

Министерство образования и науки РФ
федеральное государственное автономное образовательное
учреждение высшего образования
Санкт-Петербургский политехнический университет Петра
Великого
Гуманитарный институт

Кафедра Международные отношения

Работа допущена к защите
Заведующий кафедрой МО
С.Н. Погодин
«__» _____ 2017

ВЫПУСКНАЯ
КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА БАКАЛАВРА

НАЛОГООБЛАЖЕНИЕ ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ ВЕДУЩИХ
ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННУЮ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ В ГЕРМАНИИ.
по направлению 41.03.01– «Зарубежное регионоведение»

Выполнил
Студент гр. 43807/5

Д.Р. Гасанов

Руководитель
к.ф.н., доцент

Е.Н. Демидова

Санкт-Петербург
2017

РЕФЕРАТ

НАЛОГООБЛАЖЕНИЕ ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ ВЕДУЩИХ ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННУЮ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ В ГЕРМАНИИ.

Данная работа посвящена изучению системы налогообложения юридических лиц в Германии. Дана полная характеристика налогообложения, включая историю развития и реформы в данной области. В работе рассмотрены основные черты системы налогообложения в Германии, виды налогов для юридических лиц. Было исследовано понятие юридического лица, его виды и правоспособность.

Содержание

Введение	4
Глава 1. Развитие налогообложения в Германии	6
1.1. Функционирование контролирующих налоговых органов Германии	6
1.2. Налоговые реформы Германии	11
Глава 2. Юридические лица как субъекты налогообложения в Германии	20
2.1. Понятие юридического лица в Германии.....	20
2.2. Порядок образования юридических лиц	25
2.3. Правоспособность юридических лиц	27
2.4. Виды юридических лиц в Германии	30
Глава 3. Налогообложения юридических лиц в Германии	45
3.1. Виды налогов	45
3.2. Налогообложение корпораций	59
3.3. Косвенные налоги	76
3.4. Опыт Германии для России	
83	
Заключение	87

Введение

Актуальность выбранной темы в условиях глобализации мировой экономики выходит на первый план. В настоящее время идет жесткая налоговая конкуренция за привлечение иностранных инвестиций, поэтому изучение налоговых систем зарубежных стран представляет особую важность в изучении экономики. Развитая налоговая система в стране подразумевает большие возможности воздействия на уровень предпринимательской среды и структуру хозяйственной деятельности. Проблема правоприменения налоговых органов является одной из самых сложных проблем в экономике различных стран в целом.

Объектом исследования является финансово-хозяйственная и предпринимательская деятельность на территории Германии.

Предметом исследования является налогообложение юридических лиц, ведущих финансово-хозяйственную и предпринимательскую деятельность в Германии.

Цель работы – выявление характерных черт системы налогообложения юридических лиц, ведущих финансово-хозяйственную и предпринимательскую деятельность в Германии.

Задачи работы:

- изучить историю создания и принципы формирования системы налогообложения Германии
- описать структуру системы налогообложения Германии
- исследовать систему работы налоговых органов
- описать виды юридических лиц, занимающихся финансово-хозяйственной и предпринимательской деятельностью в Германии
- изучить виды налогов

- рассмотреть налогообложения юридических лиц, ведущих финансово-хозяйственную и предпринимательскую деятельность.

- рассмотреть возможность применения опыта Германии в России

В работе применяются методы системного подхода к изучению проблемы налогообложения, исторический метод, анализ нормативно-правовой документации, изучение и обобщение зарубежной практики.

Для анализа используются актуальные источники, такие как статистическая информация финансовых учреждений Германии с периода 1990 по 2016 годы, научные статьи отечественных и зарубежных авторов о специфике и проблемах налогообложения Германии и других стран Европейского союза, а также электронные ресурсы налоговых органов, которые проводят финансовую и налоговую политику, приводятся конкретные нормативно-правовые акты, которые регулируют взаимоотношение юридических лиц и налоговых органов Германии.

Данная дипломная работа состоит из трех глав, введения и заключения. В каждой главе рассмотрена специфика налогообложения в Германии. В первой главе, непосредственно в первой ее части рассмотрено создание и специфика работы контролирующих налоговых органов Германии, приведена их история возникновения. Во второй части данной главы рассмотрены налоговые реформы Германии, описана их структура и итоги их проведения для экономики страны. Во второй главе рассматривается понятие, порядок образования, правоспособность и виды юридических лиц. Третья глава посвящена, непосредственно налогообложению юридических лиц, а также как опыт Германии, в этой области, можно использовать для России.

Глава 1. Развитие налогообложения в Германии

1.1. Функционирование контролирующих налоговых органов Германии

За период становления налоговой системы в Германии создание и функционирование налоговых органов претерпевало ряд изменений, что в настоящее время вылилось в следующие особенности.

На данный момент времени в Германии не существует специального налогового ведомства. Вместо налогового ведомства существуют налоговые инспекции, которые входят в финансовую систему государства, структура которой носит довольно уникальный характер. Данная система обусловлена тем, что государство исторически построено на федеративных принципах, соответственно можно сказать о свойственной Германии системе управления с относительной самостоятельностью входящих в нее земель. В Германии на федеральном уровне существует Федеральное министерство финансов, на уровне земель - земельные министерства финансов. На всей территории Германии, в каждой земле существует главное финансовое управление, или как оно еще называется Верховная финансовая дирекция, которая находится в подчинении как у федерального, так и у земельного министерства финансов, так как она является и федеральным, и земельным органом. Верховной финансовой дирекции, в свою очередь, подчинены таможенные органы и налоговые инспекции.

Также существуют иные узконаправленные подразделения Федерального министерства финансов: управление пошлин и акцизов, управление имущества и налогов со сделок, взаимоотношений между Федерацией и землями по вопросам финансов. В их обязанности входит управление и администрирование земельных налогов, но никаких полномочий по влиянию на руководство той или иной земли они не имеют.

Также в каждой земле есть свое земельное Министерство финансов, в котором существует налоговый отдел с классификацией и подразделением по отдельным видам налогов.

В Верховной финансовой дирекции, являющейся по существу посредническим органом, также есть отдел пошлин и налогов на предметы потребления, относящийся к федеральной части дирекции, и отдел налогов на имущество, относящийся к земельной части.¹ Наряду с федеральными и земельными государственными чиновниками в Германии имеются консультанты по налогам. Это не работники Министерства финансов, но последнее выдает им лицензию на право деятельности. Они дают платные консультации.

В налоговых инспекциях трудятся от 100 до 300 человек. Инспекцию возглавляет начальник, как правило, юрист. Юристы возглавляют и отделы, которые, в свою очередь, разделены на подотделы: правовой, по налогу с зарплаты, по автотранспорту, по налогу с оборота предприятий, по налогу с приобретения земельных участков. Имеется оценочный отдел — по оценке имущества, земельных участков, сельскохозяйственных предприятий и угодий, что необходимо при расчете налога с наследства. Кроме того, есть подотделы рассрочки платежей, регистрации НДС, проверки предприятий (крупные предприятия проверяются специальным отделом Верховной финансовой дирекции), автоматизации процессов работы. В налоговой инспекции есть финансовая касса со штатом конфискаторов.

В больших инспекциях существуют отделы налога с юридических лиц, следственные и розыскные отделы (заметим, что в Германии нет специальной налоговой полиции и в случае сопротивления привлекается обычная). В одной из инспекций города Киля действует единственный на всю землю Шлезвиг-Гольштейн отдел наследства и подарков. Земли в Германии делятся на общины, и везде в них имеется налоговый отдел.

¹Shuvalova E.B. Tax systems of foreign countries: training practical handbook – М: Изд, Center EAOI, 2010

Органы финансового сыска Германии работают в тесном взаимодействии с уголовной полицией и прокуратурой. Они могут проводить расследование как по запросам последних, так и по собственной инициативе. Сотрудники финансового сыска принимают также участие в следственных мероприятиях по уголовным делам, если они касаются наряду с другими обстоятельствами правонарушений в сфере налогообложения.

Всеобъемлющий финансовый контроль за денежными операциями населения со стороны налоговых служб, а через них и со стороны правоохранительных органов и спецслужб в странах с развитой рыночной экономикой стал возможен на основе бурного развития систем безналичных расчетов с широким использованием компьютерных систем. Наделение налоговых служб этих стран правами и функциями правоохранительных органов, в частности, создание в их рамках подразделений финансового сыска, которые используют специфические методы работ, характерные для спецслужб, позволило существенно повысить эффективность финансового контроля в области налогообложения. Наряду с этим тесное взаимодействие налоговых служб с правоохранительными органами, прежде всего в части обмена информацией, способствовало заметной активизации борьбы с определенными видами преступлений.

Специальным органом Министерства финансов Германии, в компетенцию которой входят вопросы практической реализации налоговой политики страны, является налоговая полиция — «штойфа» («steufa»).

Налоговая проверенная полиция начала функционировать в 1922 году. В настоящее время не существует единой организации налогового сыска. Земли Германии, каждая в соответствии со своим законодательством, создали собственные структуры².

² Болтременюк В. “Германия: “Штойфа” выходит из тени”, //Налоговая полиция, М, № 5, 2007 г.

В большинстве земель «ШТОЙФА» является составной частью министерства финансов. Исключение составляют город Бремен и земля Северный Рейн-Вестфалия, где налоговый розыск входит в Главную финансовую дирекцию. Налоговый розыск наделен такими же правами, что и криминальная полиция: сотрудники «ШТОЙФЫ» имеют право на проведение обысков, личный осмотр, на доступ к любым интересующим их документам и, при необходимости на безусловное их изъятие в интересах проводимого расследования, на задержание подозреваемых лиц. Правда, сотрудники налогового розыска не имеют права носить оружие.

Оперативно-розыскные подразделения и следственный аппарат «ШТОЙФЫ» занимаются расследованием правонарушений, связанных с сокрытием доходов и уклонением от уплаты налогов, а также под прокурорским надзором осуществляют специальные оперативные мероприятия по выявлению, предупреждению и пресечению различных видов преступлений в экономической сфере.

Необходимо отметить, что Уголовный кодекс Германии содержит лишь три параграфа, предусматривающих ответственность за правонарушения в сфере налогообложения:

1. § 353 предусматривает ответственность за незаконное взимание непредусмотренных сборов и уменьшение платежа.
2. § 355 УК Германии устанавливает ответственность за нарушение налоговой тайны в виде лишения свободы на срок до двух лет или денежного штрафа.
3. § 283b предусматривает ответственность за нарушение обязанности ведения бухгалтерских книг в виде лишения свободы на срок до двух лет.³

³Грачева Е.Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. - М.: Юрайт, 2009. - С. 141.

Права и обязанности сотрудников «ШТОЙФА», а также некоторые виды ответственности за совершение налоговых правонарушений и преступлений устанавливает Налоговый кодекс Германии.

В соответствии со статьёй 208 Налогового кодекса руководство «ШТОЙФЫ» имеет право назначать специальное расследование по любому факту нарушения налогового законодательства. При этом налоговая полиция наделена исключительным правом изъятия документов и получения необходимых ей сведений практически из всех государственных и частных учреждений страны, за исключением некоторых специальных служб. «ШТОЙФА» имеет право контроля за деятельностью всех кредитно-финансовых институтов, что в ряде других стран рассматривается как нарушение банковской тайны.

Немецкие эксперты отмечают, что действующие статьи налогового и уголовного законодательств, а также традиционные криминалистические методы часто не являются эффективными в отношении юридически подготовленных профессионалов налоговой преступности, давно уже выработавших приемы и способы противодействия обычным мерам налоговых расследований.

1.2. Налоговые реформы Германии

Прежде чем описать процесс создания и непосредственного функционирования налоговых органов в Германии необходимо описать структуру экономики страны в целом. Германия является демократической и социальной федеральной республикой, состоящей из 16 провинций, каждая со своей конституцией, правительством и независимым судом. Главой федерального правительства является федеральный канцлер, который избирается большинством голосов нижней палаты парламента (Бундестагом).

Налоговая система Германии основана на нескольких принципах, таких как принцип множественности, что означает огромное количество налогов, насчитывающих более пятидесяти, а также принцип федеративности, что означает федеративное устройство налоговой системы Германии.

Налоговая политика Федеративной Республики Германия разрабатывалась по мере развития Германской империи и соответствовала вызовам времени. В конце XIX века компетенции взыскания налогов были прерогативой и компетенцией руководства земель, входящих в состав Германской империи. До правления Отто Фон Бисмарка налоговая политика имела характер ассиметричной федерации, империя устанавливала только пошлины и налоги на некоторые товары народного потребления. С течением времени налоговая политика Германии расширялась, появились акцизы и взносы с отдельных земель. В этот период канцлером Германии Отто Фон Бисмарком были предложены цели и задачи для реформирования налоговой политики Германии, которые включали в себя постепенный переход от прямых налогов к косвенным. В дальнейшем им планировалось полностью отменить прямые налоги в связи с тем, что уровень налоговой нагрузки был очень высок и не соответствовал возможностям населения. В связи с объединением Бисмарком германских земель было логично увеличение количества общеимперских налогов. В 1890 году был введен гербовый сбор

на ценные бумаги и векселя, в 1906 году – налог на наследство, в 1913 году – налог на имущество.

В последующие года основным событием для реформирования налоговой системы Германии стала реформа 1919 года. Данная реформа подразумевала ликвидацию суверенитета германских земель. Она была проведена успешно, и в ее результате государство получило право на взыскание налогов, а также на их составление, определение, управление и администрирование. Были введены новые налоги, такие как например налог на предметы роскоши, а также были увеличены размеры ранее введенных налогов, вводились дополнительные виды налогов, как например налог с владельцев крупного имущества.

В ходе проведения данной реформы было изменено налоговое законодательство. Подоходный налог был отменен и вместо него в каждой земле был введен единый общеимперский подоходный налог с максимальной ставкой 60%.⁴

В период после Второй Мировой войны был произведен ряд экономических реформ под руководством канцлера Германии Л.Эрхарда. Основой реформы был постепенный переход к рыночным отношениям и распределением полномочий между Федерацией в целом и землями, которые в нее входят. Был введен также принцип распределительного ведения бюджетного хозяйства и бюджетов отдельных земель в зависимости от выполнения функций и задач, которые перед ними стояли, в том числе покрытие соответствующих расходов. Кроме федерального и земельного руководства, некоторые общественно-социальные функции выполняли местные органы власти, поэтому налоговая политика проводилась таким образом, чтобы наполнять все три бюджета, а поэтому сумма от одного налога могла распределяться на несколько бюджетов.

⁴ Грачева Е.Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. - М.: Юрайт, 2009. - С. 141.

Современная налоговая система Германии имеет как вертикальную, так и горизонтальную структуру. Это связано прежде всего с тем, что более доходные земли перечисляли часть полученного от налогов дохода менее прибыльным землям для поддержания социальных обязательств в данных землях на должном уровне. При разработке своей налоговой политики Эрхард пришел к выводу, что постепенное уменьшение налоговой нагрузки будет более соответствовать потребностям государства и будет наиболее справедливым по отношению к населению страны. В то же время он отдавал себе отчет в том, что уменьшение налоговой нагрузки возможно только при соблюдении двух составляющих - стабилизации государственных расходов, как на федеральном, так и на местном уровнях, и повышении производительности труда в целом по стране.

