщо отримані продукти згодуються виключно у власному підприємстві або компостуються і розкидаються на власних угіддях.

## **7. Вихід за вищеназвані межі**

Якщо зазначені вище межі не дотримуються і немає підсобного підприємства, слід перевірити, чи існують два окремі підприємства – сільськогосподарське і промислове. При цьому визначальною є загальна картина характеристика відносин. Один підприємець може утримувати кілька підприємств. Якщо існує тісний зв'язок між обома підприємствами, то можна виходити з того, що існує єдине підприємство. Це має місце тоді, коли зв'язок між обома підприємствами не може бути розірваний без нанесення шкоди одному з них.

### Приклад

*Підприємство продає відгодованих тварин в рамках власної м'ясної крамниці. З погляду сільськогосподарського підприємства зв'язок з крамницею полягає в тому, що через цей канал збуту можна отримати досить хорошу ціну. Але й м'ясна крамниця виграє від близькості до селянського подвір'я за рахунок того, що більшість його покупців вважає, що в ній продаються вирощені на ньому тварини. У даному випадку йдеться про єдине підприємство, оскільки його розділ наніс би шкоду обом частинам підприємства. Якщо вважати це єдиним підприємством, то наслідком буде те, що колишня сільськогосподарська частина потім буде інкорпорована у промислове підприємство.*

Спеціальне рішення існує для підприємств, які функціонують у формі товариства громадянського права (GbR). Тут діє так зване «перефарбувальне» положення параграфу 15 ч. 3 Закону про прибутковий податок (EStG). Якщо одне товариство громадянського права володіє кількома підприємствами, з яких хоча б одне за своїм характером є промисловим, це приводить до того, що і всі інші підприємства стають промисловими. Тому слід звертати особливу увагу на всі підприємства, які створені товариствами осіб (які часто складаються з подружжя).

## **8. Виникнення промислового підприємства**

### **а) Отримання промислових доходів**

Не кожен незначний вихід за зазначені обмеження веде одразу до утворення промислового підприємства. Однак, якщо якесь підприємство постійно реструктурується, слід одразу припускати, що відбувається його перетворення на промислове. Це, зокрема, має місце тоді, коли вносяться інвестиції у розмірах, з яких одразу стає очевидним, що згодом будуть значно перевищені обмеження або будуть прийняті відповідні договірні зобов'язання. Однак, у більшості випадків перехід до промислового підприємства не є таким різким. Часто межі порушуються поступово.

- На підприємствах з прямим збутом перевищуються ліміти придбаних на стороні товарів.
- На підприємствах, що використовують найману працю, доходи перевищують обсяг обороту.
- Кількість поголів'я перевищує ліміт тваринних одиниць.

У таких випадках слід розглядати це як перетворення на промислове підприємство, якщо межі перевищуються протягом трьох років («постійно»).

### **б) Правові наслідки отримання промислових доходів**

На початку слід звернути увагу на те, що промисловий характер сам по собі не є чимось поганим. Однак, зарахування доходів на промислове підприємство у порівнянні з зарахуванням доходів на сільськогосподарське підприємство має низку недоліків.

- Незалежна від рівня доходів неоподатковувана мінімальна сільськогосподарська ставка (900 євро/1.800 євро) не береться до уваги.
- Отриманий від промислового підприємства дохід підлягає обкладенню промисловим податком.
- Паушалізація податку з обороту (§ 24 Закону про податок з обороту, EStG), як правило, не можлива. Це призводить до того, що слід рахуватися з іншими податковими ставками та необхідністю регулярного подання попередньої декларації про податок з обороту.
- Якщо у виробничих цілях використовуються частини будівель, на них має бути окремо визначена податкова вартість, що призводить до підвищення ставки податку на майно.
- У певних ситуаціях складніше дотриматись умов зменшення ставки податку на спадщину.
- Ускладнюється оцінка для встановлення податку на спадщину.
- У певних випадках стає необхідним ведення подвійного бухгалтерського обліку.
- Немає можливості розподілу доходів на два періоди призначення податків внаслідок не співпадаючого господарського року (§ 4 Закону про прибутковий податок, EStG).
- Необхідно робити внески до ТПП чи Ремісничої палати.
- Підприємство підлягає за певних обставин дії Ремісничого статуту (наприклад, для підприємства з м'ясопереробки необхідно скласти іспит на майстра).
- Необхідно укласти додатковий договір страхування цивільної відповідальності.
- За певних умов можлива втрата звільнення від податку на автомобілі для сільськогосподарських тягачів і т. п.
- Недоліки при будівництві в межах прилеглої території (відсутність пілґ).

### **с) Уникнення отримання промислових доходів**

Насамперед важливо знати та слідкувати за обмеженнями. При вчасному розпізнанні перевищення, за певних умов вжити відповідних заходів.

#### Приклади:

- *Підприємство, яке перевищує обмеження щодо тваринних одиниць, може за рахунок додаткового орендування угідь забезпечити сільськогосподарський статус.*
- *При наявності власного магазину існує певна можливість постійно стримувати оборот у сумі меншій за 51.500 євро.*

Якщо такі заходи не можливі або й невиправдані, найкращим рішенням є створення окремого промислового підприємства. Якщо таке підприємство буде чітко відокремлене від сільськогосподарського підприємства, то для останнього залишаються, щонайменше, сільськогосподарський статус та існуючі при цьому переваги.

З точки зору податку з обороту часто виправдано перевести друге підприємство на іншого підприємця. Це може бути, наприклад, інший член подружжя або товариство громадського права, яке складається з обох членів подружжя. Перевага при цьому полягає у сфері податку з обороту. Якщо власний магазин утримується іншим підприємцем, сільськогосподарське підприємство за поставлені магазину товари виставити в рахунок та залишити паушальний податок з обороту (10,7%). Для промислового підприємства мова йде про попередньо сплачений податок, який може бути повернений і, таким чином, слугуватиме зменшенню податкового навантаження.

## **V. МЕТОДИ ВИЗНАЧЕННЯ ПРИБУТКУ В СІЛЬСЬКОМУ ТА ЛІСОВОМУ**

### **ГОСПОДАРСТВІ**

У випадку доходів від сільського та лісового господарства мова йде, - як і при інших доходах від підприємницької та самостійної діяльності, - принципово про прибуткові надходження. Для обчислення прибутку у розпорядженні селян є три різні методи визначення прибутку. Якщо селянин не встановлює свій прибуток, тоді фінансовий орган може оцінити рівень прибутку згідно § 162 Положення про порядок оподаткування (АО).

#### **1. Обов'язок ведення бухгалтерського обліку**

Селянин чи лісівник зобов'язаний вести бухгалтерський облік, якщо він перевищив відповідні межі, зафіксовані у Положення про порядок оподаткування.

Перевищення однієї з меж відбувається, коли:

- оборот складає понад 600.000 євро за календарний рік, або
- господарська вартість сільськогосподарських чи лісогосподарських угідь, що обробляються самостійно, складає понад 25.000 євро, або
- дохід від сільського та лісового господарства складає понад 60.000 євро за календарний рік.

Фінансові органи мусять повідомляти платників податків про початок обов'язкового ведення бухгалтерського обліку. Це повідомлення має надійти щонайпізніше за місяць перед початком господарського року, з якого слід починати ведення бухгалтерського обліку. Цей строк вважається достатнім для того, щоб платники податків змогли підготуватися до підвищених вимог ведення бухгалтерського обліку.

Якщо встановлені межі для ведення бухгалтерського обліку одноразово перевищуються, то за відповідною заявою може надаватися звільнення від ведення бухгалтерського обліку.

Якщо ж межі для ведення бухгалтерського обліку більше не перевищуються, то про зняття вимоги щодо обов'язкового ведення бухгалтерського обліку також повідомляється фінансовим органом. При цьому обов'язок ведення бухгалтерського обліку закінчується з закінченням господарського року, який слідує за господарським роком, коли фінансовий орган встановлює, що відповідні критерії відсутні.

Господарську вартість складають усі оброблювані площі (§ 141, ч. 1, № 3 АО), незалежно від того, чи вони є власними, чи орендуються. За законом обов'язок ведення бухгалтерського обліку переходить на орендаря або, – якщо відбулася передача підприємства, - на нового власника.

#### **2. Визначення доходів через порівняння вартості майна підприємства**

Визначення доходів через порівняння вартості майна підприємства відповідно до § 4, ч. 1 Закону про прибутковий податок («ведення бухгалтерського обліку») орієнтується на майнові зміни підприємства. Для цього необхідно визначити розподіл між майном підприємства та особистим майном.

До майна підприємства відносяться всі активи, призначені для виробничих цілей. Сюди належать земля, господарські будівлі, а також поголів'я тварин.

Крім того, існує можливість віднесення власного майна до майна підприємства. Це активи, які також повинні слугувати підприємству. До них належать, наприклад, сільськогосподарські угіддя, які до цього використовувались власником, а зараз здаються в оренду.

До особистого майна належить домашнє начиння або приватні кредитні зобов'язання.

Порівняння майна підприємства завжди вимагає встановлення балансу. Для того, щоб обчислити дохід, від вартості майна підприємства наприкінці господарського року віднімається вартість майна підприємства, яка була на початку господарського року. До цієї різниці сум слід додати вилучені для власних цілей кошти та додати до неї суми вкладень. Результатом буде дохід за відповідний господарський рік.

### **3. Розрахунок перевищення доходів над витратами**

Наступним методом визначення доходів є розрахунок перевищення доходів над витратами. При цьому методі визначення доходів відповідно до § 4, ч. 3 Закону про прибутковий податок (EStG) не встановлюється баланс і, відповідно, не здійснюється порівняння вартості майна підприємства. На відміну від цього при розрахунку перевищення доходів над витратами не беруться до уваги зміни залишків, наприклад, запасів, дебіторська заборгованість, статті, що розмежують облік витрат та надходжень між звітними періодами.

З іншого боку, до витратної частини можуть бути віднесені амортизаційні витрати, хоча активи не балансуються.

При розрахунку перевищення доходів над витратами від надходжень віднімаються всі видатки відповідно до фактичних надходжень та витрат. Різницю між ними і становитиме дохід за відповідний господарський рік.

### **4. Визначення доходів за середніми показниками**

Для невеликих сільськогосподарських підприємств згідно § 13а Закону про прибутковий податок (EStG) передбачено паушальне визначення доходів. При цьому йдеться про досить простий і схематичний метод, за яким обчислюється середній дохід. Порядок визначення доходу від ведення сільського та лісового господарства за середніми показниками було змінено в 2015 році. При цьому були, зокрема, розширені можливості доступу до паушального визначення доходів. Крім «звичайних» сільськогосподарських та лісгосподарських підприємств скористатися паушальним визначенням доходів можуть тепер також спеціалізовані підприємства, тобто виноробні, садівничі та бджільницькі.

Паушальним визначенням доходів можуть скористатися підприємства, які не зобов'язані вести бухгалтерський облік, і які на 15 травня господарського року мають не більше 20 га сільськогосподарських угідь без спеціального використання (50 га при лісгосподарському користуванні) та чиє поголів'я тварин не перевищує 50 тваринних одиниць.

Визначення доходів за середніми показниками відбувається до того часу, поки фінансовий орган офіційно не встановить початок обов'язкового ведення бухгалтерського обліку і не повідомить про це платника податків. Для забезпечення кращого контролю з боку фінансового органу за необхідністю обов'язкового ведення бухгалтерського обліку разом з податковою декларацією необхідно надсилати йому в електронному вигляді показники визначення доходів та, за необхідності, перелік активів.

Дохід за середніми показниками є сумою від

- доходу від сільськогосподарського користування,

- доходу від лісогосподарського користування,
- доходу від спеціального користування,
- доходів від здачі в оренду майна, що належить до сільськогосподарського та лісогосподарського підприємства, та
- доходів з капіталу, якщо останній належить до сільськогосподарського та лісогосподарського підприємства.

Дохід від сільськогосподарського користування складається з узагальненої основної суми в розмірі 350 євро за гектар самостійно оброблюваної площі та, в певних випадках, надбавки за утримання чи розведення тварин у розмірі 300 євро за тваринну одиницю при поголів'ї понад 25 тваринних одиниць. Це повинно узагальнено відображати підвищену дохідність тваринницьких підприємств.

Дохід від лісогосподарського користування також визначається узагальнено: від доходів з використання деревини можуть вираховуватись в якості паушальних видатків підприємства 55 або 20 відсотків (повалена чи стояча деревина).

По новому визначається дохід від спеціального користування. Єдина паушальна сума у 512 євро, яка визначалася раніше за спеціальне користування, була підвищена до 1.000 євро. Це стосується, однак, угідь спеціального користування, які перевищують певні межі площ. Ці межі для різних спеціальних користувань, наприклад для вирощування спаржі чи хмелю, перераховані у новому додатку до Закону про прибутковий податок. Якщо межі не перевищуються, тоді не нараховується і дохід.

