

УДК – 347  
ББК – 67.404

**ЗОРИЛЭ Дорина Валентиновна,**  
кандидат юридических наук,  
доцент юридического отделения  
Института экономики и менеджмента ФГБОУ ВО  
«Российский химико-технологический университет  
имени Д.И. Менделеева», кафедра государственно-правовых дисциплин  
Москва, Миусская пл., д. 9  
sorina.dosha.2014@yandex.ru

## СОЦИАЛЬНО-ПОЛИТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ВВЕДЕНИЯ НАЛОГА НА ЗАРАБОТНУЮ ПЛАТУ КАК РАЗНОВИДНОСТИ ПОДОХОДНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В ГЕРМАНИИ В ПЕРИОД ВЕЙМАРСКОЙ РЕСПУБЛИКИ

**Аннотация.** В статье анализируются социально-политические причины и следствия введения специальной формы подоходного налога – налога на заработную плату рабочих и служащих в ходе налоговой реформы Веймарской республики. Особое внимание уделено вопросу соответствия этой разновидности подоходного налога разработанным в этот период принципам налогообложения. Анализ основан на теоретических работах немецких авторов по данной тематике, на материалах дебатов законодательного органа Германской империи. Применяя нарративный метод, метод историзма, формально-логический метод, автор приходит к выводу: введение налога на заработную плату явилось приспособлением налогового права к особенностям развития индустриального государства, приведших к существенным трансформациям в социальной структуре германского общества, вызвавших массовость взимания налога на зарплату. Процесс привел к победе принципа удобства администрирования над конституционным принципом равенства в налогообложении.

**Ключевые слова:** налог на зарплату рабочих и служащих, подоходный налог, принцип справедливости, принцип равномерности налогообложения.

**ZORILE Dorina Valentinovna,**  
Candidate of Law Sciences, associate professor of legal separation of Institute of  
economy and management FGBOUU WAUGH «Mendeleev University  
of Chemical Technology of Russia», department of state and legal disciplines  
Moscow, Miusskaya Square, 9  
sorina.dosha.2014@yandex.ru

## SOCIO-POLITICAL ASPECTS OF INTRODUCTION OF A PAYROLL TAX AS VARIETIES OF THE INCOME TAXATION IN GERMANY IN THE PERIOD OF THE WEIMAR REPUBLIC

**Summary.** In article socio-political causes and effects of introduction of the special form of income tax – a payroll tax of workers and employees are analyzed during tax reform of the Weimar republic. Special attention is paid to a question of compliance of this variety of income tax to the principles of the taxation developed during this period. The analysis is based on theoretical operations of the German authors on this subject, on materials of a debate of legislature of the German empire. Applying a narrative method, a historicism method, a formal and logical method, the author comes to a conclusion: introduction of a payroll tax was adaptation of the tax right to features of development of the industrial state, led to essential transformations in social structure of the German society, caused mass character of collection of a tax on a salary. Process led to the victory of the principle of convenience of administration over the constitutional principle of equality in the taxation.

**Keywords:** tax on a salary of workers and employees, income tax, principle of justice, principle of uniformity of the taxation.

Одной из существенных новаций имперского Закона о подоходном налоге от 29 марта 1920 г. явилось возложение на работодателя обязанности уплаты налога на заработную плату своих наемных работников – рабочих и служащих (Reichseinkommensteuergesetz. § 40, 45. RGBl. S. 359). Абзац первый § 40 Закона гласил: «Кто в течение более двух месяцев предоставлял работу лицам за жалованье (Gehalt), заработную плату (Lohn) или иное вознаграждение, обязан в соответствии с более подробным постановлением имперского министра финансов сообщить финансовому ведомству имя, должность, место жительства, а также размер выплачиваемого этим лицам вознаграждения» (RGBl. S. 359). Будучи встроенным в систему подоходного налогообложения, налог на заработную плату приобретал, таким образом, некоторые особенности, в частности, он уплачивался не в соответствии с подаваемой налогоплательщиком декларацией, а помимо него автоматически вычитался из заработной платы. § 45 Закона: «работодатель в соответствии с более подробным постановлением имперского министра финансов обязан при выплате заработной платы удержать сумму в размере 10% от зарплаты за счет наемного работника и на подлежащую удержанию сумму вклеить в налоговую карту (Steuerkarte) наемного работника и погасить налоговые марки (Steuermarken, § 46)» (RGBl. S. 359).