В 1990 году в систему налогообложения Германии были внесены существенные изменения. В 1993 году были внесены соответствующие законы “О введении федеральной программы консолидации” и “О гарантировании местонахождения предпринимателей”, цель которых была стабилизировать налоговый климат в государстве и создать предпосылки для благоприятной налоговой среды в стране. Самое главное нововведение, которое позволило структурировать налоговые поступления – это введение трех уровней бюджетов, в которые поступали финансовые ресурсы, полученные от уплаты налогов населением.

Первый уровень – государственный бюджет, который аккумулировал в себя более 40% подоходного налога с граждан, 50% налога с корпораций, более 20% налога на ведение предпринимательской деятельности, а также небольшая часть налога с оборота, которая менялась с течением времени.

Второй уровень – земельные бюджеты, в которые направлялись около 40% налога с физических лиц, около 50% налога с корпораций, налог с оборота и налог на ведение предпринимательской деятельности.

Третий уровень – бюджеты органов местного самоуправления, или местные бюджеты. В него входит незначительный, около 10% подоходного налога с физических лиц, 50% налога на ведение предпринимательской деятельности и части налога с оборота.

Ключевым для рассмотрения проблематики налогового регулирования и налоговых реформ в Германии в целом является период с 1998 по 2004 год, когда федеральным канцлером Германии был Герхард Шредер. После победы правящей партии на выборах главной задачей правительства стало реформирование налоговой системы и приведение ее в надлежащий уровень. В течение двух последующих лет с 1998 по 2000 правительством были предприняты усилия для того, чтобы определить порядок становления новых налоговых реформ. Основным стимулом для реформирования налоговой системы Германии являлись исторически сложенные высокие налоги, как для юридических, так и для физических лиц. Уже в конце 1990-х годов политическая конъюнктура была направлена на реформирование налоговой системы. Критика налоговой системы достигла крайних пределов, так как был установлен общий налог на богатство в 1997 году, а доля корпоративных налогов постепенно уменьшалась с 1997 года. В течение этого периода времени налог на трудовой доход (подоходный налог) и взносы в фонд социального страхования для населения были невероятно большими. Третьим сложным моментом в налоговой системе Германии было наличие большого количества пособий и льгот для населения.

Таблица 1. Налоговые поступления и социальные взносы в процентах к ВВП Германии, США, ЕС и ОЭСР, 1998 год.

	Германия	США	ЕС	ОЭСР
Итоговые поступления	37.0	28.8	41.1	36.9
Социальные взносы	15.0	6.8	11.4	9.6
Налоговые поступления без социальных взносов	22.0	22.0	29.7	27.3
Подходный налог	9.3	11.7	10.8	10.1
Налог на корпоративный доход	1.6	2.6	3.5	3.3
Налог на прибыль	0.9	3.1	1.9	1.9
Налог на товары и услуги	10.1	4.6	12.2	11.4

Источник: OECD, Revenue Statistics 1965-2000 (Paris: OECD, 2001)

Поэтому, высокие доходы государства от налогов в таблице 1, взимаемые с узкой налоговой базы необходимо было менять и снижать налоговую ставку для этих видов налогов и одновременно увеличивать налоговую базу другими видами налогов. Такого вида реформа упростила налоговую систему, сделала ее более прозрачной, и поэтому более соответствовала общей экономической ситуации в стране. Также данная реформа подразумевала перераспределительные цели.

Существуют пять специальных характеристик институциональной структуры экономики Германии, которые необходимы для понимания

налоговых реформ и их последствий. Во-первых, это федеральная структура управления страной. Каждая федеральная система нуждается в иерархической инфраструктуре для успешного распределения полномочий. Германия необычна тем, что большинство налогов собирается на земельном уровне, но в то же время земли не могут устанавливать свои налоговые ставки. Поэтому структура управления не соответствует структуре сбора налогов.

Во-вторых, немецкая налоговая система характеризуется высокой степенью разделения доходов между различными уровнями власти. Например, по подоходному налогу 42.5 процента дохода государства идет в федеральный бюджет, а лишь 15% поступает в бюджет местного самоуправления. В то же время, после этого налоги распределяются из более богатой земли в более бедную. В ходе реализации данных налоговых реформ самые бедные земли получили налоговые поступления в больших размерах. Таким образом, за исключением местного торгового налога и местного налога на землю, в Германии существует огромная налоговая конкуренция. Высокий уровень распределения и перераспределения доходов государства от налогов означает, что практически невозможно осуществить такое налоговое реформирование, чтобы влиять только на один государственный уровень.

В-третьих, Конституционный Суд Германии, в отличие, например, от Конституционного Суда Российской Федерации, занимает важную роль и имеет большое влияние на налоговую политику. Многие изменения в налоговой политике Германии в 1998-2005 годах стали возможными, так как решение Конституционного Суда признало многие аспекты германского налогового законодательства неконституционными.

В-четвертых, Германии до сих пор приходится преодолевать финансовые проблемы унификации. Огромные переводы с запада на восток - в среднем более чем на 3 процента от ВВП Германии, были необходимы для

финансирования перехода к рыночной экономике. После бума унификации в 1990-х годах, с темпами роста более чем на 5 процентов полученного в основном от финансирования дефицита государственных расходов, денежно-кредитная политика Центрального банка Германии спровоцировала рецессию, что в свою очередь способствовало сдерживанию инфляции. После того, экономика не оправилась от кризиса и выросла в среднем лишь на 1,2 процента с 1991 по 1997 годы, на фоне роста уровня безработицы с 5,4 процента до 9,5 процента в тот же период времени.

Таблица 2. Рост ВВП и безработицы в Германии, 1992-1998

	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998
Рост ВВП (%)	2 . 2	-1 . 1	2 . 4	1 . 7	0 . 8	1 . 4	2 . 0
Рост безработицы	6 . 4	7 . 6	8 . 1	7 . 9	8 . 5	9 . 4	8 . 9

Источник: OECD, OECD Economic outlook no.72, Paris, OECD, 2002

В-пятых, Налогово-бюджетная политика Германии ограничивается действиями Маастрихтского договора, а также экономическими нормами экономического и валютного Европейского союза. Маастрихтские соглашения, подписанные в 1992 году, предусматривают ограничение дефицита государственного бюджета стран-участниц до 3% от ВВП. Соответствие экономики страны нормам Маастрихтских соглашений проверяется Европейской комиссией, и какое-либо серьезное несоответствие может быть наказано штрафом. Данные ограничения накладывают определенные сложности для проведения полномасштабных налоговых реформ.

Реформы 1999-2001 годов были направлены на реформирование многих видов налогов, таких как корпоративный подоходный налог и налогообложение бизнеса. Основные реформы были осуществлены в 2001 году, что привело к значительно более низким ставкам и полному переходу на систему корпоративного налогообложения бизнеса. До реформы, нераспределенная и распределенная прибыль облагались налогом по разным ставкам: нераспределенная прибыль облагалась налогом в 40%, а дивиденды облагались по ставке налога на акционерный капитал. После реформы, налоговые ставки являются едиными и составляют 25 процентов. Дивиденды облагаются налогом на доходы, но, чтобы избежать полного двойного налогообложения, облагаются налогом только половина дивидендов. Большинство немецких компаний не являются корпоративными, и ими платятся налоги с доходов их владельцев. Таким образом, снижение ставки корпоративного налога не может помочь некорпоративным компаниям, но было ясно, что столь же резкое снижение ставки подоходного налога не было устойчивым. Один альтернативный вариант - налог на прибыль по более низкой ставке - был запрещен Конституционным Судом. Поэтому, помимо снижения налоговой ставки, благодаря реформе подоходного налога на доходы некорпоративных компаний взимается единым образом со всех налоговых обязательств, тем самым еще больше снижается налоговое бремя. Прогнозируемые валовые налоговые льготы для компаний от этих реформ составили 36 млрд евро, но не было существенного расширения налоговой базы (в основном снижение амортизационных отчислений). В то же время, прогнозируемый годовой объем налоговых льгот составил более 14 млрд евро. Однако, необходимо отметить во многом неожиданный результат реформы, а именно резкое сокращение доходов от налога на прибыль: в то время как корпоративный налог, используемый для подготовки годовой выручки равной более 20 млрд евро до реформы (23,6 млрд. в 2000 году), привел к негативной выручке -0.5 млрд. евро в 2001 году. Данные показатели были похожи и в 2002 году. Хотя уменьшение объема выручки может

частично быть объяснено за счет низких темпов роста экономики с 2001 года, значительная часть (от трети до половины) потерь связана с проблемой в самой налоговой реформе: в течение пятнадцатилетнего срока переходного периода к новой системе, корпорации могут распределить нераспределенную прибыль прошлых лет и получают разницу между старой (высокой) налоговой ставкой и новой от налоговых органов. Корпорации надеялись, что в будущем этот эффект будет уменьшаться. Влияние на общий объем выручки компаний немного уменьшается, так как распределяемая прибыль облагается налогом на доходы, но новый эффект дохода по-прежнему отрицательный. Данный эффект говорит о том, что нераспределенная прибыль в Германии с точки зрения корпораций не должна облагаться налогом, поэтому для корпораций уплата налога является крайне нежелательной.

В настоящее время субъектами налога на прибыль в Германии являются налогоплательщики неограниченной (налогообложение доходов по всему миру) и ограниченной (с доходов от источников в Германии) налоговой обязанностью по уплате налога. Иностранные компании, не имеющие постоянного представительства в Германии, а также резиденты, являющиеся некоммерческими организациями и государственными учреждениями, несут ограниченные обязательства по налогу на доходы.

Налоговым резидентом Германии считается организация, имеющая на территории Германии зарегистрированный офис или место эффективного управления. До 2008 года все компании, зарегистрированные в Германии, признавались резидентами, однако с 1 ноября 2008 г. такие компании могут определять резидентства по месту нахождения центра управления, оставаясь зарегистрированными в Германии.

Глава 2. Юридические лица как субъекты налогообложения в Германии

2.1. Понятие юридического лица в Германии

В качестве субъектов гражданского права в имущественном обороте выступают как физические, так и лица юридические.

Юридические лица в зарубежном праве означают, прежде всего, различного рода предпринимательские объединения, играющие решающую роль в экономике любого государства. Институт юридического лица относится к центральным институтам гражданского права зарубежных государств

Юридическое лицо в Германии рассматривается как носитель присущих только ему имущественных прав и обязанностей, выступающий от своего имени и существующий независимо от лиц, входящих в его состав.

В Германии существует несколько особых признаков юридического лица, среди них особое значение имеет имущественная обособленность. Имущество юридического лица обособлено от имущества членов и не зависит от их судьбы.

Наличие собственного имущества является своего рода предпосылкой самостоятельной имущественной ответственности юридического лица по договорам, которые оно заключает с тем или иным партнером. Наиболее распространенными являются такие юридические лица, которые по своим обязательствам несут не только самостоятельную, но и исключительную имущественную ответственность. Можно сказать, что именно в них наиболее отчетливо и полный образом проявляется сущность и направленность института юридического лица. Не случайно в Германии на ведущем месте среди юридических лиц находятся акционерные общества и общества с ограниченной ответственностью. Здесь нужно иметь в виду, что именно

исключительная имущественная ответственность акционерного общества как самостоятельного субъекта права делает возможными для различных собственников рассчитать заранее все последствия, преимущества и недостатки предпринимательского риска. Также это делает возможным привлекать к участию в акционерном обществе большого числа лиц и тем самым аккумулировать капитал. Признание независимого существования юридического лица вместе с тем имеет и негативные последствия, поскольку оно направлено на сокрытие действительной природы отношений собственности, опосредуемых юридическим лицом.

Действительный характер скрываемых за юридическим лицом отношений непосредственно проявляется в случаях, когда этого требует защита государственных интересов. Поэтому при реализации налоговой политики в отношении иностранных инвестиций на территории Германии, учитывая возможность злоупотреблений по использованию института юридического лица как формы монополизации, законодательство и судебная практика отходят от общепризнанного принципа и выявляют реальный коллектив собственников, стоящих за юридическим лицом.

Во всех европейских странах, включая Германию, легализованы разнообразные по характеру деятельности и организационной структуре виды юридических лиц, но в то же время существует большое количество отдельных особенностей, присущих различным видам юридических лиц. Данные особенности организационной структуры юридических лиц установлены законодательно.

В законодательстве Германии прежде всего различаются юридические лица публичного права и юридические лица частного права. Для отграничения юридических лиц публичного права от юридических лиц частного права используются различные критерии. Одним из таких критериев является природа акта, явившегося основанием для возникновения того или иного субъекта права. Если юридические лица публичного права

возникают на основании публично-правового акта, такого как закон, административный акт, то юридические лица частного права появляются на основании частноправового акта. К отличительным признакам юридических лиц публичного права относят также публичный характер преследуемых целей, наличие властных правомочий, особый характер членства. К юридическим лицам публичного права относятся государство, административно-территориальные единицы, государственные учреждения, торговые и промышленные палаты. В форме юридических лиц публичного права в Германии действуют некоторые отдельные государственные предприятия.

Свойство юридического лица публичного права, как правило, требует специального признания. Вопросы организации, сферы деятельности, представительства регулируются нормами публичного права.

Юридические лица публичного права юридически имеют ту же силу, что и юридические лица частного права, когда речь идет о выступлении их в качестве субъектов имущественного оборота с юридическими лицами, за действия руководства организации и ее членов, а также при потере правоспособности в случае открытия конкурса над имуществом юридического лица.

К юридическим лицам частного права относятся такие коллективные образования, создание которых действующими гражданско-правовыми актами предоставлено на усмотрение частных лиц. Частные лица создают материальную основу юридического лица, определяют цель его деятельности.

В праве Германии юридические лица частного права делятся на **союзы и учреждения**.

Союзы - объединения лиц, отличительными признаками которых являются:

а) преследование общей цели, определяемой членами объединения;

б) структура, обеспечивающая организационное единство;

в) независимость существования объединения от смены лиц, в него входящих.⁵

Союзы, в свою очередь, подразделяются на хозяйственные союзы, главная цель которых - предпринимательская деятельность в целях извлечения прибыли, и нехозяйственные союзы. К хозяйственным союзам относятся торговые товарищества, признаваемые субъектами права и регулируемые специальным законодательством. К нехозяйственным союзам относятся такие объединения лиц, которые преследуют так называемые идеальные цели: политические, научные, социальные, благотворительные и т.д. Субъектами имущественных прав и обязанностей такие объединения становятся постольку, поскольку это необходимо для достижения «идеальных» целей.

За нехозяйственными союзами в настоящее время скрываются различные объединения и ассоциации предпринимателей, представителей финансового капитала, определяющие направление экономической политики соответствующих отраслей хозяйства. Диспозитивный характер правового регулирования данного юридического лица делает возможным включать в устав условия, которые отражают специфику используемых правовых средств. Так, в уставах союзов, в форме которых действуют картели, нередко содержатся условия о штрафах, используемых в случае нарушения устава членами картеля, условия, позволяющие исключать из состава картеля без каких-либо обоснований, о недопущении возможности судебного оспаривания принимаемых союзом решений и т.д.