Доходи від незвичайних виробничих процесів і, в принципі, від промислової діяльності на сільськогосподарських підприємствах визначаються в рамках узагальненого встановлення доходів як доходи від спеціальної діяльності. Такі доходи не зараховуються до основної суми. Спеціальними доходами є:

- доходи від продажу або вилучення землі, включно з будівлями та рослинністю,
- доходи від продажу рухомого майна, що належить до активів, та тварин, якщо ціна продажу становить для кожної одиниці майна понад 15.000 євро,
- відшкодування за втрату, знищення чи зменшення вартості майна, що належить до активів, та тварин,
- доходи від ліквідації резервів,
- доходи від промислової за своїм характером діяльності фермера. Від доходів можуть вираховуватись паушальні видати підприємства в розмірі 60 відсотків.
- кооперативні відшкодування.

Окремо слід розглядати доходи від здачі в оренду майна сільськогосподарського та лісогосподарського підприємства, наприклад при здачі в оренду угідь, будівель, техніки, або також доходи від здачі в оренду мисливських угідь. Як доходи враховуються також доходи з капіталу, однак з них не вираховуються витрати. Якщо отримується високий дохід від здачі в оренду чи дохід з капіталу, тоді варто перейти до іншого методу обрахування доходу (подати заяву згідно ч.2, § 13а, Закону про прибутковий податок, (EStG). Нова редакція § 13а, Закону про прибутковий податок може бути застосована вперше для господарського року, який закінчується після 30 грудня 2015 року.



## **5. Приблизна оцінка прибутку**

Якщо фермер чи лісівник не подає визначення прибутку до фінансового органу, останній згідно § 162 «Положення про порядок оподаткування» може самостійно приблизно оцінити прибуток.

Через неточність методики приблизна оцінка містить небезпеку, що її результат відрізнятиметься від фактичного не на користь фермера, який буде змушений платити вищі податки ніж звичайно.

## **6. Період обчислення прибутку та господарський рік**

Прибутковий податок сам о собі є річним податком, період оподаткування складає календарний рік. Але для фермерів та лісівників існує окреме положення: дохід визначається за господарський рік.

Господарським роком у сільському та лісовому господарстві є:

- період з 1 липня по 30 червня,
- Період з 1 травня по 30 квітня для підприємств-виробників кормів та тих, що тримають зелені угіддя (з часткою не менше 80 відсотків),
- Період з 1 жовтня по 30 вересня для чисто лісових господарств,
- Період з 1 вересня по 31 серпня для чисто виноробних господарств.

## **VI. ПОДАТОК НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ**

### **1. Класифікація**

Податок на доходи фізичних осіб є особистим податком, надходження від якого спільно належать федерації, федеральним землям та громадам (спільний податок).

Законодавчою базою для нього є

- Закон про податок на доходи фізичних осіб (EStG) та
- Положення про порядок стягнення податку на доходи фізичних осіб (EStGDV).

Крім того, існують ще Директиви щодо порядку стягнення прибуткового податку, які, однак, як адміністративні інструкції є обов'язковими лише для фінансових органів.

Прибутковий податок адмініструється фінансовими органами федеральних земель.

Встановлення податку відбувається на основі податкової декларації платника податків. При цьому є певне відхилення: податок на заробітну плату утримується роботодавцем як особлива форма стягнення прибуткового податку і перераховується на рахунок фінансового органу. За певних умов податкова заборгованість найманого працівника цим самим погашається.

### **2. Податкова повинність**

Згідно § 1 Закону про податок з фізичних осіб (EStG) кожна фізична особа, яка або має постійне місце проживання або звичайно перебуває в країні (більше 6 місяців), без жодних обмежень зобов'язана сплачувати податки з усіх видів доходу (світовий принцип оподаткування доходів). Особи, щодо яких відсутні зазначені вище обставини, але які отримують доходи в країні, підлягають обмеженому оподаткуванню (наприклад, іноземні сезонні працівники у сільському та лісовому господарстві).

### **3. Огляд: оподатковуваний дохід**

---

Доходи від сільського та лісового господарства

- + Доходи від промислового підприємства
- + Доходи від самостійної праці
- + Доходи від несамостійної праці
- + Доходи від капіталу
- + Доходи від здачі в оренду
- + Інші доходи (наприклад, пенсійні виплати)

---

= Сума доходів

./ неоподатковувана сума доходу після досягнення віку  
64 роки

./ неоподатковувана сума доходу батьків-одинаків

---

./ неоподатковувана сума для фермерів і лісівників

---

= сумарний дохід

./ особливі витрати

./ непередбачені витрати

---

= Дохід

./ Неоподатковувані витрати на дітей

---

= оподатковуваний дохід

---

#### **4. 7 видів доходу**

Закон про прибутковий податок розрізняє сім видів доходу. Якщо надходження можна віднести до одного з видів доходів, то вони підлягають оподаткуванню прибутковим податком. Тому виграш в лотерею не підлягає обкладенню прибутковим податком, а отримані з нього відсотки - так.

1. Доходи від сільського та лісового господарства
2. Доходи від промислового підприємства
3. Доходи від самостійної праці
4. Доходи від несамостійної праці
5. Доходи від капіталу
6. Доходи від здачі в оренду.
7. Інші доходи відповідно до § 22 Закону про прибутковий податок

##### **а) Класифікація видів доходу**

Прибутковими надходженнями вважаються три види доходів: від сільського та лісового господарства, від промислового підприємства та від самостійної праці.

Прибутком є збільшення майна протягом господарського року. Прибуток – це кінцеве майно мінус початкове майно плюс вилучення та мінус вкладення. Серед видів доходу з точки зору податків враховуються як поточні доходи, так і склад майна.

Слід відрізнити від них доходи, що становлять надлишок між надходженнями та витратами. До них належать решта чотири види доходів.

Під надлишком розуміється в цьому випадку сума, на яку доходи перевищують витрати на рекламу.

Доходами вважаються всі блага, які виражаються в грошах чи грошовому еквіваленті і надходять платникові податків в рамках однієї з цих форм доходів. З іншого боку, витратами на рекламу є витрати, необхідні для отримання, забезпечення та збереження доходів. Їх слід відраховувати від того виду доходу, де вони виникли. Часом отримання доходів вважається момент отримання чи видачі (принцип припливу).

Якщо платник податку не має значних витрат на рекламу, законодавство передбачає при певних формах доходів вирахування паушальних сум витрат на рекламу.

Доходи, що становлять надлишок між надходженнями та витратами, слід відносити до приватної, непідприємницької сфери. Тут майнові зміни, як правило, не тягнуть за собою податкові наслідки, тобто збільшення чи зменшення вартості майна тут незначні. Поняття власність підприємства тут не відоме, тому оподаткування основного капіталу, як правило, не відбувається. Так, при такому виді доходів як здача в оренду, продаж орендованої земельної ділянки не оподатковується, якщо строк між придбанням і продажем орендованої земельної ділянки складає більше ніж 10 років (спекуляційний строк).

##### **б) Доходи від сільського та лісового господарства**

До доходів від сільського та лісового господарства належать, насамперед, доходи від виробництва так званої сільськогосподарської та лісогосподарської первинної продукції, тобто виробництва рослин та їх частин при використанні природних сил та їх безпосередня реалізація через продаж. Прикладами цього можуть слугувати доходи від підприємств сільського господарства, лісового господарства, садівництва, виноградарства, вирощування фруктів та овочів, розплідників рослин, а також внутрішнього риболовства, ставкового господарства, бджільництва та вівчарства. Обробка та переробка виробленої власноруч продукції відноситься до сільського та лісового господарства лише у випадках, якщо отри-

мана продукція зазнає лише первинної переробки. Подальша обробка чи переробка розглядається вже як промислова діяльність.

Розведення та утримання тварин на основі первинного сільськогосподарського виробництва належать до сільського господарства, якщо не перевищуються певні ліміти поголів'я, розраховані у відповідності до розмірів угідь.

Якщо фермер чи лісівник продає своє підприємство, то отримує дохід від продажу джерела доходу, який відноситься до сільського та лісового господарства.

### **с) Доходи від промислового підприємства**

Під цим розуміються доходи, отримані від промислового виробництва. Ознаками промислового підприємства є:

- самостійність,
- сталий характер діяльності,
- спрямованість на отримання прибутку,
- участь у загальному господарському обороті та
- неналежність до сільського та лісового господарства чи вільної професійної діяльності.

Також і тут дохід від продажу джерела доходів (продаж підприємства) являє собою дохід, отриманий від промислового підприємства.

### **д) Доходи від самостійної праці**

Доходи цього виду мають місце лише тоді, коли йдеться про представників вільної професії (лікарі, адвокати та нотаріуси, податкові консультанти, архітектори тощо) або про іншу, зазначену в § 18 Закону про прибутковий податок діяльність. Визначальним при оцінці є те, що така діяльність вимагає особливих (наукових чи мистецьких) знань та здібностей. Як і в обох попередніх випадках продаж джерела доходів приносить дохід.

### **е) Доходи від несамоїсної праці**

Сюди відносять оклади, заробітні плати, грошові винагороди, тантьєми та інші доходи й інші вигоди, які виплачуються за працю в державних та приватних структурах. Загальним поняттям для цього є «заробітна плата». Але остання має не лише грошове вираження. Такі пільги, як, наприклад, надання харчування та житла, службового автомобіля або позики на пільгових умовах, які надаються в якості грошового еквівалента, слід розглядати як заробітну плату і відповідно оподатковувати.

З цих доходів вираховується «паушальна сума для найманих працівників» у розмірі 1.000 євро, якщо не спостерігаються більші витрати на рекламу.

### **ф) Доходи з капіталу**

Під капіталом слід розуміти виключно грошове майно, яке тримається поза рамками підприємства з трьома першими видами доходів. Оподаткуванню підлягають проценти та дивіденди, які отримуються з використання капіталу. В рамках введеного з 2009 року податку на прибуток від вкладень капіталу для доходів з капіталу прийнято податкову ставку 25%.

Податок на прибуток від вкладень капіталу утримується (як і у випадку податку на заробітну плату) установою чи організацією, яка виплачує дохід. З доходу враховується узагальнена сума видатків на рекламу в розмірі 51 євро та неоподатковуваний мінімум для вкладників у розмірі 750 євро, і таким чином неоподатковуваною залишається сума у 801 євро.

У випадку з оподаткуванням подружжя ці суми подвоюються і становлять разом 1.602 євро.

### **г) Доходи від здачі в оренду**

Сюди відносяться доходи від передачі за грошову винагороду земельних ділянок (земля та будівлі), майнових комплексів, таких, наприклад, як ціле підприємство (якщо не входить у види доходів 1 - 3) та прав (наприклад, патенти).

Доходи від здачі в оренду, наприклад, будинку нараховуються спочатку як сума плати за оренду, за вирахуванням видатків на рекламу (проценти за кредитом, витрати на утримання та ремонт, амортизація і т. і.).

### **h) Інші доходи**

У § 22 Закону про прибутковий податок дається вичерпний перерахунок, що слід розглядати як інші доходи. Найважливішими зазначеними там групами є:

- Доходи, що повторюються (наприклад, пенсії та виплати певної матеріальної допомоги)
- Доходи з одноразових посередницьких послуг (наприклад, страхова комісія)
- Приватні угоди купівлі-продажу.

Тут названі джерела доходів, які систематично не підпадають під перші шість видів доходу, але оподаткування яких законодавець вважав за важливе.

З 2005 року законодавцем було по новому врегульовано оподаткування пенсій. Якщо раніше для пенсій, що виплачувались за рахунок державних страхових фондів (федерації, земель чи пенсійної каси) оподатковувалась лише частина, з 2005 року всі пенсії підлягають оподаткуванню. Для того, щоб пом'якшити нововведення, був прийнятий перехідний 35-річний період до 2040 року. Тому всі пенсії, які виплачуються з 2005 року, оподатковуються на 50%, і частка податку зростає щорічно на 2%, а потім до 2040 року зростатиме лише на 1%. З 2040 року всі 100% пенсій будуть оподатковуватись. Для інших пенсій, які виплачувались не за рахунок федерації, земель чи пенсійної каси і надалі залишається оподаткування лише їх частини. Це стосується, зокрема, і пожиттєвої пенсії у зв'язку з передачею садиби. Частка, яка підлягатиме оподаткуванню з 2005 року, складає, наприклад, для осіб віком понад 65 років 18%.

Якщо немає підвищених видатків на рекламу, від доходу з пенсії вираховується неоподатковувана сума в розмірі 102 євро.

При доходах з одноразових посередницьких послуг слід зважати на те, що вони не оподатковуються, якщо їх розмір складає менше за 256 євро (неоподатковувана ставка) за календарний рік, тобто від 256 євро і більше оподатковується вся сума доходу.

Приватна угода купівлі-продажу означає:

- Продаж майна, строк між купівлею та продажем якого складає менше одного року (наприклад, купівля та продаж акцій та інших цінних паперів).
- Стосовно земельних ділянок цей строк складає 10 років.

Тут також слід зважати на неоподатковуваний мінімум у розмірі 600 євро. Втрати від приватних угод купівлі-продажу можуть бути компенсовані доходами від інших приватних угод купівлі-продажу поточного року. Вони можуть бути віднесені назад на рік та перенесені вперед на невизначений час.