Такая разновидность налога явилась реакцией законодателя на формирование массовой социальной группы лиц, объединенных признаком работы по найму, – рабочих, служащих, чиновников, подавляющее большинство которой составляли индустриальные рабочие. «Большое техническое значение налога на заработную плату заключается в облегчении работы финансовых органов. Учет подлежащих обложению зарплат рабочих никогда не представлял административную проблему, пролемой была их массовость» [2, с. 110]. Таким образом, налогообложение на законодательном уровне отразило произошедшие в тот момент социальные изменения в германском обществе, с конца XIX в. пере-

живавшем бурное промышленное развитие. Нельзя не согласиться с классиками марксизма, отмечавшими экономическое значение связи между налогами и заработной платой: «Экономическим воплощением существования государства являются налоги. Экономическим воплощением существования рабочего является заработная плата. Требуется установить, каково отношение между налогами и заработной платой [1, с. 309]. Юридическое отношение между этими категориями нашло воплощение в указанных нормах Закона о подоходном налоге. Введение налога на зарплату имело ярко выраженный политический аспект: «Пока существует налог на заработную плату, он в значительной степени является предметом политических споров. Не только его введение сопровождалось тяжелой борьбой, но и его развитие происходило под сильнейшим влиянием политической борьбы. Тому есть две причины: 1. Налог на зарплату обременяет налогоплательщика больше, чем налоги на потребление. 2. Поступления от налога на зарплату весьма ощутимы для бюджета. По мере роста заработной платы наемные работники ощущали также рост налоговой нагрузки по этому налогу. Это обстоятельство способствовало сохранению интереса политических партий к проблематике налога на заработную плату» [2]. Такой «интерес партий к проблематике налога на зарплату» стал причиной острого характера дискуссий по поводу него в Национальном законодательном собрании. «Доходы рабочих и служащих охватываются без остатка. Напротив, можно справедливым налогообложением усилить налоговое бремя /.../ тех кругов, которые находятся в более благоприятном положении с точки зрения налогообложения, за счет этого открыть дверь. В Пруссии – аналогичное положение, как в § 39, было введено в 1906 году. Тогда рабочие в их совокупности, в особенности господа из правосоциалистической партии, которые теперь в налоговом комитете поддержали это положение, без исключения выступали против него. Теперешний министр-президент Пруссии Хирш (Hirsch), который в своем «Учебнике для социал-демократического избирателя

на выборах в ландтаг» возмущался по поводу этой исключительной нормы против рабочих и назвал его обязанностью к доносительству предпринимателей, и по праву, поскольку речь шла о том, что предприниматель обязан до последнего пфеннига без остатка выдать доход рабочих, в то время как та же налоговая справедливость с другой стороны не может быть соблюдена и даже не предпринимается попытка каким-либо образом это осуществить» [3, с. 4612]. Налог на зарплату отчислялся с каждой выплаченной зарплаты, что исключало возможность пользоваться законодательно установленными налоговыми льготами, которые рассчитывались в конце налогового периода: «В § 44–50 речь идет об исключительной норме против рабочих, которая предусматривает вычет налога из зарплаты рабочих. /.../ Налоговое ведомство хочет большей надежности при взимании налогов, но это будет происходить за счет рабочих, у которых отнимают возможность в большие промежутки между платежами налогов делать расходы на другие цели. В этом положении кроется несправедливое и унижительное недоверие по отношению к рабочим, которых этим напрямую обвиняют в систематическом нежелании платить налог. Поэтому мы энергично выступаем против такой нормы. Наносится прямой ущерб рабочим: налог уплачивается предварительно (10% в неделю), при этом не учитывается количество детей, не облагаемый налогом минимум, что ведет к увеличению налогового бремени. Через три месяца выяснится, что в виде налога было заплачено на  $\frac{1}{2}$  больше. Вы превращаете работодателя в налогового эскуатора» [4, с. 4618]. Налог на зарплату ставил наемных работников в неравное положение по сравнению с другими налогоплательщиками: «Верно, что доход в виде заработной платы рабочих и служащих учитывается до последнего пфеннига, а многомиллионные и миллиардные суммы, подлежащие налогообложению, в руках сельских хозяев (Landwirte) и самостоятельных промысловиков уводятся от налогов. Но этот факт не имеет ничего общего с § 44. Учет трудового дохода рабочих и служащих до последнего пфеннига происхо-