Учреждения - юридические лица, создаваемые на основании односторонней сделки частного лица, которое вырабатывает учредительный

⁵ Шувалова Е.Б., Климовицкий В.В. Налоговые системы зарубежных стран. Учебно-методическое пособие. М.: Издательский центр ЕАОИ, 2010

акт, определяющий как цель создания учреждения, так и выделяемое для достижения этой цели имущество.⁶

Учредитель определяет структуру учреждения, в том числе и состав правления. Кроме учредительного акта для создания учреждения в Германии необходимо разрешение компетентного органа государственной власти. По получении такого разрешения появляется юридическое лицо, к которому на правах собственности переходит поименованное в акте имущество. Имущество может быть различным по своей природе. Нередко оно представляет собой акции акционерных обществ и паевые свидетельства обществ с ограниченной ответственностью, полностью контролируемых учредителем. Такие общества, в свою очередь, являются холдинговыми компаниями, возглавляющими многоступенчатую систему участия как в стране нахождения учреждения, так и за границей.

В Швейцарии юридические лица частного права делятся на объединения лиц (корпорации) и учреждения. В свою очередь, корпорации подразделяются на хозяйственные союзы и союзы, не преследующие хозяйственных целей. В зависимости от вида союза определяется и его правовой статус. Союзы, преследующие хозяйственные цели, подчинены нормам Обязательственного закона о товариществах и кооперативных объединениях.

⁶ Шувалова Е.Б., Климовицкий В.В. Налоговые системы зарубежных стран. Учебно-методическое пособие. М.: Издательский центр ЕАОИ, 2010

2.2. Порядок образования юридических лиц

Порядок образования юридических лиц зависит от вида юридического лица. Юридические лица публичного права возникают на основании публично-правового акта. Что касается юридических лиц частного права, возникающих по инициативе частных лиц, по отношению к ним различают три порядка образования: а) разрешительный; б) явочно-нормативный; в) явочный.

При **разрешительном порядке** для образования юридического лица необходимо разрешение компетентного органа государственной власти, решающего вопрос о целесообразности создания нового субъекта права.

Явочно-нормативный порядок предполагает наличие общего нормативного акта, регулирующего порядок возникновения и деятельности определенного вида юридического лица. Выполнение предусмотренных в акте требований дает право на признание за объединением свойства юридического лица. Такое признание удостоверяется фактом регистрации объединения в качестве юридического лица.

При **явочной системе** для создания юридического лица необходимо положительно выраженное намерение действовать в качестве особого субъекта права. Наличие такого намерения обычно выводится из устава.

В Германии в разрешительном порядке образуются учреждения. Очевидна направленность данного порядка образования как средства контроля государства за деятельностью юридических лиц. Разрешительный порядок предусмотрен в Германии и для хозяйственных союзов. Действует он, однако, лишь при отсутствии специального законодательства. Что касается торговых товариществ, то они в соответствии с нормами действующего специального законодательства возникают (за некоторыми

исключениями) в явочно-нормативном порядке. В разрешительном порядке возникают, как правило, страховые, банковские предприятия.

Наибольшее распространение во всех изучаемых странах получил явочно-нормативный порядок образования юридических лиц. Пионером в легализации этого порядка явились США, где соответствующий закон был принят в штате Нью-Йорк в 1811 году и где в настоящее время явочно-нормативный порядок образования корпорации закреплен в конституциях ряда штатов. С самого начала этот порядок применялся к юридическим лицам, деятельность которых была направлена на извлечение прибыли, и лишь позднее был распространен на объединения лиц, преследующие нехозяйственные цели.

Явочно-нормативным порядком во всех странах образуются акционерные общества и другие виды торговых товариществ.

О стремлении максимально расширить свободу образования юридических лиц свидетельствует легализация явочного порядка, который законодательно закреплен во Франции и в Швейцарии. В Швейцарии в явочном порядке возникают учреждения и объединения лиц, не преследующие цели извлечения прибыли

В явочном порядке во Франции образуются ассоциации. В соответствии с законом об ассоциациях 1901 г. союз лиц становится юридическим лицом посредством заявления в префектуру с указанием наименования союза, предмета деятельности, имен лиц, на которых возложено управление делами объединения.

2.3. Правоспособность юридических лиц

Различают **общую и специальную правоспособность** юридических лиц.

При **общей правоспособности** юридическое лицо вправе приобретать гражданские права и нести гражданские обязанности, как и лицо физическое, за исключением таких прав и обязанностей, необходимой предпосылкой которых являются естественные свойства человека.

При **специальной правоспособности** юридическое лицо вправе вступать лишь в такие правоотношения, которые необходимы для достижения указанной в законе или уставе цели.

В настоящее время основной тенденцией является легализация общей правоспособности юридического лица, облегчающей движение капиталов в поисках наиболее выгодных с точки зрения получения прибыли сфер приложения. Такая тенденция в отдельных странах проявляется в разной степени и в различных формах. Наиболее полное выражение она получила в Германии, право которой исходит из того, что юридические лица могут приобретать все права и принимать любые обязательства за исключением тех, для возникновения которых необходимой предпосылкой являются такие свойства человека, как пол, возраст или родство. Доктрина и судебная практика Германии при этом под правами понимают не только имущественные, но и личные права.

Тенденция легализации общей правоспособности юридических лиц, деятельность которых направлена на извлечение прибыли наиболее характерна для Германии, несмотря на то, что в ряде постановлений гражданского уложения Германии подчеркивается обусловленность правоспособности целью, предусмотренной в уставе. Так, среди оснований

лишения союзов правоспособности имеется и такое, как преследование союзом иной цели, нежели предусмотренной в уставе. Далее для изменения цели, предусмотренной в уставе союза, созданного в разрешительном порядке, кроме согласия на такое изменение всех членов союза необходимо получение соответствующего разрешения компетентного органа государственной власти ФРГ.

Фактически на легализацию общей правоспособности акционерных обществ направлена первая директива Совета ЕЭС от 9 марта 1968 г., предусматривающая ответственность компании перед третьими лицами и за такие действия органов компании, которые выходят за рамки предусмотренной в уставе цели.

Законодательство и практика в настоящее время исходят из признания дееспособности юридического лица, но формы и методы признания неодинаковы. Наиболее четкое законодательное признание дееспособности юридических лиц содержится в ШГК, ст. 54 которого предусматривает, что юридические лица дееспособны с момента образования необходимых по закону или уставу органов. Органы выражают волю юридического лица. Они обязывают юридическое лицо как заключением юридических сделок, так и любой другой своей деятельностью (ст. 55), то есть юридическое лицо несет как договорную, так и внедоговорную ответственность за действия лиц, составляющих его орган. Законодательное признание дееспособности юридических лиц отсутствует в гражданском уложении Германии.⁷

Также существуют принципы налогообложения, применяемые на территории Германии и многих других стран. В Германии существуют несколько принципов налогообложения.

⁷ <http://btimes.ru/business/nalogovaya-sistema-germanii-vidy-nalogov>

Принцип справедливости. При всей важности каждого из экономических принципов главным из них является именно этот принцип, однако понимается он по-разному. Проблема здесь заключается в том, что справедливость – категория, прежде всего социальная, нравственно-этическая; в экономике же она является “чужеродным” элементом, понятием весьма относительным, субъективным по своей сути и поэтому далеко неоднозначным. Различные понятия о справедливости вызывают различные понятия экономической и налоговой справедливости.

В настоящее время в мировой налоговой теории имеются две основные точки зрения на справедливость налогов; остальные мнения обычно приближаются либо к той, либо к другой позиции. Первая состоит в том, что налоги должны строиться на основе вертикального и горизонтального равенства, т.е. должны быть равными для всех налогоплательщиков независимо от объема их доходов, условий их получения и каких-либо других факторов. Уровень налоговых ставок при этом должен быть минимальным (низким, насколько это возможно), льготы также должны быть сведены к минимуму, а в идеале – их не должно быть совсем.

В соответствии с другой позицией, напротив, считается, что номинальный уровень налоговых ставок не имеет принципиального значения (он может быть весьма высоким). Налоги же должны содержать разветвленную сеть льгот и дифференциацию налоговых ставок в зависимости от уровня дохода. В данном случае провозглашаются принципы горизонтальной и вертикальной справедливости, соблюдение которых достигается путем выравнивания доходов налогоплательщиков.

В соответствии с этими двумя позициями принцип справедливости формулируется в первом случае как *принцип вертикального и горизонтального равенства налогов*, основанный на пропорциональном обложении доходов при постоянной налоговой ставке, не зависящей от величины облагаемого дохода.

Во втором случае принцип справедливости понимается как сочетание двух принципов:

принципа вертикальной справедливости, в соответствии с которым субъекты, находящиеся в различных условиях, должны трактоваться налоговыми законами по-разному;

принцип горизонтальной справедливости – субъекты, находящиеся в одинаковых условиях, должны трактоваться налоговыми законами одинаково.

Реализация этого принципа достигается путем прогрессивного налогообложения, при котором налоговые ставки увеличиваются в зависимости от роста уровня облагаемого дохода налогоплательщика.

Та и другая позиция в налоговой теории обосновываются достаточно аргументировано, поэтому каждая из них имеет право на существование. Если же обратиться к практике развитых стран, то налоговые системы строятся большей частью на принципах вертикальной и горизонтальной справедливости. Дифференциация ставок основных налогов – явление широко распространенное: как в прямой форме – в виде прогрессивных налоговых ставок в зависимости от уровня доходов, как это и происходит на территории Германии.

2.4. Виды юридических лиц в Германии

В Германии существует большое количество юридических лиц, отличающихся между собой формой собственности, организацией хозяйственной деятельности, видами ответственности, количеством учредителей, ведением бизнеса резидентами и нерезидентами и многое другое. Необходимо сравнить отличительные особенности и различия

юридических лиц, ведущих хозяйственную деятельность на территории Германии.

Товарищества

Полное торговое товарищество (OffeneHandelsgesellschaft)

В Полном торговом товариществе (OHG) учредители несут полную неограниченную ответственность своим имуществом по обязательствам товарищества.

Обязанность регистрации товарищества в торговом реестре округа по месту нахождения товарищества. Учредительные документы - учредительный договор. Нотариального удостоверения договора не требуется. Количество учредителей - 2 лица (физические или юридические). Минимальный размер уставного капитала не определен. Вклад в уставной капитал: денежный, имущественный вклад или предоставление услуг. Каждый учредитель управляет товариществом в соответствии с договором. Прибыль и убытки распределяются между участниками в соответствии с договором. Передача доли третьему лицу по сглашению всех участников.

Коммандитное товарищество (Kommanditgesellschaft)

В Коммандитном товариществе (KG) кроме учредителей (комплементарии), которые несут неограниченную ответственность своим имуществом по долгам товарищества, участвуют коммандитисты, которые несут ответственность в пределах своих вкладов в уставной капитал товарищества.

Обязанность регистрации в торговом реестре округа по месту нахождения

товарищества. Также заявляется количество командитистов. Количество учредителей 2 лица – 1 комплементарий и 1 командитист. Минимальный размер уставного капитала не определен. Вклад в уставной капитал: денежный, имущественный вклад или предоставление услуг. Учредитель управляет товариществом в соответствии с договором. Командитисты исключены из управления товариществом. Прибыль и убытки распределяются между участниками в соответствии с договором. Передача доли третьему лицу по сглашению всех участников.⁸

Негласное товарищество (Stille Gesellschaft)

Особенность данного товарищества состоит в том, что один участник товарищества участвует в капитале предприятия анонимно и фактически все дела ведет другой участник (владелец). Первый участник получает только прибыль от деятельности товарищества в соответствии с заключенным между участниками договором. Договор между участниками не регистрируется в торговом реестре. Минимальный размер уставного капитала не определен. Вклад в уставной капитал: денежный, имущественный вклад или предоставление услуг. Управление товариществом ведет владелец. Передача доли третьему лицу по сглашению обоих участников, если не оговорено иное.

ГГУ-Товарищество/Простое товарищество (BGB-Gesellschaft)

Особенностью данного товарищества является то, что оно не подлежит официальной регистрации, и учреждается на основании договора между участниками. Участники должны преследовать цели, оговоренные договором. Имущество является общей совместной собственностью.

⁸⁸ <http://www.eec-rus.ru/ru/public/50>

Распоряжение имуществом и распределение прибыли осуществляется в соответствии с договором.

Общества

Общество с ограниченной ответственностью

Наиболее распространенной правовой формой предприятия является Общество с ограниченной ответственностью (сокращенно: GmbH). Его участники не несут личной имущественной ответственности по долгам общества и отвечают только в пределах внесенных ими вкладов.

Обязанность регистрации общества в торговом реестре округа по месту нахождения общества. Учредительные документы: заверенный нотариально учредительный договор. Количество участников: от одного и более (как физические, так и юридические лица). Минимальный уставной капитал 25.000,00 Евро.⁹ Минимальный взнос каждого участника 100 Евро. Руководство обществом осуществляется одним или несколькими управляющими. Распределение прибыли в соответствии с учредительным договором. Передача доли третьему лицу осуществляется по соглашению всех участников и требует нотариального заверения.

Общество с ограниченной ответственностью и Коммандитно-товарищество (Gesellschaft mit beschränkter Haftung & Co. KG)

GmbH & Co. KG является смешанной формой коммандитного товарищества и общества с ограниченной ответственностью. Данное общество содержит признаки как коммандитного товарищества, так и общества с ограниченной ответственностью. Особенность данного общества

⁹ <http://www.eec-rus.ru/ru/public/50>

состоит в том, что учредители (комплементарии) несут неограниченную ответственность по долгам общества, однако в пределах своих вкладов в уставной капитал общества.

Акционерное общество (AG) является правовой формой предприятия, которые подходят для крупных обществ. Уставной капитал AG складывается из вкладов участников (акционеров) общества. Для его основания необходим 1 участник. Регистрационными документами являются заверенный нотариально устав и учредительный договор. Обязанность регистрации в торговом реестре округа по местонахождению общества. Минимальный уставной капитал составляет 50.000,00 Евро. Минимальная стоимость акции 1 Евро. Управление в обществе осуществляется главным образом правлением. Распределение прибыли осуществляется в соответствии с вкладами участников по окончании финансового года. Передача акций третьим лицам осуществляется без ограничений в соответствии с законодательством о ценных бумагах.

Коммандитное товарищество на акциях
(*KommanditgesellschaftaufAktien*)

Коммандитное товарищество на акциях (KG aA) содержит все признаки коммандитного товарищества. Особенность данного товарищества состоит в том, что оно имеет право распространять акции среди коммандитистов. Количество участников - 5 лиц, из которых по крайней мере должен быть один комплементарий.