## **5. Форми встановлення податкової бази та ставок податку на прибуток фізичних осіб**

### **а) Встановлення розміру податку для одиначів**

Для неодружених слід встановлювати так званий розмір податку для одиначів. Це означає, що з усіх доходів та податкових утримань визначається оподатковуваний дохід і на нього встановлюється основна ставка (див. нижче). Це стосується, зокрема, і овдовілих та розлучених.

### **б) Встановлення розміру спільного податку**

Найпоширенішою формою встановлення розміру податку є встановлення спільного податку для подружжя. У цьому випадку підсумовуються всі доходи та податкові відрахування і на отриману величину оподаткованого доходу встановлюється так звана сплітінгова ставка (див. нижче).

### **с) Встановлення розміру окремого податку**

Встановлення **окремого** податку знаходить застосування дуже рідко. У цьому випадку, як і при встановленні розміру податку для одиначів, оподатковуються доходи кожного з подружжя окремо. Лише при визначенні певних податкових відрахувань (особливі витрати, непередбачені витрати) існує можливість обирати їх зарахування на одного члена подружжя. Встановлення окремого податку часто застосовується у випадках вирахування витрат з суми податків.

### **д) Особлива форма встановлення розміру податку**

У рік одруження для подружжя існує крім вже зазначених вище особлива третя форма для встановлення розміру податку.

У цьому випадку кожен з подружжя розглядається як ніби неодружений. В результаті встановлюється податок як для одиначів. Це є вигідно у тих випадках, коли обидва члени подружжя заробляють приблизно однаково і один з них через одруження втратив певні податкові пільги (наприклад, звільнення від оподаткування частини доходів матері чи батька-одиначів, які виховують дитину).

## **6. Ставка податку на прибуток фізичних осіб**

Ставка прибуткового податку, за якою – через урахування існуючих для найманих працівників неоподатковуваних та паушальних сум – розроблені також таблиці податку на заробітну плату, є ядром закону про прибутковий податок. На неї в основному орієнтується прибутковий податок (податок з заробітної плати), який платник податків має сплачувати зі свого доходу. Структура ставки прибуткового податку визначається тим, що податкове навантаження повинне відповідати як фінансовим потребам держави, так і, - з урахуванням принципу податкової справедливості та соціальних умов, - працездатності платника податків.

Для неодружених платників податків податкова ставка виглядає наступним чином (для одружених подвоюється):

<b>Початкова податкова ставка</b>	<b>Основний неоподатковуваний мінімум</b>	<b>Найвища податкова ставка</b>	<b>Початок вищої пропорційної зони</b>
14%	8.472 €	47,48%	52.882 €

У двох лінійно-прогресивних зонах між основним неоподатковуваним мінімумом та найвищою ставкою податкове навантаження при зростанні доходів (граничне навантаження) зростає лінійно з різною висотою підйому. У вищій пропорційній зоні (за виключенням «податку для багатих» від 250.000 €) вона є незмінною. Податкове навантаження у порівнянні з сукупним оподатковуваним доходом (середнє навантаження) зростає зі зростанням доходу і для дуже високого рівня доходів наближається до максимальної величини.

#### **а) Основна ставка**

Для доходу, що підлягає оподаткуванню, застосовується відповідна ставка прибуткового податку (основна ставка).

З 2015 року для доходу в розмірі менше 8.472 € не виникає жодного податкового навантаження (для одружених: 16.944 €).

Лише з цієї межі починається податкове навантаження з початковою ставкою 14% і зростає до максимальної величини.

Від суми 52.882 € (для одружених: 105.764 €) податкове навантаження складає 42%, а починаючи від суми 205.731 € (для одружених: 501.462 €) навіть 45%.

#### **б) Сплітінгова ставка**

Для подружжя існує так звана **сплітінгова** ставка.

##### Приклад (2015):

Платник податків, не одр., оподатк. дохід	40.000 €	податок 8.918 €
Платник податків, не одр., оподатк. дохід	80.000 €	податок 25.338 €
Подружжя при спільному визначенні податку, оподатк. дохід	80.000 €	податок 17.836 €

З цього порівняння видно, що при однаковому рівні оподаткованого доходу (80.000 €) неодружені сплачують на 7.502 € податку більше. Це впливає з того, що при сплітінговій ставці виходять з того, що доходи, отримані подружжям спільно, складаються з двох половин доходу, отриманого кожним членом подружжя. Ставка, яка виникає з цього за «звичайним» тарифом, подвоюється. Хоча, якщо обидва члени подружжя заробляють приблизно порівну, сплітінгова ставка не надає переваги.

#### **с) Надзвичайні доходи**

При надзвичайних доходах для уникнення складнощів, що можуть виникати внаслідок прогресії ставки, можуть використовуватись пільгові ставки. Сюди відносяться, зокрема, одноразові доходи (наприклад, компенсації, винагороди найманому працівнику, компенсаційні платежі незалежним представникам торгівлі чи страхової справи, прибуток від продажу підприємства, а також певні доходи від багаторічної діяльності). Пільгові ставки виникають за рахунок того, що надзвичайні доходи, до яких вони застосовуються, діляться на п'ять, а потім величина податку, що припадає на цю суму, множиться на п'ять.

При продажу чи закритті підприємства в якості альтернативи можна раз у житті попросити застосувати ставку у 56% від звичайної податкової ставки до доходу, який особа отримує у цьому процесі, якщо

- платник податку досяг віку 55 років або

- тривалий час перебував у непрацездатному стані та
- цей дохід не перевищує суму в 5 млн. євро.

У таких випадках слід застосовувати щонайменше початкову податкову ставку (14%).

## **7. Урахування при оподаткуванні витрат на власне проживання**

### **а) § 12 Закону про прибутковий податок: витрати, що не вираховуються**

Принципово витрати на власне проживання не вираховуються. Діє правило: все, що витрачається поза доходами, не може зменшувати основу для нарахування податку.

З цього існують винятки, які вичерпно перераховані в законі, зокрема тут йдеться про «особливі видатки» та «непередбачувані видатки».

### **б) Особливі видатки**

У випадку особливих видатків мова йде про видатки на забезпечення власного проживання, які не відраховуються. Оскільки держава зацікавлена в тому, щоб платники податків частину свого доходу витрачали на те, щоб забезпечити собі майбутнє або на певні цілі, які належали б до кола завдань держави, законодавець частково допускає, що перераховані у § 10 Закону про прибутковий податок видатки можуть слугувати для знижки податку.

«Особливі видатки» розподіляються на дві великі групи:

1. такі, що підлягають вирахуванню в необмеженій кількості,
2. особливі видатки, що обмежено підлягають вирахуванню.

До (1) належать, зокрема,

- церковний податок (сплачений за рік церковний податок, що повертається)
- тривалі видатки (виплати престарілим батькам)
- пожертви та внески до певних організацій зі спеціальним податковим статусом
- внески на медичне страхування та патронаж

до (2) належать, зокрема,

- витрати на забезпечення по старості
- страхові внески (цивільна відповідальність, страхування тимчасової непрацездатності, страхування від нещасного випадку, страхування життя)

Не належить до страхових і ощадних внесків страхування майна, наприклад, домашніх речей, страхування судових витрат і особливо страхування автомобіля по програмі повного чи часткового каско.

З введенням обов'язкового оподаткування пенсій з 2005 року було змінено також систему вирахування витрат на забезпечення власного проживання. Внески до так званого базового забезпечення (с/г каса накопичень на старість, пенсійні каси) а також до приватних пенсійних фондів з 2005 року можуть вираховуватись у максимальному обчисленні до 12.000 € (для одружених 24.000 €). Через 20 років ця сума зростає до 20.000 €/40.000 €.

Внески до обумовлених законом медичних та патронажних страхових фондів зможуть вираховуватись в повному обсязі лише з 2010 року. Вирахування витрат на внески до приватних установ медичного страхування можливі лише за «базовим» тарифом. Навпаки, інші витрати на додаткове страхове забезпечення (додаткове медичне страхування, страхування від нещасного випадку, страхування життя, цивільної відповідальності) можуть вираховуватись максимально в сумі 2.800 € (для одружених 5.600 €). Для найманих працівників ця сума скорочується до 1.900 € (для одружених 3.800 €).



### **с) Вирахування на дітей**

Витрати на утримання та професійну освіту дітей враховуються в рамках повернення сім'ям витрат на дітей шляхом встановлення неоподаткованого мінімуму доходів, необхідного для утримання дітей та неоподатковану суму для виховання та навчання дітей, або ж через надбавку на дітей до заробітної плати. Якщо надбавка на дітей не використовується на ці цілі, вона служить як підтримка сім'ї.

Якщо неоподатковані суми на дітей вираховані, а надбавка на дітей виплачена як повернення податку не вистачила як конституційно закріплена податкова пільга, вона підлягає урахуванню у відповідному розмірі у прибутковому податку.

### **d) Непередбачувані витрати**

Під непередбачуваними витратами законодавець розуміє ситуацію, коли платнику податків в силу обставин доводиться робити значно більші витрати у порівнянні з переважною більшістю інших платників податків з аналогічними умовами щодо доходів, майнового та сімейного стану.

В силу обставин означає, що платник податків не може уникнути цих видатків з правових, фактичних або моральних причин. Прикладами цього можуть служити розлучення, хвороба, витрати на поховання (якщо вони більші за спадок).

Непередбачувані видатки можуть вираховуватися лише тоді, коли вони перевищують припустиму суму. Вона розраховується за певним встановленим процентним співвідношенням до загального доходу. Так, наприклад, для неодруженого платника податків з доходом у розмірі 51.130 € припустима сума становила б 7% від доходу, а для платника податків з більше ніж трьом дітьми і доходом менше 51.130 € припустимим був би лише 1%.

Крім того, витрати, які виникають в силу обставин на утримання (наприклад, бідних родичів), та витрати на професійне навчання дітей до певної граничної суми можуть вираховуватись без врахування припустимих витрат.

## **VII. ВИРОБНИЧІ ДОХОДИ ТА ВИТРАТИ СЕЛЯНСЬКИХ ТА ЛІСОВИХ**

### **ГОСПОДАРСТВ**

#### **Виробничі доходи**

При доходах від ведення сільського та лісового господарства існує багато виробничих доходів та видатків, які пов'язані з підприємством. До виробничих доходів належать усі доходи, які надходять власнику підприємства в грошовій формі або в грошовому еквіваленті. При цьому до виробничих доходів належать не лише надходження, які отримуються від процесу виробництва, але й

- виручка від допоміжних процесів, таких, наприклад, як продаж трактор, земельних ділянок, тварин, молочних квот,
- оплата наданих послуг, наприклад, роботи у товариствах по спільному використанню техніки, підсобні роботи,
- виручка з допоміжних джерел, наприклад, проценти з банківського рахунку підприємства, проценти з депозитів,
- відшкодування, наприклад за зниження вартості землі, за економічні труднощі, страхові сплати зі страхування від градобію,
- надходження, наприклад, з державних чи приватних джерел для придбання основного капіталу,
- надбавки та премії, наприклад, премія за виробництво, компенсаційні надбавки, премії за припинення виробництва або
- відшкодовані виробничі витрати, наприклад, відшкодування податку на транспортні засоби за транспортні засоби підприємства, відшкодування вартості дизпалива,
- доходи від продажу основних фондів.

Саме продаж землі, що належить підприємству як частина основних фондів, часто призводить до встановлення «прихованих резервів». Приховані резерви виникають, коли реальна ринкова вартість майна перевищує бухгалтерську вартість.

При продажу землі, що належить підприємству, масштабом для оподаткування є не ціна продажу, а різниця між нею та бухгалтерською вартістю майна. Якщо, наприклад, ціна продажу складає 100, а бухгалтерська вартість 40, то різницю, що складає 60 слід брати за основу оподаткування. Тому, яким буде дохід, залежить значною мірою від того, яку бухгалтерську вартість має продана земля.

При оподаткуванні продажу землі слід звертати увагу на таку бухгалтерську вартість:

- якщо земля була куплена за грошові кошти після 30.06.1970  
→ витрати на придбання
- якщо земля станом на 30.06.1970 вже належала до основних фондів підприємства  
→ подвійна вихідна сума (восьмикратна величина індексу врожайності) або  
→ встановлена фінансовим органом вища часткова вартість на 01.07.1970.

Дата 1 липня 1970 року має вирішальне значення. До того часу продаж землі у сільському та лісовому господарстві зовсім не оподатковувався. На той момент рішенням Федерального конституційного суду було введено оподаткування доходів від продажу землі. З цією метою фінансове управління встановило узагальнену бухгалтерську вартість землі в залежності від індексу врожайності.

Для 0,5 га орної землі майновий кадастр при геодезичній службі називає цифру 2.400. Земля продається за 11.000 євро.

Виручка від продажу		11.000 €
Вихідна вартість (2.400 x 8)	= 19.200 нім. марок	: 1,95583
		= 9.817 €
Дохід		1.183 €

Якщо від продажу землі отримується дохід, моментального оподаткування можна уникнути за рахунок його перенесення до графі реінвестицій згідно § 6b Закону про прибутковий податок. Це перенесення має відбутися протягом господарського року, коли був здійснений продаж, або протягом наступних чотирьох господарських років. При продажу будівель строк перенесення може подовжуватись на два роки. Дохід може бути перенесений і в графу реінвестицій попереднього господарського року, який передує господарському року продажу.