дит в любом случае, независимо от того, включается или нет часть доходов на цели налогов. В любом случае происходит начисление налога на зарплату рабочего, служащего и чиновника на списочной основе, независимо от того, удерживается ли налог налоговым агентом с зарплаты и жалованья или налогоплательщик сам платит его поквартально» [5, с. 4549]. Сторонники удержания налога из заработной платы приводили свои доводы, имевшие мало общего с принципом справедливости налогообложения, приоритет отдавался удобству его администрирования. «Важная новация в Законе о подоходном налоге – предложенное в § 44 удержание налога с заработной платы рабочих и служащих. Это положение назвали исключительной нормой против рабочих. Это совершенно неверное определение и неверное толкование. Такое положение приведет к значительному облегчению работы налоговых органов, которое следует очень приветствовать в свете тех больших задач, которые стоят перед ними.

Кроме того, оно приведет к облегчению уплаты налога: регулярные скромные отчисления из зарплаты более терпимы, чем уплата большой суммы сразу в пределах более длительного срока. Этот способ имеет преимущество своевременного и регулярного поступления налогов. Против этой новации выдвигается также аргумент, что трудовой доход рабочего до последнего пфеннига будет обложен налогом, и напротив, доходы сельского хозяина невозможно точно проконтролировать, и в результате большие суммы уходят из-под налогообложения. Это в принципе верно» [6, с. 4547].

Главная особенность налога на зарплату как разновидности подоходного налогообложения – его массовость, предопределила доминирующую цель его введения – упрощение налогообложения, удобство его администрирования. Способы такого упрощения, в свою очередь, в ряде случаев нарушали имущественные интересы налогоплательщиков. «Очень немногие из предлагавшихся решений по реформированию налоговой системы перешло в налоговую реформу М. Эрцбергера. В центре

этой реформы стояли не рост производительности народного хозяйства, не простота взимания налогов – новое здание налоговой системы снова должно было строиться на налогообложении в соответствии с принципом эффективности (производительности). Эта реформа вместе с военным налоговым законодательством восприняла такие противоречивые тенденции, как налог на уголь, налог с оборота, а кроме того, ее основа – подоходный налог, должен взиматься в соответствии с принципом производительности.

Однако в одном существенном пункте в рамках *подоходного налогообложения* именно принцип производительности был нарушен в пользу простоты взимания налога – в *налоге на заработную плату*. Без учета размера дохода (заработной платы), без учета иных обстоятельств, влияющих на производительность налогоплательщика, таких, как, например, семейное положение, при каждом вычете налога из зарплаты должны удерживаться 10%. Однако такой вычет налога из заработной платы не являлся окончательной уплатой подоходного налога, который был задуман лишь как авансовый налоговый платеж к подоходному налогу, начисляемому после окончания года у наемных работников так же, как и у других налогоплательщиков. Такой авансовый платеж откладывал также учет эффективности налогоплательщика, что можно считать частичным отказом от ее учета вообще. Таким образом, в результате десятипроцентного вычета из зарплаты очень многие наемные работники сначала должны были заплатить более высокий налог, чем это выяснялось после последующего начисления подоходного налога, поскольку все налогоплательщики имеют право на освобождение от подоходного налога определенного прожиточного минимума и на иные льготы» [2, с. 1, 2]. Неравные, несправедливое условия взимания налога на зарплату наемных работников, по сравнению с другими категориями налогоплательщиков, нарушали провозглашенный ст. 134 Веймарской конституции принцип равенства всех субъектов налогообложения (RGBl.S. 1383). Звучал лишь осторожный призыв: «Необходимо с осторо-

жностью подходить к налогу на заработную плату – такая точность, которая достигается при начислении этого налога, невозможна при других видах доходов, поэтому нужно с осторожностью подходить к его повышению» [2, с. 112, 113].