Кооператив(Genossenschaft)

Кооператив является организационно-правовой формой предприятия, в котором существует обязанность личного участия в деятельности кооператива. Количество участников - 7 лиц. Обязанность регистрации в реестре кооперативов по месту нахождения кооператива. Управление кооперативом осуществляется правлением. Прибыль распределяется в соответствии с долями в уставном капитале. Передача доли третьим лицам требует согласия 3/4 голосов общего собрания кооператива.

Иностранные компании в основном преследуют свои бизнес-интересы в Федеративной Республике Германии. Регулирование права на создание иностранного предприятия применяется для всех компаний Евросоюза. Кроме того, были заключены соглашения между ФРГ и рядом других стран, которые имеют важное значение для граждан тех стран, которые стремятся делать бизнес в Германии. Такие соглашения как, например, соглашения об избежании двойного налогообложения и соглашения конвенции о создании и продвижении инвестиций.

В дальнейшем в ходе исследования будут затронуты многие формы собственности в Федеративной Республике Германии. Ассоциация Европейских Экономических Интересов не будет затронута, так как ей не разрешено заниматься любой предпринимательской деятельностью, она скорее предназначена для оказания поддержки предпринимательской деятельности ее членов. Создание Kommanditgesellschaft auf Aktien (товарищество на паях), публичных трастов, или участие в кооперативе или бизнес-ассоциации редко рассматривается иностранными инвесторами.

В 1994 году в немецкое законодательство был внесен закон о праве на создание некоммерческих организаций и партнерств. С этой организационно-правовой формой, лица определенных профессий (врачи, адвокаты, инженеры) стали иметь возможность создать компанию, которая похожа по форме на немецкий Offene Handelsgesellschaft (OHG) (полное товарищество).

¹⁰Важным аспектом этого правила является то, что партнеры могут ограничивать свою ответственность.

Немецкий закон признает организационно-правовые формы малых предприятий и зарегистрированных коммерческих предприятий.

Малый бизнес

Малый бизнес в Германии определяется как бизнес-операция, которая благодаря своей природе и объему не требует коммерческой организации. Это определяется продажами и оборачиваемостью производственных активов, количеством сделок, количеством сотрудников, разнообразием деятельности, а также иными дополнительными факторами. Определенная ситуация в индивидуальном бизнесе всегда является решающим фактором.

Малый бизнес может вестись одним или несколькими частными лицами, образующих *GesellschaftdesbürgerlichenRechts* (гражданское партнерство). Все счета и официальные документы при ведении любого малого бизнеса должны содержать собственника, с указанием полного имени и фамилии. В случае гражданского партнерства, должны быть указаны полные имена всех членов. Такая форма ведения бизнеса не допускается для работы под коммерческим наименованием.

Для малого бизнеса, который управляется частным лицом или гражданским партнерством, необязательно должен быть зарегистрирован в коммерческом регистре. Малый бизнес может, однако, быть занесенным в коммерческий регистр и, через такое присутствие в списке, получить статус зарегистрированного предпринимателя, или в случае гражданско-правового партнерства, получить организационно-правовую форму общего

¹⁰ <http://www.eec-rus.ru/ru/public/50>

товарищества (OHG) или товарищества с ограниченной ответственностью (KG).

Зарегистрированным коммерческим предприятием является любое лицо или партнерская организация, характер и объем ведения бизнеса которой требует коммерческой организации. В случае каких-либо сомнений в данной форме ведения бизнеса, его владельцам будут предложены рекомендации Торгово-промышленной палаты.

Коммерческий бизнес должен быть зарегистрирован под коммерческим названием в Торговом реестре местного суда по корпоративному месту ведения бизнеса. Заявка должна быть заверена подписью уполномоченного нотариуса. Особые указания должны быть даны в письменной форме нотариусом, и не обязательно по-немецки, юристом или консульским должностным лицом.

Коммерческий бизнес может осуществляться в виде индивидуального предпринимателя, Offene Handelsgesellschaft (OHG) (полное товарищество), или Kommanditgesellschaft (KG) (Товарищество), которое имеет форму GmbH & Co. KG.

The Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) (общество с ограниченной ответственностью), в Aktiengesellschaft (AG) (акционерное общество, Инк.), и Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGA) (открытое акционерное общество) рассматриваются законом как коммерческие предприятия. Все члены этих форм бизнеса должны быть зарегистрированы в коммерческом регистре.

В дальнейшем необходимо рассмотреть более подробно формы ведения бизнеса для определения понятия юридического лица в Германии.¹¹

¹¹ <http://www.eec-rus.ru/ru/public/50>

Индивидуальный предприниматель

Как указывает название, эта форма всегда имеет одного владельца, индивидуального предпринимателя. В данной форме ведения бизнеса не существует ограничения ответственности собственника. Название фирмы, организационно-правовая форма предприятия, местонахождение бизнес-офиса в регистрационном суде, а также номер, под которым фирма занесена в торговый реестр, должны быть указаны на всех деловых переписках и бланках.

Полное товарищество (OffeneHandelsgesellschaft, OHG)

Полное товарищество (OHG) должно состоять как минимум из двух партнеров. Не существует ограничения на ответственность каждого партнера. Юридические лица также могут быть членами OHG, независимо от того, были ли они созданы в соответствии с немецким или иностранным правом (в отличие от GmbH).

В принципе, право представлять товарищество (OHG) в целом, может осуществляться индивидуально, каждым партнером. Совместное представительство партнерства несколькими партнерами или исключение из компании отдельных партнеров, представлявших компанию, однако, должно быть указано в учредительном договоре.

Во всех бизнес-переписках и бланках должны быть указаны фирма, организационно-правовая форма и местонахождение партнерства, суд реестра, а также регистрационный номер.

В том случае, если все партнеры в полном товариществе не являются юридическими лицами и, следовательно, их ответственность автоматически ограничивается, необходимо сделать ссылку на это соответствующее дополнение в названии компании (например, «GmbH&Co.OHG»). Кроме

того, все бизнес-корреспонденции партнерства этого типа должны также содержать фирменные наименования партнеров (фирм) и их регистрационный суд, а также номер, под которым фирма занесена в торговый реестр.

Товарищество на вере (Kommanditgesellschaft, KG)

В товариществе на вере (KG) необходимо участие как минимум двух партнеров, один из которых должен иметь неограниченную ответственность (Komplementär) и один из партнеров должен иметь ответственность, не превышающую стоимости его доли в компании (Kommanditist). Размер ответственности законом не закреплен. Юридические лица, независимо от того, были ли они установлены немецким или иностранным правом, также могут быть партнерами в товариществе на вере. В ситуации, когда единственный партнер с неограниченной ответственностью товарищества на вере должен иметь ограниченную ответственность, должно быть закреплено соответствующими дополнениями к компании с именем, такие как обычно используется «GmbH & Co». Все хозяйственные операции и корреспонденции товарищества на вере должны содержать ту же информацию, которая соответствует общему партнерству.

Как правило, право представлять компанию предоставляется только партнерам с неограниченной ответственностью (Komplementäre).

Общество с ограниченной ответственностью (Gesellschaft mit beschränkter Haftung, GmbH)

Общество с ограниченной ответственностью (GmbH) Необходимый капитал ООО должен составлять не менее 25.000 евро на момент создания

компании по причинам ответственности. Первоначальный вклад капитала каждого из партнеров должно быть, как минимум 1 евро.¹²

Вклады партнеров могут быть сделаны в натуре. В этой ситуации, предметы, используемые для того чтобы сделать вклад вместе с их расчетными значениями, должны быть указаны в договоре партнерства. Оценочная стоимость такого вклада должна быть изложена в специальном докладе о создании учреждения на основе неденежных вкладов.

Минимальный платеж для учреждения GmbH составляет одну четверть каждого первоначального уставного капитала, при условии, что эти выплаты производятся наличными, а не натурой. Общая сумма, включая полную стоимость всех выплат, произведенных в натуральной форме, тем не менее, должна быть не менее половины минимального размера уставного капитала (=12,500 евро). Неуплата номинальной суммы капитала никоим образом не уменьшает ответственности. Как частные лица, партнеры не напрямую несут ответственность перед кредиторами компании и, следовательно, у них есть только риск потери своего первоначального взноса.

Общество с ограниченной ответственностью может также быть создано одним лицом, так называемый «in-Mann-GmbH» – (Общество с ограниченной ответственностью одного человека). В случае, если номинальный вклад капитала на владение данным обществом не оплачен в полном объеме, требуется залог за остаток задолженности.

Юридические лица, независимо от того, если они лицензированы под немецким или иностранным правом, могут также быть членами общества с ограниченной ответственностью в Германии.

Иностранные юридические лица могут быть признаны таковыми в Федеративной Республике Германия, если они ведут деятельность на территории своей страны и, если их признание не будет негативно влиять на

¹² http://de-invest.ru/creating_company05/

общую юридическую практику и не будет нарушать немецкие законы. Признание иностранных юридических лиц и других торговых организаций, как правило, обеспечивается международными договорами и соглашениями.

Общество с юридической ответственностью в Германии юридически, или не юридически, представляется управляющим директором. (Geschäftsführer). Эти люди не обязательно находиться в Федеративной Республике и, хотя они не обязаны, быть партнерами компании. Директора назначаются и освобождаются от должности собранием корпорации партнеров и должны быть перечислены в коммерческом регистре.

Все бизнес-корреспонденции и бланки должны содержать определенную информацию о компании, включая название компании, организационно-правовую форму предприятия, местонахождение и регистрационный орган, его регистрационный номер в коммерческом регистре, а также фамилию(и) директора(ов).

Предпринимательская компания с ограниченной ответственностью (Unternehmergeellschaft (UG) haftungsbeschränkt)

С 1 ноября 2008 года, доступна новая форма ведения бизнеса, предпринимательская компания с ограниченной ответственностью (Unternehmergeellschaft (UG) haftungsbeschränkt). Это простая версия ООО и может быть основана с капиталом не менее 1 евро. Инкорпорация-это проще и дешевле, чем регистрация ООО.

Для того, чтобы достичь капитала ООО, предпринимательская компания с ограниченной ответственностью обязана откладывать запасы четвертого ежегодного профицита. Достигнув капитала ООО, компания может подать

заявку на изменение названия и организационно-правовой формы в регистрационную палату.¹³

Акционерное общество (Aktiengesellschaft, AG)

Акционерное общество является юридическим лицом. Минимальный размер уставного капитала, который составляет 50 000 евро, состоит либо из номинальной стоимости акций, имеющих минимальное значение в размере 1 евро за акцию, либо из неноминальной стоимости акций.

Акционерное общество может быть основано только одним человеком. Как физические, так и юридические лица могут быть членами акционерного общества. Оно может быть одновременно в судебном и не судебном порядке представлено своим правлением, которое может состоять из одного или более лиц, назначаемых наблюдательным советом. Наблюдательный совет должен состоять как минимум из трех членов. Для крупных акционерных обществ другие нормативные акты определяют минимальное число в составе наблюдательного совета. Основной задачей наблюдательного совета является контроль за руководством компании или правления. Также основным видом деятельности наблюдательного совета является контроль за расходами компании. Деловая корреспонденция и бланки компании должны содержать определенную информацию о организационно-правовой форме предприятия, местонахождения и регистрационных органах, регистрационный номер предприятия в коммерческом регистре, имя и фамилия(и) всех членов правления, и имя, и фамилия председателя наблюдательного совета.

Информация относительно создания и затрат, связанные с созданием акционерного общества на территории германии могут быть получены от Торгово-промышленной палаты.

¹³ http://de-invest.ru/creating_company05/

Филиалы

Зарегистрированные коммерческие предприятия – как немецкие, так и иностранные – могут создать независимые филиалы, которые подлежат регистрации в коммерческом регистре (условия: собственное владение, отдельная бухгалтерия плюс менеджер имеет определенную свободу в управлении филиала; решения будут приниматься в зависимости от ситуации в каждом конкретном случае). Независимые филиалы обычно носят такое же имя, как и головной офис и могут включать или не включать дополнительное обозначение, указывающее, что это филиал. В некоторых случаях филиалу может быть разрешено работать под другим коммерческим названием.

Зависимые филиалы – Временные представительства– Представительские офисы

Зависимый филиал, в отличие от зарегистрированного коммерческого филиала, ведет мало коммерческих операций самостоятельно. Зависимые филиалы, временные представительства и представительские офисы ведут следующие виды деятельности, такие как закупки и продажа товаров или услуг, доставка и т. д. Такие помещения не подлежат регистрации в коммерческом регистре, но о них необходимо сообщить в местный отдел предпринимательской деятельности (Gewerbeamt). Официальную справку о том, что головной офис находится в списке в коммерческом регистре или в регистре партнерства в родной стране, должны быть поданы лично или через доверенное лицо.

В немецком законодательстве термин «постоянное учреждение» не обязательно употребляется в том же смысле, как для юридических и налоговых целей. Право на ведение предпринимательской деятельности которая длится всего лишь несколько дней может быть зарегистрировано в качестве постоянного учреждения в местном отделе по связям с

общественностью. Для целей налогообложения, однако, в соответствии с соглашениями об избежании двойного налогообложения, заключенного между Германия и рядом других стран, хозяйственная деятельность классифицируются как постоянное учреждение только после деятельности, превышающей срок шесть месяцев, а иногда и двенадцать месяцев в зависимости от заключенного договора.

Информационные офисы не обязаны быть занесены в коммерческий регистр ни в качестве филиала, ни в качестве постоянного учреждения. Информационные офисы являются редкими из-за того, что вся бизнес-практика и практически все виды деятельности, такие как реклама, обслуживание клиентов, техническое обслуживание и ремонт, продажи, переговоры и технические консультации уже расценивается как коммерческая деятельность. Таким образом, учреждение теряет характер чисто информационного офиса.

Название фирмы в Германии может быть взято от имени человека (информация, касающаяся владельца), от конкретного субъекта (информация о типе деятельности компании), или компании может быть дано вымышленное имя. Индивидуальность бизнеса может быть сохранена, но название компании должно содержать некоторые отличительные характеристики. Название может не содержать ложную информацию, что может привести к неправильному пониманию бизнес-операций. Если это важно и необходимо, что все фирмы, которые перечислены в коммерческом регистре, по имени фирма, информации по организационно-правовой форме бизнеса. Для компаний желательно проконсультироваться в местной Торгово-промышленной палате в целесообразности предложенного фирменного наименования и описания.

Глава 3. Особенности налогообложения юридических лиц в Германии

3.1. Виды налогов

В Германии существует сложная система налогообложения с различными видами налогов для юридических лиц. Для того чтобы изучить налоговую систему в Германии, необходимо знать виды налогов и учитывать их специфику при рассмотрении налогообложения. Для наглядности в данном параграфе указаны как налоги, взимаемые с юридических лиц, так и с физических лиц. В целом в Германии существуют следующие виды налогов:

1. Налог с корпораций (обществ) или корпоративный налог (Körperschaftsteuer)

В данном случае доход предприятий, подлежащий обложению, рассчитывается на уровне общества. Налоговой базой является прибыль от деятельности общества, как в Германии, так и за рубежом. В налогооблагаемый доход включаются все доходы от коммерческой деятельности предприятия. Немецкие общества подлежат налогообложению по единой ставке в размере 15%, плюс надбавка за солидарность (по аналогии с подоходным налогом физических лиц) 5,5% от суммы налога. Таким образом, единая ставка равна 15,825%.¹⁴

2. Промысловый налог (Gewerbesteuer)

Это разновидность местного налога. Германские юридические лица облагаются данным налогом по эффективной налоговой ставке в размере

¹⁴ 2. Артемов Ю.М. Налогообложение в Федеративной Республике Германия // Финансы. - 2006. - № 6. - С. 41-46.