Передумовою є завжди те, що майно, яке продається, перед продажем має щонайменше шість років належати до основних фондів підприємства.

Наступна таблиця показує, куди можуть бути віднесені доходи, отримані від продажу певних майнових цінностей.

	<b>Земля</b>	<b>Підріст на землі</b>	<b>Будівлі</b>
<b>Земля</b>	так	так	так
<b>Рослини на землі</b>	ні	так	так
<b>Будівлі</b>	ні	ні	так

Оподаткуванню доходів від продажу землі підлягає також вилучення виробничих земельних ділянок у приватних цілях, наприклад при даруванні членам сім'ї.

Тут доходом вважається різниця між реальною ринковою вартістю на момент вилучення та узагальненою або вищою вартістю, визначеною станом на 1 липня 1970 року, або можливою вищою ціною придбання.

## VIII. Податок з обороту

### 1. Класифікація

Податок з обороту є після прибуткового податку (включно з податком на заробітну плату) найбільшим джерелом надходжень. Тут йдеться про непрямий податок і податок на споживання. Оподатковується кінцеве споживання товарів і послуг. Цей податок з адміністративно-технічних причин стягується не (безпосередньо) зі споживача послуги, а (опосередковано) з підприємця, що її надає.

Податок з обороту є **спільним податком**, через це федерація має конкуруюче законодавство.

### 2. Система попереднього відрахування «чистого податку з обороту на всіх етапах»

Це поняття визначає те, що в народі називають «податок на додану вартість». Аналіз складових цього поняття показує систематику, яка міститься за ним:

- **«НА ВСІХ ЕТАПАХ»** означає, що кожен рівень створення нової вартості підлягає оподаткуванню з обороту.
- **«ЧИСТИЙ ПОДАТОК З ОБОРОТУ»** означає, що цей податок стягується зрештою лише один раз з кінцевої послуги, а податок з обороту (ПО) за попередню послугу не складає основу нарахування податку за кожний рівень створення нової вартості.
- **«ПОПЕРЕДНЄ ВІДРАХУВАННЯ»** є засобом, за рахунок якого досягається останнє.

#### Приклад:

При кінцевому продукті з нетто-вартістю 7.000 € при ставці 19% виникає податок у 1.300 € і, таким чином, кінцева продажна ціна (сплачується споживачем) у 8.300 €. Припустимо, що продукт був створений через три рівні створення нової вартості і ці склали: 1) 1.000 €, 2) 2.000 € і 3) 4.000 €, тоді складається наступна картина:

<u>Підприємець</u>	<u>Створення вартості</u>	<u>Нетто-вартість</u>	<u>Брутто-вартість</u>	<u>ПО</u>	<u>Попер. відр.</u>	<u>Сплата</u>
1	1.000	1.000	1.190	190	0	190
2	2.000	3.000	3.570	570	190	380
3	4.000	7.000	8.330	1.330	570	760
=	7.000					1.330

Цей приклад показує, що кожен підприємець вимагає від свого покупця податок з обороту на нетто-вартість товару, а до фінансового органу перераховує лише податок (= сальдо з податку на оборот та попереднього податку) на створення вартості (= ПДВ).

Завжди, коли продукт залишає цей ланцюжок, – тобто, виходить на стадію кінцевого споживання, – останній покупець сплачує податок на вартість товару. Сам податок був відрахований раніше через часткові суми підприємцями, які брали участь у виробництві.

Податок з обороту стягується не з усіх підприємців за однаковими принципами. Закон регулює різні форми оподаткування, які відрізняються по своїй суті.

Основною формою оподаткування є регульоване оподаткування. Воно стосується всіх підприємців, для яких не передбачається інша форма оподаткування. Однак, спеціальні форми обкладення податком з обороту залишаються в системі чистого податку з обороту.

### **3. Регульоване оподаткування**

Оподаткуванню підлягає кожен оподатковуваний і не звільнений від податку оборот.

Оподатковуваними видами обороту є

- постачання та інші роботи та послуги,
- які підприємець виконує
- в рамках свого підприємства
- всередині країни
- за грошову винагороду.

Які види обороту звільнюються від оподаткування, визначено в § 4 Закону про податок з обороту (UStG) (наприклад, здача в оренду земельних ділянок, банківські та страхові операції, оборот від лікарської діяльності і т. і.).

Підприємцем є кожен, хто самостійно здійснює промислову чи професійну діяльність. Промисловою та професійною діяльністю у цьому зв'язку є постійна зайнятість з метою отримання доходів. Отже, сюди належать не лише особи, що займаються промисловою діяльністю в сенсі прибуткового закону, а всі, хто «якимсь чином» намагаються «самостійно» отримати доходи.

Оплатою є все, що набувач послуги витрачає для її отримання. При цьому послуга і винагорода мусять бути «внутрішньо пов'язані між собою» (обмін послугами).

#### **а) Обрахування податку з обороту**

Податок з обороту обраховується як відсотки від чистої суми винагороди. Загальна ставка складає 19%. На певні види обороту встановлюється пільгова ставка у 7% (наприклад, продовольчі товари, книги). Необхідно розглядати, який окремий вид обороту має обкладатися відповідною ставкою. Це не можливо, якщо дві або більше наданих послуг чи товарів не можуть розглядатися окремо. Тоді, - тільки тоді, - діє правило:

#### ***Додаткова послуга чи робота розділяє долю головної.***

Це означає, що у випадку змішаної поставки переважна частина поставки є визначальною, за якою ставкою оподатковуватиметься вся поставка (наприклад, пільгова ставка застосовується як для книг, так і для їх розсилки).

#### **б) Рахунок**

Зазначати в рахунку суму податку з обороту має право лише підприємець, який сплачує податок з обороту. Той, хто не дотримується цього і як «непідприємець» вказує суму податку з обороту, мусить перерахувати її до фінансового органу (незаконно вказаний податок).

Якщо підприємець правильно виставляє рахунок, але помиляється з сумою податку, він має відрахувати завищену суму податку на рахунок фінансового органу (невірно вказаний податок). Однак, існує можливість відкоригувати рахунок. Таким чином виправляється помилка і зникає необхідність платежу.

Підприємець зобов'язаний виставляти рахунок іншому підприємцю. Це обумовлено тим, що рахунковий документ є для підприємця, що отримує послугу, необхідною передумовою для попереднього відрахування податку. З цієї причини до рахунку ставляться особливі вимоги щодо форми. В ньому мають зазначатися:

1. Прізвище та адреса підприємця
2. Прізвище та адреса клієнта

3. Податковий номер або ідентифікаційний номер платника податку з обороту
4. Дата видачі
5. Порядковий номер рахунку
6. Точна назва послуги (кількість, вид тощо)
7. Час надання послуги
8. Сума винагороди
9. Ставка податку.

При незначних рахунках (сумою до 150 €) достатньо вказати :

1. Прізвище та адресу підприємця
2. Дату видачі
3. Точну назву послуги (кількість, вид тощо)
4. Суму винагороди та суму податку, що припадає на неї, можна вказати разом (= сумі-брутто).

### **с) Попереднє відрахування податку**

Попереднє відрахування податку має центральне значення в системі чистого податку з обороту. Для того, щоб правильно визначити ПДВ, необхідною передумовою є те, що попередній податок може відраховуватись виключно за дійсно надані послуги і в правильно-му розмірі. Принципово попередні податки стягуються лише за попередньо надані послуги, які пов'язані з оподатковуваним оборотом. Це часто призводить до того, що підприємець у випадку високовартісних послуг (наприклад, під час інвестиційного етапу), по можливості, відмовляються від звільнення від податку для того, щоб отримати можливість попереднього відрахування. Тоді вони змушені протягом наступних п'яти (у випадку з земельними ділянками - десяти) календарних років сплачувати відповідний податок з обороту. Однак, це може виправдати себе.

Подальший принцип полягає в тому, що підприємець може попередньо відраховувати лише вказаний в рахунку податок з обороту. При цьому він має переконатися, що підприємець, який виставив рахунок, дійсно є підприємцем відповідно до закону про податок з обороту і що вказано правильну суму податку. При цьому вказаний податок з обороту не має містити очевидних помилок. У жодному разі не може відбутися попереднє відрахування податку, якщо в рахунку не вказаний податок з обороту, навіть якщо підприємець, що надав послугу, дійсно перерахував податок з обороту до фінансового органу.

### **д) Податкова декларація та сплата податку**

Підприємець має в термін до десяти днів після закінчення кварталу календарного року (період попереднього декларування) подати попередню декларацію на офіційному бланку, в якій він самостійно має обчислити податок. Обчислення податку відбувається на основі домовлених розмірів винагород (= виставленню рахунків). Підприємці з оборотом до 500.000 євро можуть за подачі відповідної заяви виконувати обрахунок податку за сумою отриманої винагороди (= сплаті).

Якщо протягом минулого календарного року сума податку з обороту, що підлягає відрахуванню, склала понад 7.500 €, то період попереднього декларування становить один календарний місяць. Якщо сума податку з обороту за минулий рік менша за 1. 000 €, то тоді декларація про податок з обороту подається один раз на рік.

Для уникнення запізнення з попереднім декларуванням, – десять днів дуже короткий строк, - варто попросити у фінансового органу дозволу на продовження строку подачі декларації, тобто, перенести строк подачі і сплати на місяць назад.

Отриману таким чином процентну пільгу для підприємця фіскальний орган компенсує через стягнення спеціальної авансової плати в розмірі 1/11 податкової заборгованості за минулий рік.

Для «поквартальних платників» дозвіл на продовження строку подачі декларації надається без призначення спеціальної авансової плати.

#### **4. Оподаткування податком з обороту сільськогосподарських підприємств**

Фермер згідно податкових правил також є підприємцем. Його оборот підлягає оподаткуванню податком з обороту. Але, оскільки оподаткування фермерів за загальними правилами закону про податок з обороту може призводити до ускладнень, зокрема, через необхідність дотримання правил ведення та архівування документації, законодавець передбачив у § 24 Закону про податок з обороту можливість «паушалізації».

Згідно цього положення вважається, що податок з обороту, який начебто отримали фермери, за розміром відповідає сумі попереднього податку на їхні попередні послуги і, таким чином, в результаті не виникає їхня заборгованість перед фінансовим органом. Ті, для кого внаслідок цього виникають втрати, можуть звернутися з заявою про їхнє оподаткування за загальними положеннями закону про податок з обороту. Останні вважаються фермерами, які схильні до загального оподаткування.

##### **а) Систематика окремого регулювання для фермерів та лісівників**

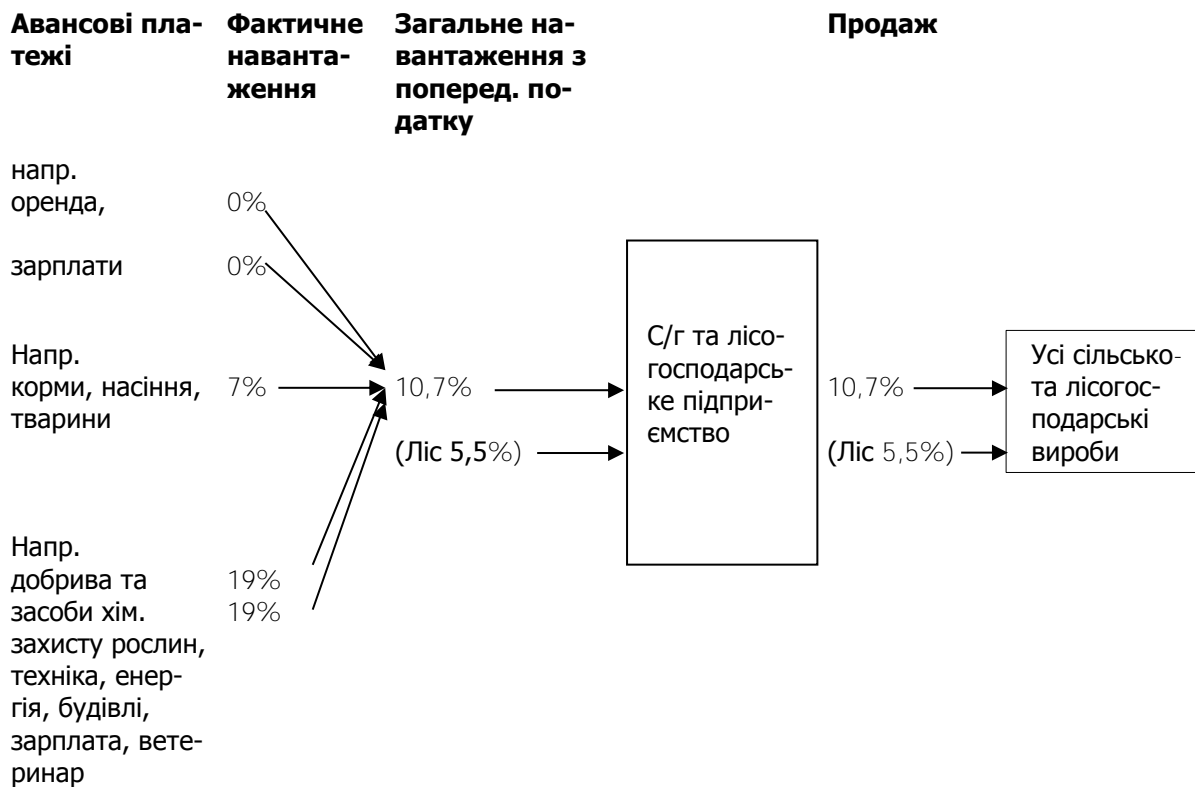
При паушалізації податку з обороту йдеться про регулювання, яке відповідає європейським законам і яке має звільнити фермерів і лісівників від необхідності ведення та архівування документації.