Однако в большей степени, чем принципы справедливости и равенства налогообложения, разработчиков и правоведов интересовала проблема целесообразности и рентабельности налога. «Здесь нет места ошибочному представлению о том, что налогообложение в соответствии с принципом производительности является социально-политической роскошью, которая должна уступить место экономическим соображениям. Налогообложение в соответствии с принципом производительности само по себе является экономическим принципом, принципом экономики в налогообложении на длительное время» [2, с. 64]. Поэтому вопросы увеличения прожиточного минимума и введения налоговой прогрессии были увязаны с производительностью: «Несмотря на то, что *до сих пор по принципу производительности* не было дано удовлетворительного толкования, с давних пор существует единство мнений о практических выводах, которые вытекают из этого принципа налогообложения:

1. Учет размера дохода. При малых доходах, которых достаточно лишь для удовлетворения самых необходимых повседневных потребностей, принцип производительности не присутствует. Из этого следует необходимость установления свободного от налогов прожиточного минимума. Выше этого прожиточного минимума производительность растет не в той же, а в большей степени, чем доходы. Из этого следует необходимость установить налоговую прогрессию.

2. Учет использования доходов. Производительность зависит от количества лиц, на которые должны делиться его доходы и имущество. То есть налогообложение должно учитывать семейное положение. На производительность влияют также такие обстоятельства, как болезни, задолженности, несчастные случаи, которые также необходимо учитывать при исчислении налога, и принцип производительности



является лишь номинальным выражением этих требований» [2, с. 48]. Такая оценка, по сути, сходна с марксистской: «Средний уровень заработной платы неизбежно сводится конкуренцией к минимуму, т.е. к такой заработной плате, которая позволяет рабочим с грехом пополам поддерживать свое существование и существование своего рода. Налоги составляют часть этого минимума, ибо политическое призвание рабочих состоит именно в том, чтобы платить налоги. Если бы все налоги, падающие на рабочий класс, были радикальным образом упразднены, то необходимым следствием этого явилось бы сокращение заработной платы на всю сумму налогов, входящих ныне в эту плату. Благодаря этому либо в такой же мере увеличилась прибыль работодателя, либо произошла бы перемена в форме взимания налогов. Вместо того, чтобы, выдавая заработную плату, включать в нее также налоги, которые должен платить рабочий, капиталист платил бы теперь эти налоги не обходным путем, а непосредственно государству» [1, с. 309].

Сравнение вводимого налогообложения с британским было также не в пользу немецкого как с точки зрения рациональности системы налогов, так и с точки зрения его социальной справедливости: «Налоговая политика Германии в военное и послевоенное время как в части обременения имущества, так и налогообложения широких народных масс пошла совсем по иному пути, чем в Англии. В Англии самые малые доходы остались по-прежнему свободными от налогообложения, повысился лишь налог на алкогольные напитки. В Германии решение искали во введении новых налогов – прежде всего налога с оборота и налога на заработную плату, которые получили невероятное правовое и техническое развитие. Подводя итоги, можно констатировать, что Англия гораздо более простыми средствами добилась примерно тех же результатов, что и Германия. Помимо всей спорности обоих этих налогов с политической точки зрения, напрашивается также научное исследование на тему, идем ли мы с нашим массовым налогообложением по правильному пути? Не следует ли нам пе-