от 14% до 17,15%, в зависимости от того на территории какого муниципального образования расположено предприятие.¹⁵

3. Налог на добавленную стоимость (Mehrwertsteuer) или налог с оборота (Umsatzsteuer)

Данный налог взимается со следующих видов сделок: поставка и оказание услуг на территории Германии на возмездной основе, приобретение товаров и услуг из стран ЕС в Германии на возмездной основе, ввоз товаров на территорию ЕС.

НДС в Германии исчисляется на основании суммы выручки. Стандартная ставка налога составляет 19%. К определенным видам операций, например, поставка продуктов питания, применяется сниженная ставка в 7%. Законодательство предусматривает определенные условия, при которых происходит освобождение от уплаты данного налога. Например, экспортные сделки, в том числе оказание услуг на экспорт, продажа или сдача в аренду недвижимости и земельных участков, предоставление займов, врачебная деятельность, в том числе в области нетрадиционной медицины, ветеринария.

4. Подоходный налог (Einkommensteuer)

Данный вид налога уплачивается со следующих видов доходов: доходы от коммерческой деятельности, доходы с капитала, доходы от сдачи в аренду помещений и земельных участков, доходы от сельского или лесного хозяйства, доходы от работы по найму (заработная плата), доходы от деятельности нотариусов, адвокатов, аудиторов, переводчиков и т.п.

¹⁵ Бобоев М.Р. Налоговые системы стран Евроазиатского экономического сообщества / М.Р. Бобоев, Н.Т. Мамбеталиев // Финансы. - 2007. - №7. - С. 36-38.

Физические лица, постоянно проживающие в Германии, несут неограниченную обязанность по уплате налога, т.е. уплачивают налог, как от источников в Германии, так и за ее пределами. Налоговой базой при исчислении налога является нетто-доход (прибыль) физического лица за год. Для расчета необходимо определить все виды получаемых лицом доходов, затем из определенных видов доходов произвести вычет предусмотренных расходов (например, производственных, рекламных и проч.) и сложить данные нетто-суммы. Получившаяся сумма общего дохода подлежит обложению.

Для лиц с неограниченной обязанностью по уплате налога применяются прогрессивные налоговые ставки. Доход в размере до 8 004 Евро в год обложению налогами в Германии не подлежит. При доходе свыше этой суммы ставка налогов возрастает по прогрессивной шкале от 14% до 45%. Ставка налога в размере 42% используется для обложения суммы от 52 882 Евро до 250 000 Евро в год. При доходах свыше 250 000 Евро ставка достигает 45%.¹⁶

Дополнительно к данным ставкам устанавливается налоговая надбавка в размере 5,5% от суммы подоходного налога. Это так называемый взнос солидарности (Solidaritätszuschlag). Эти средства идут на экономическое возрождение территорий бывшего ГДР. При наличии у плательщика детей данная ставка снижается.

Физические лица, не проживающие постоянно на территории Германии, несут ограниченную налоговую обязанность. Обложению налогом в этом случае подлежит доход, полученный только от источников, расположенных в Германии. В этом случае ставка налога варьируется от 15% до 30%. В случае применения Соглашения об избежании двойного налогообложения,

¹⁶ Бобоев М.Р. Налоговые системы стран Евразийского экономического сообщества / М.Р. Бобоев, Н.Т. Мамбеталиев // Финансы. - 2007. - №7.-С. 36-38.

налогоплательщик имеет право требовать возмещения уплаченного налога в размере, превышающем ставку налога, фактически подлежащего уплате.

5. Налог на приобретение земельного участка (Grunderwerbsteuer)

Данный налог взимается с различных сделок с недвижимостью, таких как например приобретение объектов недвижимости.

В случае изменения собственников – 95% или более долей персональных товариществ в течение пятилетнего срока, если недвижимое имущество, расположенное в Германии, является частью имущества товарищества с личной ответственностью.

В случае объединения не менее 95% долей хозяйственного общества в руках одного собственника долей, если недвижимое имущество, находящееся в Германии, является частью имущества хозяйственного общества.

Ставка налога варьируется от 3,5% до 5% в зависимости от стоимости приобретаемого объекта, а также в зависимости от федеральной земли в которой приобретается недвижимость.

6. Поzemельный налог (Grundsteuer)

Данным налогом облагаются земельные участки, а также сельскохозяйственные предприятия и предприятия лесного хозяйства. Это разновидность местного налога. Ставка налога составляет 1,2%.

7. Налог на недвижимость.

Размер налога на недвижимость для физических лиц составляет 1%. Объекты стоимостью до 120 000 Евро налогообложению

не подлежат. Для юридических лиц размер налога составляет 0,6%. Объекты стоимостью до 20 000 Евро налогообложению не подлежат.

8. Церковный налог (Kirchensteuer)

Данный налог уплачивается только теми лицами, которые входят в состав религиозных общин. Ставка налога составляет от 8% до 9% от суммы годового подоходного налога.

9. Налог на наследование и дарение (Erbschaftsteuer und Schenkungssteuer)

Данный налог уплачивается в случае безвозмездной передачи, если наследодатель на момент смерти, даритель на момент дарения или лицо, совершающее пожертвование, на момент своей кончины и/или пожертвования для налоговых целей могут рассматриваться, как постоянно проживающие в Германии.

Обязанность по уплате налога на наследование и дарение возникает в отношении части передаваемого имущества, которое в рамках немецкого налогового законодательства признается находящимся в Германии. К данному виду имущества относятся:

- Недвижимое имущество
- Имущество предприятия (материальные активы) рассматриваются следующим образом: доля участия, включая доли аффилированных лиц в немецком обществе более 10%

Размер налога рассчитывается на основании стоимости передаваемого объекта, налоговая ставка зависит от степени родства наследника или одаряемого. Для супругов и других близких родственников, ставка увеличивается прогрессивно – с 7% до 30%. Для не состоящих в родстве лиц,

ставка достигает от 30 до 50%. Минимальная налоговая ставка применяется для имущества, стоимость которого не превышает необлагаемую налогом сумму до 75 000 Евро.¹⁷

10. Налог на автомобили (KFZ-Steuer)

Данный вид налога зависит от следующих факторов, таких как: мощность двигателя, тип двигателя (бензин или дизель), наличия или отсутствия катализатора, показатели CO₂, возраст транспортного средства

В Германии на дизельные автомобили сумма налога выше, чем на бензиновые. Автомобили, отвечающие стандартам Евро 4, освобождаются от уплаты налога сроком на 1 год, Евро 5 и 6 - на два года. Расчет по налогу и сроки его уплаты приходят из Finanzamt через месяц после постановки транспортного средства на учет.

11. Налог на доходы от вложенного капитала (Kapitalertragsteuer)

Данный вид налога взимается с процентов по вкладам, доходов от ценных бумаг, а также с дивидендов, получаемых участниками обществ с уставным капиталом при распределении прибыли.

В случае с вкладами в кредитных учреждениях, данный вид налога удерживается автоматически банком при выплате процентов.

Участники же акционерных обществ (GmbH, AG) могут получать доход от компании путем распределения прибыли, которая остается после уплаты корпоративного налога, либо же в качестве вознаграждения за оказываемые ими услуги. Ставка данного налога составляет 26,375% (с учетом 5,5% надбавки на солидарность). Данный налог приравнивается к подоходному

¹⁷ Бобоев М.Р. Налоговые системы стран Евразийского экономического сообщества / М.Р. Бобоев, Н.Т. Мамбеталиев // Финансы. - 2007. - №7. - С. 36-38.

налогу и указывается в годовой декларации по налогам, суммируясь с прочими уплаченными налогами. В случае, удержания большей суммы, излишне взысканная сумма подлежит возврату.

В случае же выплаты вознаграждения участникам (учредителям) общества, они рассматриваются как расходы компании и, следовательно, понижают как прибыль, так и налоговую базу общества. Таким образом, чем, большая сумма уйдет на личное вознаграждение каждого из участников (учредителей) компании, тем меньше будет налогооблагаемая база для компании. Однако нужно помнить, что в этом случае с полученного вознаграждения каждый из участников корпорации обязан уплатить подоходный налог.

Издержками компании считаются расходы, на осуществление ее деятельности: вознаграждение учредителей компании, если оно предусмотрено, заработная плата работников, социальное страхование работников, покупка товаров необходимых для обеспечения деятельности компании, услуги, оказываемые со стороны, поддержание помещений в надлежащем состоянии (ремонт), покупка и поддержание транспортных средств компании, оплата командировок сотрудников, приобретение различного вида имущества, необходимого для деятельности компании, недорогие рекламные подарки, расходы на сопровождение клиентов ресторан для проведения переговоров в интересах дела, страховки связанные непосредственно с компанией.

Капитальные общества в Германии в обязательном порядке должны встать на налоговый учет и вести бухгалтерию с момента создания компании.

В конце финансового года директор/управляющий компании или бухгалтер готовит годовую финансовую отчетность. Отчетность включает в себя баланс фирмы, учет прибылей и убытков по итогам финансового года.

Годовые налоговые декларации по корпоративному, промышленному налогу, налогу на добавленную стоимость, компании предоставляют в налоговую инспекцию до 31 мая года, следующего за отчетным. Фирмы, обслуживаемые налоговыми агентами, имеют возможность предоставлять отчетность до 31 декабря года, следующего за отчетным. Начиная с 2013 года, вся отчетность в Германии подается в электронном виде.

В дальнейшем наиболее подробно рассматривается налогообложение юридических лиц в Германии.

Доходы бизнеса в Германии облагаются двумя видами налогов, торговым налогом, а затем подоходным налогом или налогом на прибыль. С подоходного налога или налога с корпораций взимается дополнительная плата, так называемая “солидарный налог”, в размере 5,5% от суммы.

Все предприятия подлежат обложению торговым налогом, независимо от их организационно-правовой формы. Основой оценки является налогооблагаемый доход, полученный до налогообложения бухгалтерской прибыли в соответствии с правилами, применяемыми по всей Германии. Это определяется централизованной налоговой инспекцией, ответственной за налогообложение немецких компаний. Налоговый орган вводит данную процедуру через различные местные органы власти, где у компании есть бизнес-учреждения, как правило, в процентах от общей заработной платы работников в каждой. Особые правила действуют в Германии на постоянное учреждение без сотрудников, например, трубопроводы, проходящие через Германию, но управляется и контролируется из-за рубежа. Каждый местный орган власти выдает свои собственные уведомления о начислении налогоплательщику, то есть, он взимает свою долю из общей начисленной базы для начисления торгового налога по своей собственной локальной ставке. Местные власти также несут ответственность за сбор налогов с предприятий.

Ставки торгового налога в крупных городах обычно попадают в диапазон 14-17%.¹⁸ Диапазон в малых городах и сельских округах, как правило, колеблется между 12% и 16%, хотя есть несколько изолированных местных органов власти с показателями ниже, чем 12%. Правовой минимум составляет 7%. Налоговая конкуренция между городом и деревней имеет тенденцию быть омраченной другими экономическими различиями (арендная плата и другие расходы часто являются более дорогостоящими в городах, хотя уровень коммуникаций зачастую бывает лучше). Однако может наблюдаться заметное налоговое преимущество в открытии завода, склада или иного подобного бизнеса сразу за пределами города, а не на его территории.

Прибыль компании облагается налогом на прибыль. Прибыль, полученная от физических лиц, взимается в виде подоходного налога. Партнерства выплачивают торговый налог в соответствии с правоприменением в каждом регионе, но затем выделяют налогооблагаемую прибыль для своих партнеров по принципу владения акциями. Партнеры корпораций облагаются налогом на прибыль или подоходным налогом в зависимости от размера владения акций каждого партнера в виде собственного торгового дохода.

Корпоративный налог взимается в размере 15% для отечественных и зарубежных корпораций. Таким образом, нет никакой разницы в ставке налога, взимаемого с доходов немецкого открытого акционерного общества и взимаемых за деятельность немецкого филиала (или партнерства) иностранных корпораций.

Иностранные инвесторы могут свободно репатриировать прибыли своих немецких филиалов, а также другие формы постоянного дохода и доли прибыли от их совместного владения предприятием без дальнейшего

¹⁸ 2. Артемов Ю.М. Налогообложение в Федеративной Республике Германия // Финансы. - 2006. - № 6. - С. 41-46

налогообложения. В Германии не существует “налог на прибыль филиалов” или других налогов, заменяющих налог на дивиденды. Дивиденды репатрированных компаний не подлежат обложению налогом у источника дивидендов, которые станут конечным объектом налогообложения, с немецкой точки зрения, если получателем дивидендов является немецкий налоговый резидент, как корпорация, так и физическое лицо.

Внутренние ставки налога на дивиденды составляют 25% плюс надбавка. Почти все немецкие налоговые соглашения снизили эту ставку до 5%, 10% или 15% на дивиденды, выплачиваемые иностранным корпоративным акционерам, владеющим не менее 25% акций немецкой компании. В Швейцарии и США для владеющих более 80% акций – и вовсе отказались от налога на дивиденды. Несмотря на положения директивы Европейского Союза о материнских и дочерних компаниях, налогом облагаются те дивиденды, выплачиваемые акционером немецкой корпорации, зарегистрированной в другой стране ЕС, который владеет не менее 10% акций на протяжении непрерывного периода не менее 12 месяцев. Этот период не должен быть завершен до выплаты дивидендов; какие-либо налоги, взимаемые изначально будут возвращены, как только минимальный срок истечет.

Общая налоговая нагрузка на прибыль от инвестирования в Германию, зависит от расположения бизнеса в Германии, и на родине инвестора, если немецкие инвестиции зарегистрированы на местном уровне самоуправления. Максимальная нагрузка во всем мире будет, конечно, зависеть от помощи Германии со стороны иностранных налоговых механизмов, доступных для инвестора в родной стране. Торговый налог в 17%, налога на прибыль в 15% и 5.5% надбавки подразумевает общую нагрузку в размере 32,8%. Это ложится бременем в отношении немецкой дочерней компании корпорации, ведущей бизнес в ЕС, или на немецкое отделение любой иностранной корпорации,

осуществляющей свою деятельность в городе в Германии с высокими налоговыми ставками. Если прибыль облагается 5% налогом (например, холдинги ниже 80% в соответствии с договором в США), нагрузка возрастает до 36%. Если налог составляет всего 15%, то 30,8% и 34,3% соответственно; если налоговая ставка торгового налога составляет лишь 12%, бремя снизится до 27,8% и 31,4%.¹⁹ Данные налоговые нагрузки следует рассматривать только как иллюстративные; их точность зависит от идентичной основы оценки бизнеса и корпоративного налога.