Правовою базою для паушалізації податку з обороту є стаття 296 Директиви ЄС щодо податку на додану вартість: *«Для сільгоспвиробників, у яких застосування звичайного регулювання щодо податку на додану вартість [...] може призвести до складнощів, держави-члени можуть застосовувати згідно цієї статті в якості компенсації витрат, що пов'язані з податком на додану вартість на товари та послуги, що отримані паушалізованими фермерами, паушальне регулювання».*

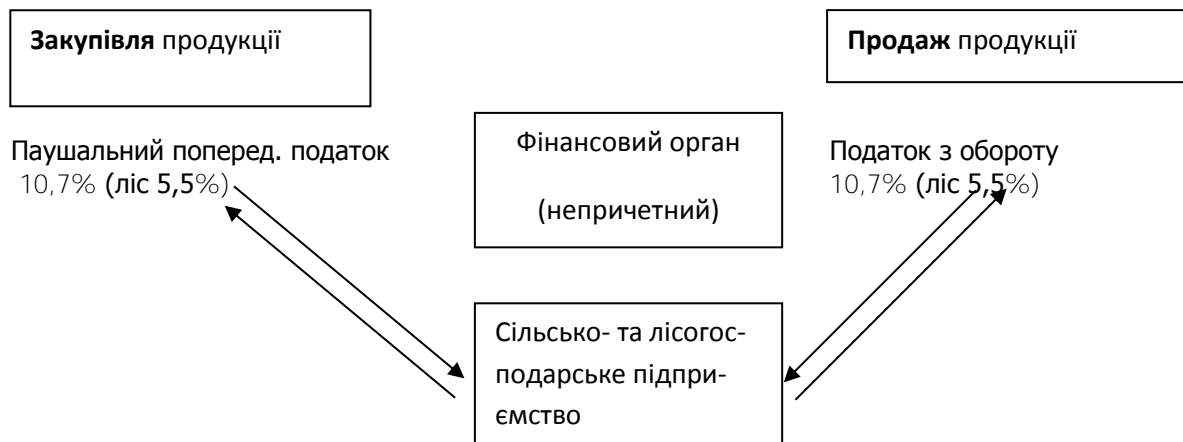
У Німеччині таке паушальне регулювання було виконано через § 24 Закону про податок з обороту.

Для того, щоб сільськогосподарському та лісогосподарському підприємству не надавати переваг, ані завдавати збитків, ставка податку з обороту при продажу була обчислена таким чином, щоб сума отриманого через неї податку у більшості підприємств приблизно відповідала видаткам на попереднє відрахування податку. Виходячи з судової практики Європейського суду (EuGH), паушальна податкова ставка складається зі співвідношення загальної суми відрахованих податків до вартості сільськогосподарського виробництва. В результаті паушальні ставки не повинні призводити до того, щоб господарюючі за ними фермери отримували компенсації, які перевищували б попередні пов'язані з ПДВ видатки.

Для того, щоб не виникали навантаження з податку на оборот і вимоги їх компенсації (інакше слід би було запровадити обов'язок вести документацію та архівування), попереднє відрахування повинно бути в такому ж розмірі, як і податок з обороту. Систематику та методику можна показати на прикладі наступної схеми:



### Процес



### б) Працюючий за паушальною ставкою фермер

Як і кожен інший підприємець, фермер, що працює за паушальною ставкою, має право і зобов'язаний виставляти рахунки з зазначенням податку з обороту. Як і кожний інший підприємець, він повинен слідкувати за тим, щоб не виставляти завищений податок з обороту, оскільки такий податок має бути перерахований до фінансового органу, якщо рахунок не було виправлено.

В принципі фіскальні органи вимагають від фермера, що працює за паушальною ставкою, за кожний здійснений оборот 10,7% податку з обороту. Водночас вони допускають, що фермер - без додаткового документування - має право вимагати повернення попередньо сплаченого податку в розмірі 10,7% від чистого обороту і, таким чином, в результаті обов'язок сплати та повернення попередньо сплаченого податку завжди компенсують один одного і податок з обороту не сплачується до фінансового органу.



Якщо фермер, що працює за паушальною ставкою, продає напої (наприклад, фруктові соки), алкоголь або певні пиломатеріали, то цей продаж має обкладатися загальною ставкою податку (19%). Сума, яка перевищує сплачений попередньо паушальний податок, тобто різниця між звичайною податковою ставкою і паушальною, так званий диференційний податок (8,3%) має бути перерахований до фінансового органу.

Правило паушалізації може застосовуватись, однак, лише для дійсно сільськогосподарської діяльності та дійсно сільськогосподарських послуг. Це рестриктивне рішення Європейського суду фінансове управління виконало таким чином, що кожний оборот для не-фермера в цілому обкладається загальним податком у розмірі ставки 7% або 19%. Важливі для прибуткового податку критерії розмежування, наприклад 1/3 межі обороту або граничні параметри 10.300 €/51.500 € не грають для податку з обороту жодної ролі. Вирішальним завжди є те, хто є набувачем відповідної послуги. Якщо це фермер, то незалежно від меж прибуткового податку діє паушалізація, якщо набувачем є не-фермер, то діє правило загального оподаткування.

Також і при збуті через власний магазин лише власна продукція підпадає під паушальну ставку у 10,7%. Як придбаний на стороні товар, так і придбані на стороні сільськогосподарські продукти підлягають завжди оподаткуванню за загальною ставкою у 7% або 19%.

В даний час так звані «допоміжні операції» з основними фондами (наприклад, продаж трактора, що був у використанні) підпадають поки що під принцип паушалізації. Однак, на думку фінансової адміністрації, це не буде стосуватися продажу чи передачі в оренду платіжів у рамках спільної європейської аграрної політики (GAP). (Примітка: фінансова допомога, яка підлягає оподаткуванню за загальною ставкою).

Рішення Європейського суду та наступні рішення Федерального фінансового суду показують, що погляди на питання, що пов'язані з податком з обороту, відрізняються від поглядів на питання, що стосуються прибуткового податку. Тому часто для кожного окремого обороту доводиться розглядати вирішення цих питань окремо.

### **с) Фермери, що працюють за загальною ставкою**

Фермер, що працює за загальною ставкою, не відрізняється в плані сплати податку з обороту від промислових підприємців, але з точки зору оподаткування прибутковим податком залишається, звичайно сільськогосподарським та лісогосподарським виробником. Його види обороту слід розглядати окремо. Визначальна податкова ставка впливає кожного разу з загальних положень Закону про податок з обороту. Як правило, для фермерів та лісівників використовується пільгова податкова ставка, навпроти ж допоміжні операції (наприклад, продаж основних засобів або й керамічних виробів тощо) оподатковується по повній ставці.

Причина відмови від паушалізації та перехід на загальну ставку часто полягає в запланованих значних інвестиціях, для того, щоб таким шляхом отримати від фінансового органу податок з обороту, пов'язаний, наприклад, з видатками на будівництво нового хліва. У більшості підприємств це має, крім того, той додатковий позитивний ефект, що цю суму не треба буде фінансувати за рахунок кредиту, чим заощаджуються проценти по кредиту.

Негативним може бути те, що підприємці, які схилилися до цього рішення, прив'язані до нього мінімум на п'ять календарних років, що протягом років після інвестування може призвести до вищих сплат податку з обороту. При поверненні до роботи за паушальною схемою слід буде за певних обставин виконати так звані коригування попередніх відрахувань податку. Стосовно будівель, які були зведені менше ніж 10 років тому, та стосовно інших

основних засобів, наприклад, техніки, яка була придбана менше ніж 5 років тому, слід буде відкоригувати відрахування попереднього податку. Це означає, що за кожний рік періоду коригування, що не закінчився, слід буде повернути фінансовому органу 1/10 попередньо сплаченого податку за будівлі та 1/5 за інші активи.

Приклад:

*Сільськогосподарське підприємство відмовилося в період з 2005 до 2009 року від застосування паушального податку з обороту (опція загального оподаткування). З 01.01.2010 воно відмовилося від цього рішення, тобто з 2010 року фермер працює за паушальною схемою.*

*У 2005 році він побудував хлів, заявивши до повернення 16.000 €. У 2007 він придбав трактора.*

*З цього придбання він отримав перерахунок попереднього податку в сумі 9.600 €. Чи можливо провести коригування попередньо сплаченого податку при переході від загального до паушалізованого оподаткування?*

З переходом до паушалізованого оподаткування з 01.01.2010 фермер має відкоригувати суми попередньо відрахованого податку. Стосовно хліва період коригування складає 10 років. Стосовно трактора діє п'ятирічний період коригування.

При коригуванні вимальовуються наступні суми:

<b>Період</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>
Хлів	1.600	1.600	1.600	1.600	1.600
Трактор	1.920	1.920	0	0	0
<b>Разом</b>	3.520	3.520	1.600	1.600	1.600

Тому переваги й недоліки цієї опції слід ретельно розглядати індивідуально кожному окремому підприємству.

## **ІХ. ПОДАТОК НА СПАДЩИНУ І ДАРУВАННЯ**

### **1. Вступ**

У всіх випадках безкоштовної передачі майна слід перевіряти, чи обкладатиметься воно податком на дарування чи спадщину. Різниця полягає, в основному, в тому, що податок на дарування має місце серед живих, а податок на спадщину застосовується у випадку смерті. Ставки та неоподатковуваний мінімум при обох цих видах податку в більшості випадків однакові. Тому, як правило, прийнято говорити про податок на спадщину.

Податок на спадщину слугує збагаченню її набувача. Тобто мова йде не про якісь доходи чи обороти, а лише про вартість отриманого майна. Якщо передаються обтяження або необхідно надати винагороду, це розглядається за різними критеріями.

Рішенням від 7 листопада 2006 року Федеральний конституційний суд постановив, що попереднє законодавство щодо спадкового податку було неконституційним. Законодавця було зобов'язано до кінця 2008 року прийняти нове. Новий закон набрав чинності з 01 січня 2009 року.

### **2. Оцінка**

Якщо у спадок не передаються як майно готівкові грошові кошти, банківські вклади тощо, тоді слід зробити оцінку майна. Метою оцінки є приблизне встановлення «справжньої» вартості (реальної ринкової вартості) майна. Методами оцінки у спрощеному вигляді є такі:

#### **а) незабудовані земельні ділянки**

Оцінка незабудованих земельних ділянок, які не перебувають в сільськогосподарському чи лісогосподарському користуванні (наприклад, ділянки під забудову) виконується множенням середньої ринкової вартості квадратного метра на площу ділянки. При цьому знижка на середню ринкову вартість не робиться.

*Схема оцінки вартості незабудованих земельних ділянок*

<b>Середня ринкова вартість €/м<sup>2</sup> x площа в м<sup>2</sup> = вартість незабудованої ділянки</b>
--

#### **б) ділянки під забудовою**

У випадку забудованих ділянок при оцінці використовуються в залежності від типу будівлі методи порівняльної величини вартості, капіталізованої вартості потенційних доходів чи визначення реальної вартості.

Метод порівняльної величини вартості застосовується для будинків на одну чи дві сім'ї, а також для власних квартир. Оцінка виконується порівнянням фактично реалізованих продажних цін інших ділянок з об'єктом, що оцінюється. Цей метод передбачає, що є в наявності продажна ціна схожих за розташуванням, архітектурою, розмірами та станом об'єктів нерухомості.

На практиці помешкання власників сільськогосподарських підприємств та їх престарілих батьків з огляду на відсутність порівнюваних продажних цін оцінюються не за методом порівняльної величини, а за методом реальної вартості. Метод визначення реальної вартості застосовується тоді, коли нема в наявності порівнюваного майна і не можна встановити

звичайну ціну оренди. Реальна вартість складається з реальної вартості будинку, визначеної за допомогою так званих реальних витрат на спорудження одиниці площі, та вартості ділянки.

#### *Схема методу реальної вартості*

	Реальні витрати на спорудження одиниці площі
	x
	Площа ділянки брутто
	=
Середня ринкова вартість землі	Первісна вартість будинку
x	./.
Площа ділянки	Амортизація
=	=
Вартість землі	Реальна вартість будинку
↓	↓
	Актуальна реальна вартість
	x
	Індекс вартості
	=
	Вартість землеволодіння

#### *Приклад методу визначення реальної вартості*

Побудований у 1989 році будинок на одну сім'ю використовується власником та його сім'єю. Двоповерховий будинок має підвал; горіщний поверх не обладнаний. Будинок має площу під забудовою 150 м<sup>2</sup>, ділянку площею 1.000 м<sup>2</sup>, а середня ринкова вартість землі складає згідно даних карти 100 €/м<sup>2</sup>.