рестроить нашу налоговую систему, отменив эти два новых введенных в Германии налога и повысив по примеру Англии налог на алкоголь?» [2, с. 6]. Уже к моменту своего введения, в 20-е годы, в подоходном налоге просматривалась коллизия между устаревшим, индивидуалистическим подходом к налогообложению времен раннего либерализма и более актуальным для развитого индустриального общества коллективистским подходом: «Однако остается вопрос, сможет ли подоходное налогообложение как внутреннее системное изменение следовать структурным изменениям в экономике. Если старое индивидуалистическое понятие дохода и дальше будет находиться в центре подоходного налогообложения, то на успех можно рассчитывать, только если удастся поднять уровень налоговой морали, лучше и дружелюбнее обустроить отношения между государством и частной экономикой. Для этого требуется, чтобы у налоговой администрации появилось больше властных полномочий по отношению к налогоплательщику.

Конечно, налоговая мораль может повыситься, только если администрация будет применять законы в отношении налогоплательщиков безупречно и в правовых рамках, но стремление администрации превысить свои полномочия на самом деле проистекает из ощущения беспомощности. Усердный служащий, чьих полномочий недостаточно, чтобы более или менее полностью охватить доходы крупных налогоплательщиков, попытается хотя бы из мелких налогоплательщиков выбить как можно больше. Поэтому если дать налоговой администрации расширенные властные полномочия, то их применение станет само собой более свободным, открытым и честным. ИПНП достигло в этом направлении благоприятного эффекта. Но если не надеяться на повышение налоговой морали, то остается только одно средство – вместо личной налоговой декларации, взять за основу начисления налога объективное установление составных частей дохода и за счет этого осуществлять начисление налогов по источникам поступления, обособленно по отрас-

лям экономики и предприятиям (бетрибсгресен). Тогда налог на заработную плату был бы началом распада подоходного налога на ряд налогов на отдельные виды доходов» [2, с. 111].

Указанные недостатки конструкции налога на зарплату не поколебали позиции законодателя: «За восемь лет своего существования налог на заработную плату был подвержен воздействию различных чрезвычайных обстоятельств. Но принципиально он может быть признан правильным, и все нападки на него работодателей должны быть отмечены. Приспособление к принципу производительности как экономической трактовке налоговой основы и содействие работодателя как плательщика налога обеспечивают немецкому налогу на заработную плату особое место в налоговой истории и налоговой догматике /.../. Можно сказать, что немецкая налоговая техника в налоге на заработную плату находится на правильном пути. Этот путь по большей части пройден, основная работа по законодательству уже проделана, как и с другими налогами.

Необходимо доработать и улучшить лишь технические детали администрирования. Границы этой технической доработки – это и границы налоговой политики. Введение налога на зарплату было удачным шагом, его дальнейшее регулирование не всегда выявляло такое же ясное представление (неудачная попытка введения прогрессии, уменьшение налога в зависимости от семейного положения, неудачный опыт снижения налога). /.../ Деперсонализация предприятий, проникновение корпоративных форм также в средние слои доходов во все возрастающей степени ведет к улечувиванию персональных доходов. Сюда добавляется также старая, постоянно проявляющаяся неспособность определять размер сельскохозяйственных доходов. Власти пытаются бороться с этим с помощью совершенствования техники начисления налогов» [2, с. 109, 110]. Налог на заработную плату занял прочное место в системе подоходного налогообложения Германии, а его развитие шло в основном по пути изменения количественных показателей: «Когда в 1925 году при об-

суждении Закона о подоходном налоге выдвигались требования о повышении свободного от налога уровня заработной платы, этому активно споровитивлялось не только правительство, аргументируя выпадающими бюджетными поступлениями. Социал-демократическая оппозиция также не оперировала понятием «прожиточный минимум», а было нацелено лишь на оппонирование правительству по поводу оценки выпадающих доходов. За последние годы многократно повышался не облагаемый налогом уровень заработной платы» [2, с. 54, 59].