Прибыль, полученная от немецких корпораций, являющихся резидентами, на период до 2000 года была заменена на налог на прибыль по другой системе налогообложения. В этой старой системе, налог уплачивался компанией в зависимости от своей политики дистрибьюции, а также взимался в отношении собственных доходов акционера в виде налога на прибыль в сумме, эквивалентной налогу, ранее взимаемому с компании. В соответствии с положениями переходного периода, компании с нераспределенной прибылью, которые облагались налогом по старой системе, установили свой вмененный налоговый кредит в размере одной шестой части старой, облагающейся налогом нераспределенной прибыли на 31 декабря 2006 года. Этот кредит выплачивался десятью равными ежегодными взносами в период с 2008 по 2017 год. Соответствующее положение применяется ретроспективно к налоговому распределению и всем остальным элементам нераспределенной прибыли, полученной из внутреннего источника на 31 декабря 2006 года; общее бремя на 3% от номинальной стоимости, подлежащая выплате десятью равными ежегодными платежами в период с 2008 по 2017 год. 30 сентября - это дата оплаты кредитных и дополнительных сборов. Ни процентная ставка, несмотря на положение о добровольной досрочной уплате и обложению в рассрочку со скидкой в размере 5,5% за каждый остающийся год.

¹⁹ Andrew Miles, *Doing Business in Germany*, published by PriceWaterhouseCoopers, January 2014

В налогообложении юридических лиц на территории Германии налогооблагаемый доход получается из бухгалтерской отчетности, составленной в соответствии с положениями торгового кодекса. В принципе, можно сказать, что весь доход подлежит налогообложению, за исключением дивидендов и прироста капитала от продажи акций. Освобождение от дивидендов распространяется на пакеты акций в размере 10% или более, независимо от продолжительности времени, в течение которого они принадлежали юридическому лицу. В свою очередь это также в равной степени распространяется на немецкие и иностранные инвестиции. Освобождение от прироста капитала аналогично, за исключением того, что минимальный уровень владения акциями отсутствует. Не подлежащая вычету непосредственно связанная с этим стоимость получения этого безрискового дохода неопровержимо считается 5% полученного дивиденда или прироста капитала. Банки подчиняются специальным правилам их торговых портфелей.

Расчет налога, или как его еще называют расчет налогооблагаемого дохода, начинается с чистого результата за год, как показано в финансовой отчетности коммерческого кодекса. Этот показатель корректируется путем добавления отрицательных расходов и вычета налога без прибыли (постоянные различия). Затем он далее корректируется с временными или краткосрочными различиями, возникающими в результате различного использования вариантов учета для целей налогообложения. Существуют также примеры требований учетной политики в законе о подоходном налоге, которые являются более жесткими, чем соответствующие положения коммерческого кодекса. Это тоже может привести к разнице во времени. Все временные различия должны регистрироваться в регистре, показывающем для каждой из них его правовую основу. Компания не может отходить от своей финансовой отчетности, как это было завершено путем их принятия акционерами в отношении вопросов, для которых нет явного варианта учета в налоговом законодательстве. Таким образом, можно обесценивать

основной актив по методу снижения сальдо для налога, показывая прямолинейную амортизацию на своих юридических счетах, но нельзя изменить свое мнение о капитализации элемента вообще. Если к моменту подготовки налоговых деклараций считается, что этот пункт должен быть списан на счет, единственным допустимым заключением является то, что финансовые отчеты были неверными и должны быть изменены. Это, однако, на этом этапе можно назвать громоздким и дорогостоящим процессом.

Большинство немецких налогов - на доходы или на ведение операций. Налоги на капитал являются частью налоговой традиции Германии, хотя они теперь взимаются только локально на право собственности на землю. Даже взимаясь локально, их эффект мал и для прибыльного бизнеса, в любом случае они частично компенсируются соответствующими торговыми налоговыми вычетами.

Бизнес доходы облагаются двумя налогами, налог на торговую деятельность, а затем либо корпоративный, либо подоходный налог. Промысловый налог взимается в соответствии с национальными правилами, но по цене, установленной местными органами власти, где бизнес имеет свои представительства. Прибыль корпорации также облагается налогом на прибыль; что касается неинкорпорированного бизнеса, принадлежащего физическому лицу, то он является частью его или ее налога на прибыль. Партнерства являются "прозрачными" если в ходе их деятельности был уплачен торговый налог; то есть, налогооблагаемый доход распределяется между партнерами по размеру прибыли.

Хотя партнерство является прозрачным с точки зрения налогового бремени, это не так с точки зрения налогового администрирования; налогооблагаемый доход, выплачиваемый партнерами на основе деклараций, как и любые дополнительные расходы партнеров не являются обязанностью партнерства (например, проценты по кредиту, взятому для финансирования приобретения партнерством доли).

Физические лица платят подоходный налог на накопленные доходы от всех источников, за исключением инвестиционного дохода. Источники классифицируются как сельское и лесное хозяйство, найм, аренда и лизинг, случайная деятельность, торговля или бизнес, и доходы от прироста капитала при продаже имущества. Определение правил торговли или бизнес доходы также относится к доходам корпорации, если законом не установлены иные налоги в конкретном случае. Таким образом, есть степень соответствия при определении налогооблагаемого дохода предприятий, независимо от их организационно-правовой формы.

Тем не менее, весь доход корпорации считается бизнес-доходом по определению.

Инвестиционный доход физических лиц облагается налогом по фиксированной ставке 25%. Он состоит из дивидендов, процентов, прироста капитала от продажи ценных бумаг и различных деривативов. Если платили через отечественную банковскую систему, то он облагается налогом у источника. Если нет, то получатель должен сообщить об этом в своей налоговой декларации и уплатить 25% от оценки.

3.2. Налогообложение корпораций

Нематериальные основные средства амортизируются по прямой стоимости в течение срока их полезного использования. Часто они могут быть объективно определены, например, в случае патентов и товарных знаков с определенной датой истечения срока действия. Инвестиции не могут быть ни учтены, ни регулярно амортизированы налоговым эффектом. Земля также не подлежит регулярной амортизации, хотя она может в довольно необычных обстоятельствах быть оценена до более низкой справедливой рыночной стоимости. Здания, построенные в соответствии с разрешением на планирование, поданные 1 апреля 1985 года или после этой даты, амортизируются на 3%, хотя для старых зданий применяются разные правила.

Движущиеся основные средства амортизируются линейно, теоретически в течение их предполагаемого срока полезного использования. Министерство финансов публикует руководящие принципы, так называемые таблицы амортизационных отчислений, в которых перечислены его оценки сроков полезного использования движимых основных средств различных типов, используемых в разных отраслях. Эти таблицы предназначены только для ознакомления, и для налогоплательщика заведомо верно утверждать, что его фактическое или предполагаемое использование соответствующих активов оправдывает более короткий период амортизации.

Товары, приобретенные или введенные в эксплуатацию в течение отчетного периода, амортизируются на одну двенадцатую часть годовой суммы за каждый месяц использования.

Основные средства, движимые или иные, могут быть оценены всякий раз, когда становится очевидной постоянная потеря стоимости. Тем не менее, существует требование об обратном требовании, если значение впоследствии

оценивается выше уровня, который был бы достигнут, если бы была вычтена только обычная амортизация.

Товарно-материальные запасы должны быть показаны по наименьшей цене из себестоимости или на рыночном уровне. LIFO (метод оценки товарно-материальных ценностей) прямо разрешен законом о подоходном налоге, если только он не будет противоречить немецким принципам бухгалтерского учета. Однако, как только LIFO будет применен, его необходимо продолжить в последующие годы, если налоговая служба не примет иного решения. Потери в стоимости должны быть вычтены из первоначальной стоимости, если они могут быть специально определены. В принципе допускаются общие положения о снижении товарности по причине возраста или дальнейшего развития, хотя отношение налоговых органов имеет скептическую тенденцию.²⁰

Те, кто делает обобщенные расчеты или глобальные положения, должны ожидать, что их попросят оправдать вычет со ссылкой на конкретные факты и обстоятельства и / или на прошлую историю бизнеса.

Что касается дебиторской задолженности, то она должна быть указана по первоначальной стоимости. Если стоимость погашения выше (например, нулевая облигация), следует постепенно повышать доход до даты погашения. Краткосрочная дебиторская задолженность в иностранной валюте, подлежащая погашению в течение одного года, должна быть переведена в евро по курсу на конец года. Долгосрочные статьи должны быть переведены по наименьшей из исторических и конечных ставок. Конкретные ассигнования должны быть предусмотрены для ожидаемых безнадежных долгов. В соответствии с положениями о потере стоимости запасов, налоговые органы внимательно изучают фактически принятые положения. Конкретные положения должны быть оправданы конкретно, а общие

²⁰ Andrew Miles, Doing Business in Germany, published by PriceWaterhouseCoopers, January 2014

положения должны отражать прошлый опыт ведения бизнеса, и поэтому не будут приняты без дальнейшего объяснения и расследования, если они превысят 1% от всех непогашенных сумм.

Не существует вычета за счет плохих долгов акционера с долей более 25% у должника, если только кредитор третьей стороны не предоставил долг или не предоставил ему возможность оставаться в обращении в иных аналогичных обстоятельствах.

Обязательства должны рассматриваться в порядке, соответствующем обращению с дебиторской задолженностью. Однако обязательства с оставшимся сроком до 12 месяцев и более на отчетную дату должны быть дисконтированы с годовой ставкой 5,5%, если они не являются процентными (влюбом случае) или результатом авансовых платежей или числящимися на счете оказанных услуг.

Пенсионные положения должны быть рассчитаны актуарно по конкретным и подробным правилам. В большинстве случаев недофинансирование в течение одного года не может быть восстановлено путем простого пересчета ассигнований в последующие годы, оно должно быть перенесено до тех пор, пока пенсия сотрудника не будет выплачена. Финансирование пенсионных обещаний и наделение правами на пенсионное обеспечение не влияют, таким образом, на расчеты положений, подлежащих налогообложению. Просроченная или предыдущая стоимость услуг распространяется на период, в течение которого резерв накапливается до его остатка на дату выхода на пенсию. Никакие положения не могут быть приняты для сотрудников до 28 лет.

Резервы будущих расходов должны рассчитываться за вычетом ожидаемых будущих выгод, таким образом, резерв будущих расходов на аренду здания, который больше не требуется, должен быть предоставлен на оставшуюся часть аренды за вычетом возможного дохода от субаренды.

Положения по обязательствам, отличным от платежей и / или обязательств неопределенной степени, например, в случае гарантийных положений, должны учитывать фактическую частоту в соответствии с прошлым опытом и должны основываться на предполагаемых прямых расходах вместе с повышением косвенных затрат. Поэтому недавно сформированным предприятиям или тем, у кого нет адекватной системы учета затрат, будет трудно показать, что их гарантийные положения соответствуют налоговым правилам.

Прибыль от продажи земли и зданий, и пресноводного судоходства не должна немедленно приниматься к доходу, но может быть вычтена из стоимости приобретения замещающих активов в том же или в предыдущем году. В качестве альтернативы, прибыль может быть перенесена на будущие периоды и вычтена из покупной цены запасных частей, приобретенных в течение следующих четырех лет, или из стоимости строительства здания, возведенного в течение следующих шести лет. Этот резерв может быть возвращен в налогооблагаемый доход в любое время, но в результате освобождения взимается дополнительный облагаемый налогом доход в размере 6% от суммы освобожденного за каждый год, в который был внесен резерв. Выпуск и повышение до налогооблагаемого дохода являются обязательными в конце четвертого года, если строительство в новом здании еще не началось.

Эффект этого резерва состоит в том чтобы облегчить и отложить налогообложение прибыли от продажи путем вычета ее из стоимости приобретения замещающих активов и тем самым уменьшить их амортизацию. Этот резерв часто упоминается как «резерв 6Б» после его руководящего раздела в законе о подоходном налоге.

Налогооблагаемый доход для торгового налога рассчитывается в том же порядке, что и для корпоративного налога. Однако существуют важные различия, особенно в области процентных и других финансовых расходов.

Первые 100 000 европроцентных расходов разрешены в полном объеме. Четверть годовых процентов по этой сумме не допускается. Проценты включают в себя не только оплаченные по кредитным договорам или начисляемые как таковые на перевыполненные банковские счета, но также и скрытый интерес к аренде, лизинговые платежи и роялти. Неявный интерес рассматривается как 20% от суммы, уплаченной за движимые активы, 25% роялти за использование прав (если только их использование не является предоставлением сублицензий) и 50% аренды недвижимости. Срок действия соглашения не имеет значения.

Только для налога на торговлю существует единовременный вычет в размере 1,2% от налогооблагаемой стоимости всей недвижимости, принадлежащей налогоплательщику. Этот вычет частично компенсирует плату за земельный налог, ежегодный налог, взимаемый местными властями за налогооблагаемую стоимость недвижимости. Таким образом, вычет налога на прибыль служит для освобождения бизнеса от части бремени земельного налога.

Освобождение от корпоративного налога за дивидендный доход не менее 10% применяется к торговому налогу при условии, что холдинг составляет не менее 15%.²¹

Для регулирования споров по корпоративному налогу, в отличие от торгового налога, налогоплательщики могут требовать возврата убытков до 1 000 000 евро к предыдущему году. Это сумма не является точной, нет установленных законом правил ее регулирования. Суммы, которые не возвращаются, могут быть перенесены и использованы в отношении

²¹ Andrew Miles, *Doing Business in Germany*, published by PriceWaterhouseCoopers, January 2014

будущих прибылей без ограничения по времени. Резервы, подлежащие возмещению в каждом году от перенесенных убытков, ограничены 1 млн. евро плюс 60% от текущего налогооблагаемого дохода, превышающего эту сумму. Компании с годовой прибылью более 1 млн. евро, таким образом, сталкиваются с текущим налогообложением на 40% от избытка. Это упоминается в Германии как «минимальное налогообложение». Тем не менее, освобождение от убытков, заявленное в течение одного года из перенесенного убытка, не уменьшает того, что впоследствии может потребоваться ретроспективно в отношении оставшейся прибыли того же года от потери, которая была возвращена.

Правила переноса и их смещения применяются как к торговым, так и к корпоративным налогам.

В соответствии с положением, предназначенным для ограничения покупки и продажи налоговых убытков, право на перенос убытков теряется, когда более 50% акций компании приобретается новым или существующим (иностранном или внутренним) акционером в течение пятилетнего периода. Если приобретенный холдинг составляет более 25%, но не более 50%, перенос убытков будет аннулирован пропорционально полученной сумме. Приобретения могут быть прямыми или косвенными, и есть также расширение, относящееся к связанным сторонам. Это правило потери прав не распространяется на внутреннюю реструктуризацию группы, то есть когда одно и то же лицо имеет непосредственную или конечную долю во всем акционерном капитале компании до и после транзакции. Это правило также отменяется в той мере, в какой потери покрываются скрытыми резервами в компании (определяется как разница между акционерным капиталом и рыночной стоимостью акций), а продажа была предметом налогообложения в Германии.