Податкова вартість на 2009 рік складалася таким чином:

Реальна вартість будинку

Реальні витрати на спорудження одиниці площі за таблицею

740 €/м<sup>2</sup> x 450 м<sup>2</sup> (3 поверхи по 150 м<sup>2</sup>) 333.000 €

./.. Амортизація (20/80) ./.. 83.250 €

Реальна вартість будинку 49.750 €

Вартість землі

Середня ринкова вартість землі 100 €/м<sup>2</sup> x 1 000 м<sup>2</sup> 100.000 €

Актуальна реальна вартість 349.750 €

x на індекс вартості за таблицею x 0,7

Вартість землеволодіння 244.825 €

При оцінці житлової частини сільського землеволодіння існують додаткові особливості, оскільки вираховується узагальнена знижка вартості в розмірі 15% з огляду на можливу шкоду від близькості виробництва. Це відбувається, однак, лише тоді, коли існує тісний просторовий зв'язок між житловою і виробничою частиною.

Забудовані ділянки, для яких існує звична ціна оренди, такі як ділянки з квартирами, що здаються в оренду, та ділянки для виробничих цілей, оцінюються за методом капіталізованої вартості потенційних доходів. Вартість складається з суми визначеної на основі доходу від здачі в оренду вартості будинку та вартості землі. Якщо на одній ділянці знаходяться будівлі, вартість яких визначається частково за реальною вартістю, а частково за

методом капіталізованої вартості потенційних доходів, то визначення спільної вартості відбувається за методом реальної вартості.

*Схема визначення вартості за методом капіталізованої вартості потенційних доходів*

	Річна або звичайна ціна оренди
	./.
	Витрати на експлуатацію
	=
	Чистий дохід від ділянки
	./.
	Нарахування відсотків на вартість землі
	=
	Чистий дохід від будинку
Середня ринкова вартість землі	x
	коєфіцієнт
	=
Площа земельної ділянки	
=	Капіталізована вартість потенц. доходів
Вартість землі	(≥ 0 €)
↓	↓
Вартість землево-лодіння	

В усіх випадках платник податків має право на основі експертизи довести нижчу вартість. В експертному висновку можуть враховуватися обставини, що знижують вартість, але які не враховуються в типових офіційних методах оцінки.

**с) Оцінка сільськогосподарського і лісогосподарського майна**

До сільськогосподарського і лісогосподарського майна належать всі активи, які призначені тривалий час слугувати сільськогосподарському та лісогосподарському підприємству, тобто перебувають у сільськогосподарському та лісогосподарському користуванні. До них, зокрема, належать:

- земля,
- господарські споруди (наприклад, стайні, комори, ангари для техніки і реманенту, складські приміщення), навіть якщо вони не використовуються і стоять порожні,
- основні засоби виробництва (використовуваний тривалий час «живий і мертвий інвентар», наприклад техніка, приладдя, молочна худоба, племінні тварини),
- звичайні фонди оборотних засобів (призначені для споживання чи продажу майнові цінності, наприклад, насінневий матеріал, добрива, припаси, тварини на відгодівлі),
- нематеріальні майнові цінності, наприклад, квоти на виробництво молока, ліцензії на постачання цукрових буряків, ліцензії на виробництво алкоголю, на полювання, вимоги на отримання платежів від європейської аграрної реформи),
- житловий будинок власника підприємства та його престарілих батьків, а також службові квартири для найманих працівників і належна до них земля,
- боргові зобов'язання підприємства.

Не належать до сільськогосподарського та лісогосподарського майна:

- земля та споруди, які не служать сільськогосподарським та лісогосподарським цілям (споруди, які використовуються для промислового виробництва, наприклад хлів для промислового розведення тварин, будівлі або угіддя, здані в оренду не-фермерам, наприклад, поле для гольфу, здані до найму третім особам квартири для проживання),

- сільськогосподарська та лісогосподарська техніка та реманент, які підпорядковані промислового підприємству (наприклад, комбайни підприємця, який виконує замовлення фермерів на проведення с/г робіт),
- банківські рахунки, цінні папери, частки в інших підприємствах (наприклад, молочарня, цукровий завод),
- тварини та майно (наприклад, комплекси) для промислового тваринництва.
- Грошові вимоги та готівка.

Активи, які не належать до сільськогосподарського лісогосподарського майна, оцінюються за видом та реальною ринковою вартістю майна.

### Система оцінки підприємства сільського та лісового господарства

Підприємство сільського та лісового господарства складається з

- господарської частини
- житлової частини (помешкання власника підприємства та престарілих батьків) та
- службових квартир (для найманих працівників підприємства),

оцінка яких виконується окремо. Для оцінки житлової частини та службових квартир діють правила оцінки забудованих ділянок. Для господарської частини існує особливий метод оцінки. При цьому виходять з того, що набувач спадщини продовжить керувати підприємством. Визначена таким чином вартість є модифікованою реальною ринковою вартістю, в якій враховується дохідність підприємства.

*Схема системи оцінки сільськогосподарського та лісогосподарського майна*



Для проведення оцінки підприємства слід розділити за

Регіоном (федеральна земля, адміністративний округ)

Видом користування (формою підприємства) та

Величиною підприємства

Вид користування та форму підприємства можна отримати з аграрно-статистичних даних. Після розподілу за регіоном, формою та величиною підприємства оцінка може бути виконана за допомогою таблиць (додатки до закону про оцінку). Це має дуже цінну перевагу, оскільки для дуже складної оцінки сільськогосподарського підприємства не потрібно замовляти дорогу експертизу визначення реальної ринкової вартості.

#### *Схема визначення за чистим прибутком*

Чистий прибуток за регіоном, формою та величиною підприємства згідно таблиці

x власні угіддя в гектарах

x на коефіцієнт капіталізації 18,6

**= господарська вартість**

У випадку малих та середніх сільськогосподарських підприємств отримується, як правило, лише невеликий або від'ємний чистий дохід. Оскільки вища вартість вираховується за методом визначення чистого доходу чи мінімальної вартості, при оцінці малих та середніх підприємств регулярно застосовується метод визначення мінімальної вартості.

Мінімальна вартість являє собою нижчу границю для оцінки сільськогосподарських підприємств. Вона складається з вартості землі та вартості інших постійно діючих підприємству активів.

#### *Схема визначення за мінімальною вартістю*

##### **Земля**

Ціна оренди (залежно від регіону, форми та величини підприємства згідно таблиці)

x власні угіддя в гектарах

x на коефіцієнт капіталізації 18,6

плюс

##### **Інші активи**

Вартість гектару за аграрною статистикою (залежно від регіону, форми та величини підприємства згідно таблиці)

x самостійно оброблювані угіддя в гектарах

x на коефіцієнт капіталізації 18,6

мінус

**заборгованість підприємства**

**= мінімальна вартість** (не менша за 0 €)

#### *Приклад*

Молочне підприємство в землі Шлезвіг-Гольштейн обробляє 80 га угідь, з них 40 га власних. Величина підприємства складає 140 EGE (= велике підприємство). Заборгованість підприємства складає 45.000 €. Як оцінити це підприємство?

*Визначення за чистим прибутком*

*143 € (Чистий прибуток для Шлезвіг-Гольштейну, молочна худоба, велике підприємство)*

*х 40 га власних угідь*

*х на коефіцієнт капіталізації 18,6*

**= 106.392 € господарська вартість**

*Визначення за мінімальною вартістю*

**Земля**

*235 € (ціна оренди для Шлезвіг-Гольштейну, молочна худоба, велике підприємство)*

*х 40 га власних угідь*

*х на коефіцієнт капіталізації 18,6*

*плюс*

**Інші активи**

*203 € (вартість інших активів для Шлезвіг-Гольштейну, молочна худоба, велике підприємство)*

*х 80 самостійно оброблюваних угідь*

*х на коефіцієнт капіталізації 18,6*

*мінус*

**45.000 заборгованість підприємства**

**= 431.904 € мінімальна вартість**

Мінімальна вартість більша за господарську вартість. Тому треба брати мінімальну вартість (431.904 €).

Методи визначення вартості за чистим доходом і за мінімальною вартістю для лісогосподарського, виноградарського та садівничого користування, а також для господарств, що вирощують хміль, спаржу та тютюн застосовуються практично за однією й тією ж схемою. І в цих випадках вартість може бути визначена за допомогою таблиць.

### **Застереження про додаткову оцінку**

Для оцінки сільськогосподарського та лісогосподарського майна з конституційно-правових причин існує застереження про додаткову оцінку. В ній говориться, що при продажу або довготривалому несільськогосподарському (наприклад, промисловому) користуванні основними фондами підприємства як основу для оцінки вартості протягом 15 років в зворотному напрямку замість господарської чи мінімальної вартості слід застосовувати «ліквідаційну вартість». Застереження про додаткову оцінку було прийнято для дотримання договірних та діючих положень Закону про успадкування селянського господарства щодо виплати відступного іншим спадкоємцям.

Ліквідаційною вартістю землі є остання визначена перед датою оцінки, тобто перед датою відкриття спадщини, середня вартість землі. Попередні зміни вартості не беруться до уваги. При оцінці інших майнових цінностей сільськогосподарського та лісогосподарського підприємства, тобто будівлі, реманент та права на постачання оцінюються за відповідною продажною ціною. При додатковій оцінці як землі, так і інших майнових цінностей ліквідаційну вартість слід узагальнено зменшувати на 10% через врахування ліквідаційних витрат.

Продаж землі, господарських споруд, засобів виробництва та нематеріальних активів сільськогосподарського підприємства призводять, як правило до необхідності додаткової оцінки. При продажу засобів виробництва (худоби, техніки, реманенту) додаткова оцінка від-



бувається лише в тому випадку, якщо їх вартість на дату оцінки складає щонайменше 50.000 €, оскільки лише тоді вони вважаються важливими активами. Додаткова оцінка при продажу не проводиться, якщо виручка протягом шести місяців використовується в інтересах підприємства.

Додаткова оцінка проводиться також у випадках, коли важливі активи не призначені довго служити сільськогосподарському та лісogосподарському підприємству. Типовим прикладом є власне або чуже використання більше непотрібних господарських будівель у промислових цілях. Так, наприклад, перебудова раніше використовуваного в сільськогосподарських цілях ангару або стайні в сільське кафе або надвірного магазину служать приводом для додаткової оцінки будівлі. Подальшим приладом є перехід від сільськогосподарського до промислового утримання тварин через перевищення ліміту тваринних одиниць. Необхідне й переведене для промислового використання майно (наприклад, тварини, стайні) потрібно буде оцінити, що не потрібно для решти майна підприємства, яке і далі використовуватиметься в сільськогосподарських цілях.

### **Звільнення сільськогосподарського та лісogосподарського майна від оподаткування**

При оподаткуванні сільськогосподарського та лісogосподарського майна діють особливі випадки звільнення від нього. Однак, це стосується лише господарської частини. До випадків звільнення включаються також здані в оренду для сільськогосподарських та лісogосподарських цілей угіддя та підприємства, якщо на момент передачі (наприклад на день смерті) залишок дії орендного договору складає менше 15 років. Це правило діє незалежно від того, чи з точки зору прибуткового закону йдеться про майно виробництва, чи приватне майно. Вирішальною є його оцінка як сільськогосподарського та лісogосподарського майна.

Закон передбачає дві можливості далекосяжного звільнення від оподаткування:

Звільнення		
- знижка	<b>85%</b>	<b>100%</b>
- сума знижки	<b>макс. 150.000 €</b>	<b>---</b>
Умови		
- час подальшого володіння	<b>5 років</b>	<b>7 років</b>
- майно в управлінні	<b>макс. 50%</b>	<b>макс. 10%</b>
- сума зарплати	<b>через 5 років 400%</b>	<b>через 7 років 700%</b>

Пільги можуть надаватися лише тоді, коли майно сільськогосподарського підприємства максимально на 50% (модель 1) чи на 10% (модель 2) складається з так званого майна в управлінні, тобто майна, яке безпосередньо не використовується у виробничих цілях. У промислового використання це, наприклад, здані в оренду земельні ділянки. Це виняток не відіграє для сільського та лісового господарства жодної ролі, оскільки передані в цілях сільськогосподарського користування ділянки не належать до майна в управлінні і тому мають пільги. Отже, сільськогосподарське підприємство практично не має майна в управлінні.

Так зване застереження про суму зарплати, тобто зниження цієї суми понад 400% або 700% від сукупного рівня початкової заробітної плати протягом п'яти чи семи років не становить для сільського та лісового господарства жодних проблем, оскільки цю умову слід враховувати лише тоді, коли підприємство має понад 20 постійно зайнятих найманих

працівників. Наймані працівники, які не постійно або лише частково зайняті на підприємстві (наприклад, сезонні працівники, практиканти) не враховуються.