#### Список литературы:

- [1] *Маркс К.* Морализирующая критика и критицирующая мораль // К. Маркс, Ф. Энгельс. Сочинения. Издание второе. Том 4. М., 1955.
- [2] *Rinner E.* Die Lohnsteuer. Theorie und Technik beim Steuerabzug vom Arbeitslohn. Berlin – Heidelberg, 1929.
- [3] Stenographische Berichteder Deutschen Nationalversammlung. 1. Wahlperiode. 2. Beratungdes Reichsein kommensteuergesetzes. 142. Sitzung. 27.02.1920. Abg. Eichhorn // URL <http://www.reichstagsprotokolle.deblatt2>
- [4] Stenographische Berichteder Deutschen Nationalversammlung. 1. Wahlperiode. 142. Sitzung, 27. Februar 1920. 2. Beratungdes Reichseinkommensteuergesetzes. Abg. Eichhorn. Berlin. // URL <http://www.reichstagsprotokolle.deblatt2>.
- [5] Stenographische Berichteder Deutschen Nationalversammlung. 1. Wahlperiode. 2. Beratungdes Reichseinkommensteuergesetzes. Abg. Eichhorn. 143. Sitzung. 28. Februar 1920. Berlin // URL <http://www.reichstagsprotokolle.deblatt2>.
- [6] Stenographische Berichte der Deutschen Nationalversammlung. 1. Wahlperiode. 143. Sitzung, 28. Februar 1920. 2. Beratung des Reichseinkommensteuergesetzes. Berlin // URL <http://www.reichstagsprotokolle.deblatt2>.

#### Spisok literatury:

- [1] *Marks K.* Moraliziruyushhaya kritika i kritiziruyushhaya moral' // К. Marks, F. E'ngel's. Sochineniya. Izdanie vtoroe. Tom 4. М., 1955.
- [2] *Rinner E.* Die Lohnsteuer. Theorie und Technik beim Steuerabzug vom Arbeitslohn. Berlin – Heidelberg, 1929.

[3] Stenographische Berichteder Deutschen Nationalversammlung. 1. Wahlperiode. 2. Beratungdes Reichsein kommensteuergesetzes. 142. Sitzung. 27.02.1920. Abg. Eichhorn // URL <http://www.reichstagsprotokolle.deblatt2>

[4] Stenographische Berichteder Deutschen Nationalversammlung. 1. Wahlperiode. 142. Sitzung, 27. Februar 1920. 2. Beratungdes Reichseinkommensteuergesetzes. Abg. Eichhorn. Berlin. // URL <http://www.reichstagsprotokolle.deblatt2>.

[5] Stenographische Berichteder Deutschen Nationalversammlung. 1. Wahlperiode. 2. Beratungdes Reichseinkommensteuergesetzes. Abg. Eichhorn. 143. Sitzung. 28. Februar 1920. Berlin // URL <http://www.reichstagsprotokolle.deblatt2>.

[6] Stenographische Berichte der Deutschen Nationalversammlung. 1. Wahlperiode. 143. Sitzung, 28. Februar 1920. 2. Beratung des Reichseinkommensteuergesetzes. Berlin // URL <http://www.reichstagsprotokolle.deblatt2>.



**Объединенная электронная редакция**

**ЮРКОМПАНИ**

**[www.publish.law-books.ru](http://www.publish.law-books.ru)**

### **НАУЧНО-ИЗДАТЕЛЬСКАЯ ГРУППА «ЮРКОМПАНИ»**

*специализируется на выпуске профессиональной юридической литературы и издании научных рецензируемых журналов, [www.law-books.ru](http://www.law-books.ru)*

Объединенная электронная редакция «ЮРКОМПАНИ» предлагает помощь в коммерческом издании ваших книг (монографий, учебников, учебных пособий, УМК) в самые сжатые сроки (2-3 недели).

Возможно присвоение грифов:

- ✓ 1) Рекомендовано Учебно-методическим центром «Профессиональный учебник» (с указанием названия грифа на обложке книги и выдачей Сертификата),
- ✓ 2) Рекомендовано Научно-исследовательским институтом образования и науки (с указанием названия грифа на обложке и выдачей Сертификата),
- ✓ 3) Рекомендовано Научно-исследовательским институтом проблем образования и права (с указанием названия грифа на обложке книги и выдачей Сертификата).