В связи с финансовым кризисом положение о конфискации потерь было отменено в отношении приобретений акций в контексте программы корпоративного восстановления, предназначенной для спасения проблемного бизнеса. Чтобы квалифицироваться, компания должна была показать, что она заключила и соблюдает соглашение о сохранении работы, что общее вознаграждение работника, выплачиваемое в течение пяти лет после передачи доли, было по меньшей мере равным 400% от среднегодового оплачиваемого за пять лет до этого, или что акционеры внесли новый капитал не менее 25% валовых активов, указанных в непосредственно предшествующем налоговом балансе, в течение одного года после приобретения. Европейская комиссия официально уведомила Германию, что рассматривает эту общую помощь для восстановления корпораций как незаконную государственную помощь и требует внесения изменений в устав. Германская апелляция против этого решения была отклонена Европейским Судом как отсроченная, однако правительство поддерживает ряд частных апелляций, которые в настоящее время находятся на рассмотрении. На данный момент — это положение отменяется. Убытки не переносятся при слиянии или другой корпоративной реорганизации.

Юридически каждая немецкая компания является независимым юридическим лицом и поэтому должна подать свои собственные налоговые декларации. Не существует концепции подачи консолидированного дохода как такового, хотя, если два или более субъекта настолько тесно взаимосвязаны, что их можно рассматривать как эффективно единый бизнес, они объединяют свои результаты для целей налогообложения, то есть объединяют прибыль и убытки. Однако они не устраняют межфирменную прибыль. Этот тип группы упоминается в Германии как *Organschaft*.

Ведущий партнер в *Organschaft* может быть любым юридическим лицом Германии, включая активное торговое партнерство или локально управляемое немецкое отделение иностранной компании. Дочернее

предприятие должно управляться из Германии и иметь зарегистрированный офис в государстве-члене ЕС / ЕЭЗ. Два или более субъекта образуют Organschaft, если ведущий партнер прямо или косвенно контролирует более 50% голосующих акций над дочерней компанией, и они заключают соглашение об объединении прибыли на срок не менее пяти лет. Это соглашение об объединении прибыли должно быть внесено в торговый реестр дочерней компании и должно соблюдаться на практике. Его эффект заключается в том, что дочерняя компания передавала всю свою годовую прибыль после возмещения любого убытка, перенесенного материнской компанией на конец каждого рабочего года, в то время как материнская компания вступает в соответствующее обязательство принять на себя любую потерю. Таким образом, финансовая отчетность дочерней компании будет показывать годовой результат nil (определенные специфические, но необычные исключения), и в его балансе будет отражаться сумма, подлежащая выплате или получению от материнской компании, эквивалентная причитающейся прибыли или субсидии, подлежащей выплате. Этот баланс должен быть урегулирован после того, как суммы окончательно будут определены в последующем году, если следует избегать обвинений в невыполнении соглашения об объединении прибыли.

Соглашение об объединении прибыли может быть отменено в течение пятилетнего срока по уважительной причине. Типичным примером уважительной причины является отчуждение дочерней компании вне группы. Если соглашение отменяется иначе, чем по уважительной причине в течение первых пяти лет или просто не применяется ни в один из этих лет, оно будет ретроактивно аннулировано. Затем налоговые оценки будут переизданы, как если бы Organschaft никогда не существовал, а выплаты субподряда дочерней компании будут рассматриваться как дополнительные капитальные взносы материнской компании, в то время как прибыль будет перераспределяться как распределение дивидендов. Аннулирование после

первых пяти лет означает, что соглашение потеряет свою силу на год отмены. Невыполнение его в течение одного года, следующего за первоначальным периодом, приостанавливает его на этот год.

Одним из последствий Organschaft является то, что прибыль дочерней компании может быть компенсирована убытками, причиненными родительской компанией. Однако обратное невозможно. Любые убытки, перенесенные дочерней компанией, замораживаются до прекращения действия Organschaft, текущего результата, прибыли или убытка, которые полностью относятся к материнской компании. Это контрастирует с процедурой учета, которая вытекает из запрета на корпоративный закон о возврате прибыли до возврата предыдущих убытков. Прибыль, фактически сданная и показанная как таковая в финансовой отчетности, является чистым результатом за год, за вычетом оставшихся убытков.

Нет никаких различий в определении или эффекте Organschaft между торговыми и корпоративными налогами.

Согласно положениям закона о налоге на корпорацию, убытки материнской компании или дочерней компании Organschaft не могут быть компенсированы в отношении настоящего или будущего дохода Германии, если они учитываются для налогообложения за границей каким-либо лицом. Поэтому следует проявлять осторожность, как для компаний-резидентов, так и для тех, кто рассматривается как часть другого юридического лица по иностранному законодательству (например, в соответствии с правилами США «check-the-box»).

Следует подчеркнуть, что Organschaft обычно необходим для немецких групп или подгрупп с централизованными механизмами финансирования. Проценты, начисляемые в Organschaft, игнорируются. Внешние проценты, а также прибыль от торговли сосредоточены на родительской компании для целей ограничения процента.

В Германии существуют обширные правила ценообразования, связанные со сторонами ведения бизнеса. Действительно, вопросы трансфертного ценообразования почти всегда являются одним из важнейших компонентов налоговых проверок немецких дочерних компаний по многонациональным вопросам. Германские правила трансфертного ценообразования в значительной степени соответствуют отчетам ОЭСР и рекомендациям по этому вопросу, хотя они более подробные и более конкретные. Они основаны на предпосылке, что немецкая дочерняя компания должна торговать на расстоянии вытянутой руки с ее родительскими и дочерними компаниями и другими связанными сторонами, как если бы каждая единица была независимой организацией. Чтобы продемонстрировать это, необходимо, чтобы все важные общие взаимоотношения и каждая плата за услуги (что-то иное, чем доставка товаров) были покрыты за счет предварительного письменного соглашения. Предыдущее устное соглашение для этого не годится. Сборы за конкретные транзакции или серии транзакций могут основываться на сопоставимой неконтролируемой цене, цене перепродажи или методе «стоимость плюс». Немецкий орган должен документировать для себя метод, используемый в качестве наиболее подходящего в данных обстоятельствах, и должен быть готов соответствующим образом отстаивать свой выбор. Однако налоговые аудиторы обычно принимают выбранный метод, если это явно необоснованно, хотя они не связаны определением дочерней компанией соответствующей маржи прибыли, повышением курса или другим вопросом бухгалтерской оценки.

Необходимо соблюдать много формальностей, особенно в отношении соглашений, регулирующих постоянные отношения, таких как назначение немецкой дочерней компании в качестве комиссии или объединение исследований и разработок или аналогичных видов деятельности. В соответствии с уставом следует уважать сущность, а не форму торговли на

расстоянии вытянутой руки. Тем не менее, власти, а также в значительной степени суды склонны видеть несоблюдение форм как указание на то, что налогоплательщик не является таковым.

Сборов за конкретные сделки или серии сделок может быть основан на сравнительной неконтролируемой цене, цене перепродажи, или "затраты плюс" метод. Немецкая организация должна документ для себя метод, используемый в качестве наиболее подходящего в сложившейся ситуации и должны быть готовы защищать таким образом свой выбор. Однако налоговые аудиторы, как правило, принимают метод выбирают, если он не является явно неразумным, хотя они не обязаны по определению дочерней компании, соответствующей прибыли, поднятие ставки или других материалов в бухгалтерской оценке.

Недавнее изменение в законодательстве ввело расширенные обязанности по документации. Документация по длине руки уже недостаточна; Немецкий налогоплательщик должен теперь полностью документировать все аспекты своих торговых и других отношений с иностранными связанными сторонами. Это распространяется на внутренние причины принятия решений и политики ценообразования и включает в себя записи сравнений третьих сторон, а также любые корректировки с учетом различных обстоятельств. В двух указах Министерства финансов подробно излагаются официальные ожидания. Несоблюдение надлежащего документа или, для необычных транзакций, незамедлительно приведет к серьезным штрафам. Если у предприятия слабая документация, то это означает, что налоговые аудиторы могут определять налогооблагаемый доход только в пределах диапазона, они могут основывать свое заключение в конце диапазона, наименее благоприятного для налогоплательщика. Любые сомнения идут в его ущерб. Это почти гарантирует отрицательный аудит, открывающий путь к штрафу в размере от 5% до 10% от корректировки дохода.

Дальнейшее изменение в законодательстве установило правовую основу для растущих ожиданий налогоплательщиков в обосновании их трансфертного ценообразования с учетом диапазона, взятого из публичных или полудоступных публичных сравнений. Если рассматриваемая цена находится в пределах диапазона, она должна быть принята. Если это не так, настройка выполняется для медианного диапазона. Если сопоставимые данные отсутствуют, налогоплательщику может быть предложено показать, что указанная цена находится в наиболее подходящей точке в диапазоне между самой высокой ценой, которую покупатель готов заплатить, и самой низкой ценой, по которой продавец по-прежнему будет желать продать.

Другая поправка узаконила релевантность трансфертного ценообразования на передачу функций вместе со связанными с ними рисками и возможностями из Германии связанной стороне или постоянному представительству за рубежом. Передача должна быть рыночной, исходя из ожидаемых ожиданий сторон на момент передачи. Существует опровержимая презумпция того, что в случае неопределенности независимые третьи стороны согласились бы на ретроспективную корректировку фактической, если их ожидания позже окажутся неуместными. Во всех случаях налогоплательщик обязан идентифицировать нематериальные активы, связанные с его функцией.

Все кредиты и займы от связанных сторон должны регулироваться предварительным письменным соглашением, которое должно быть в этом уверенным, суммы, срока погашения (хотя это может быть по желанию, или до дальнейшего уведомления), валютам и процентным ставкам. Отказ от заключения письменного соглашения означает, что процентные расходы disallowable для немецкого заемщика; это дает налоговой инспекции возможность вменения собственную концепцию справедливого рыночная ставка процента к доходам немецкого кредитора.

Все заимствования для связанных сторон должны быть на расстоянии. Они должны регулироваться предварительным письменным соглашением, которое должно быть определено в отношении суммы, срока погашения (хотя это может быть по желанию или до дальнейшего уведомления), валюты и процентной ставки. Неспособность заключить письменное соглашение заранее означает, что процентный расход не разрешен для немецкого заемщика. Он дает налоговой инспекции любую возможность вменить свою собственную концепцию справедливой рыночной ставки процента в доход немецкого кредитора.

Необычные обстоятельства, кроме того, не требуются для обеспечения кредита связанной стороны. Скорее, любая потребность в безопасности считается выполненной немецкой концепцией трансфертного ценообразования «поддержка внутри группы», а это означает, что немецкая компания не может нести никаких расходов на обеспечение или гарантию задолженности связанной стороны и не может нести списания безнадежных долгов на любые финансы, предоставленные связанным сторонам. Несколько исключений из этих общих правил относятся к необычным обстоятельствам, например, когда компания становится связанной стороной в течение срока кредита.

Процентная ставка на расстоянии - это отношение к валюте кредита. Выбранная валюта должна быть разумно правдоподобной в обстоятельствах, но выбор не ограничивается никакими жесткими правилами. Разумеется, следствие состоит в том, что курсовые прибыли и убытки, когда они измеряются по отношению к евро, также относятся к немецкой компании. Интересно, что нет необходимости в строгой последовательности, если у немецкой компании будет равный шанс получить прибыль или убыток.

В правилах трансфертного ценообразования указано, что процентная ставка всегда должна основываться на ставках банковского кредитования, то

есть на том, по какой немецкой компании могли заимствовать средства в противном случае на тех же условиях и в той же валюте от немецкого или иностранного банка. Это применимо независимо от того, является ли немецкая компания заемщиком или кредитором. Также это не зависит от того, что немецкая компания не является банком и поэтому не имеет права отражать банковские практики. С другой стороны, Высший налоговый суд утверждает, что просто потому, что немецкая компания не является банком, ей не нужно покрывать расходы на ведение банковского бизнеса, и поэтому полученный процент должен основываться на ставке, лежащей где-то между банком займов и кредитов.²²

Никакой налог на удержание не взимается по кредитным процентам, уплаченным за границей, за исключением долговых обязательств. Однако если кредит обеспечен ипотекой на немецкой недвижимости или на немецком судне, иностранный кредитор считается заработавшим доход от аренды или субаренды, а не от процентов по кредиту. Это налагает на него ответственность перед немецкими налоговыми органами в виде торгового и корпоративного налога за вычетом всех соответствующих расходов (и поэтому он обязан подавать налоговые декларации в качестве нерезидента), но фактически взимаемый налог, включая надбавку за солидарность, не может превышать максимальную ставку удержания налога на проценты, предусмотренную в соответствующем договоре. Аналогичным образом, проценты по конвертируемым облигациям или займам, связанным с распределением прибыли, облагаются налогом на дивиденды по внутреннему законодательству и поэтому не облагаются налогом только путем удержания, когда договор признает его в качестве процентов, уплачиваемых по нулевому курсу. Тонкие правила в отношении капитала больше не действуют. Их заменителем является «ограничение по процентам», ограничивающее вычеты отрицательной процентной маржи (избыток процентных расходов над

²² Andrew Miles, *Doing Business in Germany*, published by PriceWaterhouseCoopers, January 2014

процентным доходом) до 30% от общей чистой прибыли до уплаты расходов по выплату процентов, налогов на прибыль и начисленной амортизации (ЕБИТДА). Это ограничение не применяется, если отрицательная процентная маржа за год составляет не более 3 000 000 евро. Существует также освобождение, когда проценты, выплачиваемые одному акционеру (более 25%), составляют не более 10% от отрицательной процентной маржи, а отношение капитала к валовым активам компании не превышает двухпроцентных пунктов ниже группы. Это должно основываться на финансовых отчетах в соответствии с МСФО. Принципы бухгалтерского учета любого государства-члена ЕС могут быть приняты вместо МСФО, если они более актуальны в данных обстоятельствах.

Правила ограничения процентов распространяются на заинтересованные стороны акционеров и сторонних кредиторов с правами обращения к акционеру или его заинтересованной стороне. Резервное финансирование является конкретной целью этих оговорок.

Расходы на выплату процентов, не разрешенные в течение одного года, могут переноситься на будущий счет без ограничения по срокам. Будущее смещение начинается в первый год, когда ограничение не выполняется, плюс сумма, переведенная в процентную маржу за этот год. Такой же перенос доступен для избытка ЕБИТДА, который он рассчитывается ретроспективно с 2007 года. Процентная ставка, но не ЕБИТДА, переносится, подлежит такому же ограничению переносов убытков, которые возникают после смены акционеров. Приобретение более 50% капитала компании одним акционером, или его заинтересованными сторонами полностью разрушает перенос; Приобретение от 25% до 50% сокращает его пропорционально приобретенному уровню, Приобретение 25% или менее является безопасным.²³

²³ Andrew Miles, *Doing Business in Germany*, published by PriceWaterhouseCoopers, January 2014

Традиционно Германия взяла на себя законную позицию, отрицающую, что сделки между филиалом и его головным офисом могут привести к получению прибыли или убытка для любой единицы.