### 3. Неоподатковувані доходи

Незалежно від того, чи передається приватне майно, чи майно підприємства, слід враховувати наступні особисті неоподатковувані суми, які належать кожному набувачу:

Член подружжя, офіційно зареєстрований партнер	500.000 €
Діти, пасинки та пасербиці	400.000 €
Внуки, правнуки	200.000 €
Батьки, дід та баба як спадкоємці	100.000 €
Брати й сестри, племінники та племінниці, дальні родичі, супутники життя	20.000 €

У цьому зв'язку слід, однак, враховувати, що для обчислення податку на спадщину потрібно плюсувати все, що особа отримала від іншої особи протягом останніх десяти років. Якщо протягом цього періоду відбувалося декілька дарувань, то при останньому набутті треба додавати всю їх вартість. Від цієї загальної суми вартості віднімається тоді неоподатковувана сума. Після спливання десятирічного строку неоподатковувана сума знову надається в розпорядження в повному обсязі.

### 4. Податкові розряди

За особистими відносинами спадкоємця зі спадкодавцем в залежності від рівня спорідненості розрізняються такі податкові розряди:

#### Податковий розряд I

- Чоловік чи дружина
- Діти (народжені в шлюбі та позашлюбні), прийомні діти, пасинки та пасербиці
- Онуки, правнуки
- Батьки та дід та баба як спадкоємці

#### Податковий розряд II

- Батьки, дід та баба при даруванні
- Вітчим, мачуха, свекри, тесть та теща
- Брати й сестри
- Племінники та племінниці
- Зяті та невістки
- Розлучений член подружжя

#### Податковий розряд III

- Усі інші спадкоємці, наприклад, заручені, офіційно зареєстровані партнери, не родичі.

Податкові розряди мають значення для розміру неоподаткованого мінімуму, величини податкової ставки та пільг при багаторазовому набутті. Їх не слід плутати з розрядами заробітної плати.

## 5. Ставки оподаткування

Ставка оподаткування залежить від розміру отриманої спадщини чи дарування та податкового розряду спадкоємця чи обдаровуваного. Найнижча податкова ставка по першому розряду становить 7%, найвища ставка по третьому розряду – 50%. Для майна, отриманого після 01.01.2010 діють такі ставки податку:

<b>Майно до суми включно</b>	<b>Ставка за розрядом,%</b>		
	<b>I</b>	<b>II</b>	<b>III</b>
75.000 €	7	15	30
300.000 €	11	20	30
600.000 €	15	25	30
6.000.000 €	19	30	30
13.000.000 €	23	35	50
26.000.000 €	27	40	50
та вище	30	43	50

## **Х. Інші види податків**

### **1. Солідарний податок**

Для фінансування завершення об'єднання Німеччини з 1 січня 1995 року для всіх платників податків було введено надбавку на податок з заробітної плати, прибутковий податок та податок з корпорацій. Ця надбавка стягується на основі доходу.

#### **а) Хто платить податок?**

Надбавка, яка стосується усіх доходів, є рівномірним податковим навантаженням на всіх платників податків відповідно до їх податкової платоспроможності.

#### **б) Який розмір податку?**

Основою для обчислення солідарного податку є встановлений прибутковий податок. При податку з корпорацій солідарний податок обчислюється за встановленим податком з корпорацій. Якщо на періоди встановлення податку необхідно зробити попередні відрахування з прибуткового податку чи податку з корпорацій, то їх розмір складає основу для обкладення солідарним податком.

Якщо прибутковий податок стягується способом утримування (податок на зарплату, податок з доходу від капіталу), то тоді основою для обкладення солідарним податком складає сума утриманого податку. При нарахуванні прибуткового податку чи податку з корпорацій солідарний податок враховується при авансовій сплаті, утриманні податку з заробітної плати та утриманні податку з доходу від капіталу.

Період стягнення податку не визначений. Солідарний податок становить 5,5% основної бази оподаткування. На даний час внаслідок тривалого стягнення «збору на солідарність» проти солідарного податку було подано значну кількість конституційних скарг.

### **2. Податок з корпорацій**

Податок з корпорацій є податком з доходів корпорацій та об'єднань осіб, зокрема для компаній з залученим капіталом (акціонерні товариства, товариства з обмеженою відповідальністю), кооперативів, а також зареєстрованих та не зареєстрованих спілок. Товариства осіб (товариства громадянського права, відкриті торговельні товариства, командитні товариства) не підлягають обкладенню податком з корпорацій, а обкладаються на рівні засновників прибутковим податком.

Базу оподаткування, як і у випадку прибуткового податку, становить дохід, який корпорація отримала протягом календарного року. В питанні, що вважається доходом і як визначати дохід, діють норми закону про прибутковий податок. Крім того, слід застосовувати також специфічні положення закону про податок з корпорацій. Особливо слід звертати увагу на випадки прихованого розподілу прибутків серед засновників.

Податок з корпорацій та прибутковий податок існують поряд. Тому отриманий компанією дохід вважається базою оподаткування для обчислення корпоративного податку з компанії. У випадку подальшого розподілу прибутків він складає також базу оподаткування для прибуткового податку (для фізичних осіб) або корпоративного податку (для юридичних осіб) власників акцій.

#### **а) Хто платить податок?**

Податок з корпорацій розповсюджується на всі види доходів. Оподаткуванню без обмежень підлягають корпорації, об'єднання осіб та суми балансів, які мають або своє правлін-

ня, або своє місцеперебування в країні. Юридичні особи публічного права є суб'єктами оподаткування, якщо вони мають промислове підприємство, тобто якщо займаються приватнопідприємницькою діяльністю.

#### **в) Який розмір податку?**

Податок з корпорацій складає для нерозподілених та розподілених прибутків єдину ставку у 15%. При розподілі прибутків серед засновників стягується податок на дохід з капіталу в розмірі 25%.

#### **с) Правова основа**

Правову основу для податку з корпорацій становить Закон про податок з корпорацій (KStG). У законодавстві стосовно корпоративного податку діють значною мірою принципи та положення закону про прибутковий податок, особливо що стосується визначення доходу, нарахування та стягнення податку.

#### **д) Стягнення податку**

Податок з корпорацій стягується федеральними землями.

### **3. Промисловий податок**

Об'єктом обкладання промисловим податком є промислове підприємство і його реальна прибутковість. Не важливо, кому належить підприємство і якими є особисті обставини його власника. В цьому полягає відмінність від особистих податків (наприклад, прибуткового податку), оскільки промисловий податок стосується не платоспроможності особи, а оподатковує річ, промислове підприємство. Промисловим податком обкладається кожне промислове підприємство в країні. Промисловим підприємством є кожне підприємство в сенсі законів про промисловий податок. Промисловим податком не обкладаються види діяльності, які розглядаються як діяльність у сфері сільського та лісового господарства або діяльність у рамках вільної професії.

#### **а) Що оподатковується?**

Основою оподаткування є промисловий дохід. Це дохід від промислового підприємства, який визначається за положеннями закону про прибутковий податок або закону про податок з корпорацій, помножений або поділений на певні суми, які відповідають характеру промислового податку і мають сприяти уникненню подвійного оподаткування промисловим та земельним податком.

#### **б) Хто платить податок?**

Платником податків є підприємець або компанія.

#### **с) Який розмір податку?**

При обчисленні промислового податку слід виходити з базису для розрахунку прямих податків. Він визначається застосуванням процентної ставки для визначення базису прямого оподаткування у 5% від доходу підприємства.

#### **д) Визначення базису для розрахунку прямих податків**

Базис для розрахунку прямих податків відносно промислового доходу визначається з доходу промислового підприємства через додавання та скорочення. Для додавання беруться лише ті суми, які раніше спричинили скорочення доходу або не включені в дохід. Причиною додавання є те, що оподаткування прибутковості відбувається незалежно від різного забезпечення власним чи чужим капіталом або власними чи чужими основними засоба-

ми. Частково необхідно уникнути відсутності чи подвійного оподаткування, а також знайти баланс між прибутковим податком і приписами закону про податок з корпорацій.

#### **е) Підвищувальні коефіцієнти**

Громади застосовують до базису для розрахунку прямих податків підвищувальні коефіцієнти. Встановлений законом мінімальний підвищувальний коефіцієнт складає 200%. Середній підвищувальний коефіцієнт усіх громад складає у 2008 році 388%. У великих містах він може досягати 500%.

#### **ф) Неоподатковуваний мінімум**

Для фізичних осіб та товариств осіб існує неоподатковуваний мінімум, що складає 24.500 €. Для юридичних осіб такий мінімум не існує.

#### **г) Рознесення**

Базис для розрахунку прямих податків розноситься, якщо протягом податкового періоду функціонували виробничі майданчики в кількох громадах. В якості масштабу рознесення беруться заробітні плати.

#### **h) Зарахування промислового податку**

§ 35 закону про прибутковий податок передбачає в якості компенсації вищих у порівнянні з податком з корпорацій ставок прибуткового податку зниження прибуткового податку для особистих підприємств через пашалізоване зарахування промислового податку. При підвищувальному коефіцієнті громад до 380% промисловий податок не спричиняє особистим підприємствам фінансового навантаження.

#### **і) Стягнення податку**

Промисловий податок є податком, встановлюваним громадами і є найважливішим справжнім джерелом надходжень місцевих органів для виконання поставлених перед ними суспільних завдань. Федерація та федеральні землі отримують частину промислового податку через розподіл.

#### *Схема обрахування промислового податку*

Дохід від промислового підприємства (дохід) згідно законів про прибутковий та корпор. податок
+ Авансові платежі промислового податку за звітний рік
+ додавання
- скорочення
= Промисловий дохід <b>перед</b> відніманням втрат
- промислові втрати попередніх років
-----
= промисловий дохід (округлити до повних 100 €)
- неоподатк. мінімум 24.500 € (лише для підприємств з одним власником та товариств осіб)
-----
= <b>Промисловий дохід</b> * проц.. ставка податку
-----
= <b>Базис для розрахунку податку</b> * підвищувальний коефіцієнт громади
-----
= встановлюваний промисловий податок
- авансові сплати промислового податку
= заборгованість за промисловим податком

#### **4. Податок при придбанні земельної ділянки**

Податку на придбання земельної ділянки підлягають правовідносини щодо земельних ділянок всередині країни, якщо вони спрямовані на набуття власності на ділянку або схожого на власність стану. Йому підлягають, зокрема, угоди купівлі-продажу та інші правочини, які підтверджують право на передачу власності на ділянку. Крім того, сюди підпадають численні інші правочини, наприклад, перехід власності в процесі її відчуження на користь третьої особи, пропозиція найбільшої ціни при проведенні примусових аукціонів, зміна складу засновників товариства осіб через перехід щонайменше 95% часток власності товариства до нових засновників, певні процеси зміни правової форми та безпосереднє чи опосередковане об'єднання в одних руках щонайменше 95% часток товариства, що володіє землею. З земельними ділянками співставляються спадкове право на забудову та будівлі на чужій землі.

##### **а) Хто платить податок?**

Податковими боржниками є всі особи, що беруть участь у процесі придбання, тобто, покупець та продавець земельної ділянки. За домовленістю вони можуть перенести навантаження платежу на одного учасника.

Певні процеси придбання звільняються від податку, наприклад

- придбання належної до спадку землі одним із спадкоємців для розділу спадку,
- придбання ділянки іншим членом подружжя продавця,
- придбання земельної ділянки особами, які перебувають з продавцем у прямій лінії спорідненості (включно з прийомними дітьми та членами їх подружжя),
- придбання малоцінної земельної ділянки (вартісна межа до 2.500 €).

##### **б) Який розмір податку?**

Податкова ставка становить у більшості федеральних земель 3,5% (у Берліні, Гамбурзі та Саксонії-Ангальт – 4,5%). Як правило, сума податку залежить від суми винагороди. Винагородою вважається кожна послуга, яку покупець надає продавцеві або іншій особі за придбання земельної ділянки. Сюди належать, наприклад, також послуги, що надаються продавцю третіми особами за те, щоб він передав ділянку покупцеві.

Про всі процеси, які підлягають оподаткуванню податком на придбання земельної ділянки, слід повідомляти фінансовий орган. Він встановлює величину податку через надсилання платіжного повідомлення. Коли податок сплачений, фінансовий орган видає так звану довідку про відсутність заборгованості, без якої покупець не може бути внесений у земельний кадастр.

##### **с) Стягнення податку**

Податок на придбання земельної ділянки стягується федеральними землями, яким належать також податкові надходження та право встановлювати податкову ставку.

#### **5. Земельний податок**

Земельний податок стягується громадами. Він скерований на об'єкт і орієнтується на стан та вартість земельної ділянки. Це прямий податок, який практично без винятку залишає поза увагою особисті відношення власника. У випадку забудованих ділянок податок на землю належить до експлуатаційних витрат, у сфері соціального житлового будівництва він відноситься до відшкодування поточних та капітальних витрат на утримання квартир.

Оподатковується землеволодіння всередині країни, тобто також підприємства сільського та лісового господарства та земельні ділянки.

#### **а) Що оподатковується?**

Базою оподаткування є:

- для землеволодінь (підприємства сільського та лісового господарства, приватні та належні підприємствам земельні ділянки) у старих федеральних землях – встановлена за законом про оцінку податкова вартість згідно вартісних умов 1964 року,
- для підприємств сільського та лісового господарства (без житла)
- у нових федеральних землях – встановлена за законом про оцінку податкова вартість згідно вартісних умов 1964 року,
- для земельних ділянок у нових федеральних землях встановлена або має бути встановлена за законом про оцінку податкова вартість згідно вартісних умов 1935 року, податкова вартість на 1935 рік,
- для ділянок під багатоквартирними будинками та власними будинками у нових федеральних землях, для яких не встановлена податкова вартість, використовується допоміжна база встановлення податку на житлову чи корисну площу (паушальний земельний податок за квадратний метр) згідно § 42 закону про земельний податок.

В дуже обмежених положеннях щодо звільнення від податку містяться звільнення на користь державних органів, церкви, а також установ, що працюють на загальне благо.

#### **б) Який розмір податку?**

Для обчислення податку на землю за стандартною податковою вартістю слід виконати дві обчислювальні дії. Виходячи зі стандартної податкової вартості, фінансовий орган встановлює базу оподаткування, яка повідомляється також місцевій адміністрації. Процентні ставки, які застосовуються для визначення бази розрахунку прямих податків на стандартну податкову вартість, становлять

- для земельних ділянок у старих федеральних землях залежно від виду від 2,6 ‰ до 3,5 ‰,
- для ділянок у нових федеральних землях - у відповідності з набагато нижчими показниками податкових ставок за 1935 рік – залежно від виду ділянки та розряду громади – від 5 ‰ до 10 ‰,
- для сільськогосподарських та лісгосподарських підприємств однаково 6 ‰ (земельний податок А)

Громада застосовує до бази оподаткування прийнятий радою громади підвищувальний коефіцієнт і встановлює земельний податок, видавши відповідне повідомлення. У нових федеральних землях земельний податок обраховується за спрощеним методом в паушальному вигляді ще за допоміжною базою встановлення податку на житлову чи корисну площу і стягує його шляхом подачі відповідної декларації (§ 44 Закону про податок на землю). Через автономію громад щодо встановлення підвищувального коефіцієнту податкове навантаження може варіюватися від громади до громади. Середньозважена величина підвищувального коефіцієнту за земельним податком А в 2008 (підприємства сільського та лісового господарства) становила 296%, а за земельним податком В (земельні ділянки) – 400%.



Приклад:

Стандартна податкова вартість сільськогосподарського підприємства становить 50.000 €. Підвищувальний коефіцієнт був встановлений відповідною громадою на земельний податок А в розмірі 300%.

З цього впливає наступне податкове навантаження:

Процентна ставка визначення бази земельного податку складає 6 ‰ від податкової вартості, тобто 300 €. Якщо застосувати на неї підвищувальний коефіцієнт у 300%, то отримуємо річне податкове навантаження у 900 €.

## **6. Податок на транспортні засоби**

Сільськогосподарські та лісогосподарські підприємства можуть отримати значні податкові звільнення. Згідно § 3, п. 7 Закону про податок на транспортні засоби звільняються від сплати податку на транспортні засоби тягачі (крім сідлових тягачів), спеціальні машини, причепа за тракторами, якщо вони використовуються виключно:

- на сільськогосподарських та лісогосподарських підприємствах,
- для виконання найманої праці на сільськогосподарських та лісогосподарських підприємствах,
- для транспортування в цілях сільськогосподарських та лісогосподарських підприємств, якщо транспортування починається і закінчується на такому підприємстві,
- для транспортування молока, знежиреного молока, сироватки та вершків,
- фермерів та лісівників для догляду за громадськими зеленими насадженнями або для прибирання вулиць за дорученням муніципальних органів.

Спеціальні машини мають бути визнані такими фінансовими органами. При цьому йдеться про транспортні засоби, які за своєю конструкцією та спеціальними пристроями придатні та призначені для вищезазначених цілей. Звільнення від податку відбувається на основі окремої заяви. Виконання промислових робіт тягне за собою відміну звільнення від податку.

## **7. Податок на енергоносії**

Податок на енергоносії в Німеччині охоплює податок на електроенергію, податок на бензин, дизельне паливо, мазут, природний та зріджений газ, а також на біодизель та рослинні олії. Податок на електроенергію був підвищений з 2009 року і складає на даний час 20,50 € за мегават/годину. Електроенергія, яка виробляється виключно з оновлюваних джерел енергії (вітер, сонце, біогаз, газ від очищення стічних вод, тепло землі) залишається звільненим від податку.

Спожита фермерами електроенергія підлягає зменшеній на 25% ставці оподаткування в розмірі 15,37 € за мегават/годину, якщо спожито понад 48 мегават/годин.

Податок на енергоносії стосовно палива наведений у наступній таблиці:

<b>Енергоносії</b>	<b>Податкова ставка</b>
Бензин	654,50 € / 1.000 літрів
Дизпаливо	470,40 € / 1.000 літрів
Мазут	61,35 € / 1.000 літрів
Природний газ	5,50 € / 1.000 м <sup>3</sup>
Зріджений газ	60,60 € / 1.000 кг

На спожиті сільськогосподарськими та лісогосподарськими підприємствами такі викопні енергоносії, як мазут та газ надається знижка податкової ставки. Це відбувається у вигляді

повернення податку за поданою заявою, якщо підприємство спожило певні обсяги викопних енергоносіїв, наприклад, понад 16.300 літрів мазуту. Ставка повернення становить у випадку мазуту 15,34 € / 1.000 літрів, для газу 1,38 € / мегават/година і за зріджений газ 15,15 € / 1.000 кілограм.

Також і на спожите сільськогосподарськими підприємствами дизпаливо, використане для сільськогосподарської техніки, існує можливість повернення податку (повернення податку на аграрний дизель). Замість 470,40 € / 1.000 літрів податок на аграрний дизель становить усього 255,60 € / 1.000 літрів.

## XI. ПОЛІТИЧНА ДИСКУСІЯ ТА ОЧІКУВАНІ НАЦІОНАЛЬНІ ПЕРСПЕКТИВИ

Сільськогосподарське податкове законодавство інтегрується з базовою систематикою німецької податкової системи. До сільськогосподарських підприємств або підприємств ставляться все більше як до промислових підприємств. Викладені вище спеціальні регулювання для сільського та лісового господарства, наприклад, стосовно визначення оподатковуваних доходів все частіше стають предметом політичних дискусій.

Багато з існуючих сьогодні майже 287 тисяч сільськогосподарських підприємств (див. таблицю) вирости за останні роки, але, як і раніше, насамперед у старих федеральних землях, мають порівняно невеликі розміри. Переважну більшість становлять підприємства, у яких один власник, або це сімейні підприємства, стороння участь у підприємствах зустрічається досить рідко. Але можна констатувати тренд до спеціалізації підприємств та тенденцію до збільшення капіталовкладень.

### Аграрна структура – підприємства за площею угідь 2014 (Підприємства, що мають від 5 га угідь)

Розмір підприємства від... до...	Підприємства		Площа	
	Кількість	Частка	Гектарів угідь	Частка
менше ... га угідь	в тисячах	в проц.	в тисячах	в проц.
менше 10	71,1	24,8	373,1	2,2
від 10 до 20	59,3	20,7	887,2	5,3
від 20 до 50	71,4	24,9	2.388,3	14,3
від 50 до 100	49,6	17,3	3.490,7	20,9
від 100 до 200	23,6	8,2	3.196,5	19,1
від 200 до 500	8,1	2,8	2.359,8	14,1
від 500 і більше	3,7	1,3	4.029,4	24,1
<b>Разом</b>	<b>286,8</b>	<b>100,0</b>	<b>16.724,8</b>	<b>100,0</b>

Джерело: Федеральне відомство статистики SB16-E32-1

Джерело: Ситуаційний звіт Спілки німецьких селян 2016 (груд. 2016)

Незважаючи на такий розвиток, специфічні для сільського господарства регулювання протягом минулих років збереглися. Це, зокрема стосується:

- орієнтованої на очікувану, а не реальну вартість оцінки сільськогосподарських підприємств та угідь з метою оподаткування спадщини та дарувань, яке було реформоване лише в 2009 році,
- орієнтованої на очікувану, а не реальну вартість оцінки сільськогосподарських та лісогосподарських підприємств в рамках оподаткування податком на землю, яке має бути реформоване в наступні роки,
- податкових винятків у рамках оподаткування енергоносіїв (аграрного дизельного палива) та

- спеціальних регулювань у законодавстві про податок з обороту (паушалізація) та законі про прибутковий податок для невеликих підприємств, а також вирішення питань про не співпадаючий господарський рік.

Це має, з одного боку, причини, що пов'язані з європейським правом та аграрно-політичними аспектами (наприклад, стосовно паушалізації податку з обороту та паушалізованого визначення доходу для невеликих господарств), а з іншого, спеціальні регулювання служать спрощенню оподаткування.

Знову і знову спеціальні регулювання стають предметом дискусії про податкову політику. Так, лише в минулому році було врегульовано питання визначення доходу за середніми показниками й адаптовано до нових умов діяльності сільськогосподарських підприємств. Не в останню чергу завдяки активному втручанням Співки німецьких селян вдалося запобігти повній відміні цих регулювань. Будемо сподіватися, що нове регулювання у цій сфері збережеться протягом наступних років і таким чином звільнить, насамперед, невеликі підприємства від необхідності вести документацію та подавати податкові декларації. Те ж саме стосується і паушалізації податку з обороту, яка вже закріпилася в європейському праві і практикується багатьма країнами-членами ЄС. І хоча зараз ставиться під питання розмір паушальної ставки, яка надає переваги сільськогосподарським підприємствам, однак повна відміна цього регулювання не дискутується, як це мало місце в попередні роки.

Також у сфері реальних податків (податки на спадщину та на землю) діючий метод оцінки, який орієнтований на дохід від угідь, а не на їхню реальну вартість, вже не ставиться під питання. Цьому не в останню чергу сприяло, мабуть, і рішення Федерального конституційного суду, який наприкінці минулого року постановив залишити без змін нові правила оцінки сільськогосподарського та лісогосподарського майна, які було прийнято в ході реформи податку на спадщину та дарування у 2009 році, не підтримавши інші положення реформи.

Нещодавно представлені пропозиції щодо нового врегулювання податку на землю показують, що законодавець, в принципі, розуміє особливості сільського та лісового господарства і буде далі враховувати їх при визначенні бази оподаткування податком на землю. Питання відміни діючого лише для сільськогосподарських та лісогосподарських підприємств податку на землю типу А, яке спочатку дискутувалося, зараз не піднімається.

## **XII. ПОЛІТИЧНІ ОПЦІЇ / РЕКОМЕНДАЦІЇ ДЛЯ РЕФОРМ В УКРАЇНІ**

Спеціальне регулювання оподаткування сільськогосподарських та лісогосподарських підприємств в Німеччині все іще відображає значення аграрної економіки, яка складає лише близько 0,7 процентів національного брутто доданої вартості.

Сільськогосподарські та лісогосподарські підприємства, в широкому розумінні, займаються господарською діяльністю не тільки інакше, ніж інші підприємства. Для них земля є фактором виробництва, а не тільки фактор місця знаходження. Фермери та лісівники, чиї родини та наймані працівники займаються господарюванням, як правило, в сільських регіонах, працюють там, де зазвичай не має інших робочих місць.

Сільськогосподарські та лісогосподарські підприємства в тих регіонах, де вони працюють, беруть на себе важливі загально суспільні завдання, наприклад, догляд за культурним ландшафтом та заходи, спрямовані на захист навколишнього середовища. Це виправдовує особливості у оподаткуванні, будь-то реальні податки, що збираються з врожаю чи майна, такі як податок на землю або податок на спадок та подарунок.

Податкові виключення у випадку маленьких та середніх підприємств щодо податків з доходів або для сектору сільського господарства відносно оподаткування податком на обіг можуть сприяти збереженню відповідних структур в сільському господарстві, зменшити тиск на підприємства щодо виконання їхніх податкових обов'язків та сплати адміністративних витрат, і таким чином зберегти міжнародну конкурентоспроможність національного сільського господарства. Так, наприклад, хоча узагальнення податку на обіг/додану вартість і обмежене в сільськогосподарських та лісогосподарських підприємствах виробництвом первинної сільськогосподарської продукції, цей підхід звільняє багато підприємств від обов'язкового декларування та практикується в багатьох країнах ЄС. Округлення прибутку для малих та середніх підприємств в європейському порівнянні є також широко розповсюдженим явищем.

Для України в процесі трансформації виявляються наступні опції для дій:

- Рівномірне оподаткування податком на доходи фізичних осіб за виключенням доходів з діяльності, пов'язаної з виробництвом первинної сільськогосподарської продукції,
- Можливість для округлення/узагальнення прибутку для маленьких та середніх сільськогосподарських підприємств та фермерів, для яких сільське господарство є додатковим джерелом прибутку,
- Приписи щодо вирівнювання прибутку, наприклад, через багаторічний проміжок часу визначення прибутку (в Німеччині – два роки), щоб згладити коливання прибутку, і, таким чином, збільшені податкові навантаження, зумовлені прогресією,
- Опціональне узагальнення/округлення податку на обіг/додану вартість для сільськогосподарських підприємств для зменшення бюрократичного навантаження.