Скорее, такие сделки рассматривались как сделки в рамках одного и того же юридического лица, и многие из договоров Германии об избежании двойного налогообложения по-прежнему отражают эту позицию. Это проявляется в договорных положениях, разрешающих расходование или доход, возникающие в филиале или за его филиал, независимо от того, где они понесены или получены. Следствием является отказ от платы за услуги, процентных платежей или роялти в рамках одного и того же юридического лица.

В 2013 году произошли радикальные изменения в Законе о иностранном налоге, приняв «утвержденный подход ОЭСР» к рассмотрению постоянного представительства, как если бы он был отдельным юридическим лицом для целей определения его налогооблагаемого дохода. Таким образом, в настоящее время ожидается, что головной офис или постоянное представительство Германии будет следовать правилам трансфертного ценообразования, в том числе правилам документации, в отношении всех обычных или необычных сделок с его партнером за рубежом. Постоянное представительство должно определяться с учетом функций, выполняемых его персоналом, используемыми ими активами, рисками и возможностями, связанными с производством или вытекающими из их деятельности, и обеспечения достаточного капитала филиала. Министерство финансов уполномочено издавать постановления с одобрения Бундесрата, чтобы регулировать эти положения о распределении доходов и капитала филиала в деталях. Проект был опубликован в 2013 году, но еще не завершен.

В Законе об иностранном налоге прямо указывается, что договор об избежании двойного налогообложения будет иметь преимущественную силу

над новыми правилами определения дохода отрасли, если налогоплательщик показывает, что другое государство продолжает применять договор в его нынешнем виде, и это приводит к фактическому двойному налогообложению.

В Германии существует ряд положений о борьбе со злоупотреблениями, направленных на предотвращение злоупотребления юридическими формами, использование налоговых убежищ, покупку договоров или использование доверенных лиц.

Частично эти положения дают налоговым органам право игнорировать искусственные обстоятельства и отношения, которые рассматриваются как оскорбительные, и частично они делают налоговые вычеты расходов зависимыми от полного раскрытия личности другого делового партнера. Взаимоотношения с иностранными субъектами, подпадающими под «режимы с низким уровнем налогов», подпадают под специальные положения закона о иностранном налоге, взимающие дополнительный налог с непрямых немецких владельцев доходов, накопленных за рубежом, и предоставление немецким налогоплательщикам закупок товаров и услуг из стран, предоставляющих налоговые убежища. Налогоплательщики находятся под расширенной обязанностью сотрудничать с налоговыми органами в отношении всех деловых отношений с партнерами за пределами юрисдикции Германии и, следовательно, недоступны для налоговых аудиторов Германии. По существу, немецкий налогоплательщик должен предоставить всю документацию, информацию и объяснения от или за иностранную сторону, которая была бы доступна, если бы он настоял на правах доступа к соответствующим записям.

3.3. Косвенные налоги

Косвенные налоги, большинство из которых являются налогом на операции, являются важным фактором в бюджетах государства, провинций и местных властей. Самым важным из всех косвенных налогов Германии является НДС, взимаемый как общий налог с продаж, за которым следуют различные акцизы и таможенные пошлины на импортируемые товары. Налог на передачу недвижимости и земельный налог также часто классифицируются как «косвенные» налоги, хотя эта классификация не обязательно истинна в каждом случае.

Налог на добавленную стоимость (НДС)

НДС взимается в Германии в рамках согласованной системы ЕС. Стандартная ставка составляет 19%, а для некоторых основных продуктов питания, книг, газет, антиквариата, живых животных, гостиничного жилья и некоторых других предметов существует 7% скидка. НДС, взимаемый с продажи, отображается на счете клиента и поэтому передается каждому клиенту. НДС, начисляемый бизнесом на суммы, выставленные ему его поставщиками («входной налог»), вычитается из «выходного налога», взимаемого с клиентов, для получения чистой суммы, подлежащей уплате или возмещения налоговой службой. Расчёт ведется ежемесячно, ежеквартально или, в некоторых случаях, ежегодно.

Экспорт и международные перевозки за пределами ЕС «с нулевым рейтингом», то есть сборы с клиентов не облагаются НДС, но любой связанный с ним входной налог все еще может быть полностью вычтен из сумм, подлежащих уплате в налоговую инспекцию. Продажи внутри ЕС также носят нулевой рейтинг, но перевозка товаров и пассажиров в / из других стран ЕС подлежит немецкому НДС, если только перевозчик не

совершил сделку с учетом НДС другой страны ЕС. Особые положения применяются к воздушным перевозкам. Ряд конкретных услуг, включая, в частности, банковские услуги и страховые взносы, освобождаются от НДС.

Поскольку НДС эффективно обременяет внутренних потребителей, необходимо избегать их бремени путем покупки за рубежом. Поэтому импорт в Германию из стран, не входящих в ЕС, подлежит «импортному ввозу» (почти так же, как и таможенные пошлины), и первоначально покупка без НДС со стороны немецкого бизнеса из других стран ЕС зависит от этого «налога на приобретение». Как импортный НДС, так и налог на приобретение взимаются по ставке НДС, относящейся к типу рассматриваемых товаров, и оба налога относятся как к налогу на прибыль бизнеса после оплаты. Чтобы покупать товары без НДС в любом государстве-члене ЕС, покупатель должен предоставить подтверждение регистрации в качестве бизнеса по уплате НДС в другом государстве-члене (так называемый «регистрационный номер НДС»). Поскольку у частного потребителя такого количества нет, нет возможности вообще избежать НДС путем покупки товаров для частного потребления в других странах ЕС, а частный импорт в Германию из-за пределов ЕС жестко контролируется таможенными органами на границах. Тем не менее, существует некоторая степень трансграничных покупок в ЕС, чтобы воспользоваться более низкой ставкой, хотя 1 января 2007 года радикально изменилось для Германии, когда стандартная ставка была повышена с 16%, одна из самых низких в ЕС, до 19%.

Хотя НДС по своей природе не является прямой стоимостью для предприятий, это строго контролируемый налог. Административные, бухгалтерские и другие требования и обязательства по соблюдению требований для бизнеса являются интенсивными, и последствия любого отказа от соблюдения всех подобных правил, и положений, включая вопросы, которые могут показаться просто формальностями, часто являются

серьезными. Действительно, часто возникает тот факт, что в случае продажи без НДС («с нулевым рейтингом») становятся полностью облагаемыми налогом без возможности передать бремя клиенту или что в противном случае вполне приемлемый входной налог становится не подлежащим вычету без обращения к первоначальному поставщику. Следовательно, попытки уменьшить незначительный учет НДС и другие расходы на соблюдение путем принятия «коротких сокращений» часто оказываются ложными.

Акцизы

Германия взимает ряд акцизов на конкретные товары, в основном с целью повышения их цены на внутреннем рынке. В то же время существенный доход повышается для правительства лишь в нескольких точках сбора. В каждом случае в цепочке поставок есть один налогоплательщик. Это производитель, импортер или первый отечественный оптовик. Существуют конкретные исключения для экспорта, поставки в другие страны ЕС, а в некоторых случаях и для определенных потребителей. Акцизы взимаются главным образом за алкогольные напитки, табак и сигареты, от всех видов минеральных и топливных масел и их производных и в меньшей степени от других видов топлива и электроэнергии. Страховые взносы также облагаются аналогичным налогом (страховой налог в размере 19%) в качестве одного из немногих примеров немецкого акцизного налога, взимаемого с услуг.

Акцизные налоги создают обширные бухгалтерские, административные и другие требования к соблюдению для их немногих непосредственных налогоплательщиков, хотя они не оказывают непосредственного влияния на

большинство других предприятий. Дорожные перевозки и другие транспортные предприятия, пожалуй, являются основным исключением из этого замечания.

Налог на приобретение недвижимости

Этот налог может быть важным фактором для рассмотрения при реструктуризации корпоративных групп с немецкими дочерними компаниями или с немецкими посредническими холдинговыми компаниями. Это может также иметь смягчающее воздействие на мобильность населения. Он взимается с продажной цены или другой стоимости перевода при каждой смене права собственности на землю и здания. Существует очень мало исключений, кроме продаж между мужем и женой или передачами, подлежащими подаче и налогу на наследство.

Базовая ставка налога на передачу недвижимости составляет 3,5%, хотя провинции имеют право взимать налог с другой ставки при передаче имущества на их территории. Только две провинции по-прежнему взимают налог с базовой ставкой 3,5% - Бавария и Саксония. Гамбург взимает 4,5%. Ставка Саара составляет 5,5%, а в Берлине - 6%. Ставка Шлезвиг-Гольштейна самая высокая - 6,5%. Остальные провинции взимают 5% - Баден-Вюртемберг, Бранденбург, Гессен, Мекленбург-Померанию, Северный Рейн-Вестфалия, Рейнланд-Пфальц, Саксония-Ангальт и Тюрингия.

Юридически обе стороны несут солидарную ответственность по налогу, хотя по традиции контракты на продажу недвижимости почти неизменно переносят бремя на покупателя. Поскольку все контракты на продажу недвижимости должны быть заключены перед нотариусом, который, помимо прочего, уведомляет налоговые органы, а так как запись новой собственности в земельной книге связана с фактической уплатой налога, то это небольшой

стимул или возможность для покупателя скрыться перед выполнением договорных обязательств по уплате налога. Налог на передачу недвижимости квалифицируется для покупателя недвижимости как часть затрат на приобретение. Если покупатель является юридическим лицом, стоимость налога капитализируется, так что его вычет из налогооблагаемого дохода откладывается до тех пор, пока объект не будет продан.

С точки зрения корпоративной реструктуризации, то, что первоначально предназначалось как мера предотвращения, часто имеет неудачный эффект.

Налог также взимается с косвенных изменений в праве собственности на недвижимость после передачи 95% или более акций компаний (или товариществ), владеющих недвижимостью. К сожалению, эти правила применяются независимо от бизнес-фона передачи акций, то есть они одинаково применимы к прямой продаже акций компании, владеющей недвижимостью, по рыночной стоимости стороннему третьему лицу, в отношении выпадающих без налогов сборов, слияния или другие формы корпоративной реконструкции в тесно связанной группе компаний. Они также распространяются на передачу акций, косвенно удерживаемых, то есть на передачу акций конечной или посреднической холдинговой компании за пределами Германии, которая владеет акциями другой немецкой или иностранной холдинговой компании, владеющей, в свою очередь, акциями другой компании, владеющей немецким объектом. Таким образом, корпоративная реорганизация или слияние, согласованная и реализованная на уровне, значительно превышающем корпоративную принадлежность немецкой дочерней компании, вызовет ответственность перед этим германским налогом, даже если в корпорации реорганизации не может быть никакого восприятия в качестве предмета налогообложения в Германии.

Некоторое облегчение ситуации с корпоративной реструктуризацией можно получить из освобождения от налога на передачу недвижимости по

сделкам (слияниям, побочным эффектам и выпадающим спискам) в соответствии с законом о реконструкции, где по меньшей мере 95% непосредственного, промежуточного и конечного интереса к собственности остается неизменным в течение как минимум пяти лет до и после передачи.

Если налог взимается с передачи акций, то есть когда вознаграждение напрямую не связано с недвижимостью, основа оценки будет в 12,5 раз меньше «арендной стоимости» земли и зданий. Эта «арендная стоимость» получена из средней арендной платы, фактически достигнутой за последние три года, если объект был арендован. Если нет, это значение получается из оценок, подготовленных местным бюро оценки (филиала местной власти), соответствующим образом скорректированных с учетом таких факторов, как возраст зданий или загрязнение почвы. В тех случаях, когда объект не развит, необходимо обратиться к данным из местной службы оценки, независимо от того, была ли она сдана в аренду в прошлом.

Закон о налоге на недвижимое имущество (Grunderwerbsteuergesetz - GrEStG) содержит некоторые положения об избежании двойного взимания этого налога при последующей передаче права собственности. Однако в основном это касается вопросов переводов в рамках партнерства или возврата обратно предыдущему владельцу, а не последовательных переводов между различными сторонами, которые могут возникнуть в процессе реорганизации корпорации. Таким образом, налог на передачу недвижимости в Германии может быть фактором при планировании таких реорганизаций, поскольку вполне возможно уменьшить общую стоимость, тщательно спланируя порядок шагов.

20 апреля 2011 года Высший налоговый суд передал Конституционному суду вопрос о соответствии налоговой системы передачи прав собственности конституционному принципу равного отношения к подобным делам. Его основной момент - при поддержке Конституционного суда, определяющего

налог на нетто-активы, который теперь больше не взимался, заключался в том, что передача имущества путем продажи облагается налогом на доходы от продажи, то есть на текущую рыночную стоимость имущества, тогда как косвенная передача собственности, например, путем передачи акций компании, владеющей собственностью, оценивается по формуле, которая может отражать текущие рыночные ценности по совпадению. Дело Конституционного суда еще не было заслушано, но налогоплательщики, столкнувшиеся с оценкой налога на передачу недвижимого имущества, могут видеть достоинства в том, чтобы открыть собственное дело, подав апелляцию, а затем попросив приостановить разбирательство до вынесения решения Конституционного суда. Однако налогоплательщики должны знать, что власти вряд ли согласятся на приостановку выплаты и что Конституционный суд открыт для того, чтобы сделать эти положения неконституционными, в то же время позволяя продолжать заявку на определенный период в интересах защиты государственных финансов.

Земельный налог

Земельный налог ежегодно оценивается владельцами земли и зданий в качестве платы за налогооблагаемую стоимость. Налог взимается местными властями по ставкам, значительно варьирующимся по всей стране. Сумма почти всегда незначительна, а налог - это, во всяком случае, вычеты за корпоративные и торговые налоги.

Традиционно немецкая аренда дает владельцу права взимать этот налог с арендатора в качестве денежных средств. Следовательно, налог не является фактором в принятии решений о «аренде или покупке».

3.4 Опыт Германии для России

Как было сказано во введении, актуальность изучения налоговой системы Германии и налогообложения юридических лиц в Германии является чрезвычайно интересным примером для сравнения немецкого и российского опыта. В Германии, несмотря на большое количество налогов и довольно высокие налоговые ставки, ведется разумная налоговая и экономическая политика при соблюдении налоговой системы государства. Это позволяет не только стабильно пополнять бюджеты разных уровней, но и иметь стабильный прирост по большинству налоговых поступлений.

При этом нужно отметить, что изменения в налоговое законодательство в Германии вносятся крайне редко и в основном касаются выполнения рекомендаций Европейского Союза об оптимизации налогообложения. В России наблюдается довольно частые изменения в налоговом законодательстве, что в свою очередь почти всегда негативно сказывается на экономической деятельности предприятий. В России, в отличие от Германии, в начале двадцать первого века были разработаны процессы изменения налогового законодательства, внесен ряд изменений в налоговый кодекс. Изменения в налоговое законодательство вносятся в РФ и по сей день, что негативным образом влияет на планирование бизнес-операций. Принципы процессуальной деятельности представлены в законодательствах России и Германии по-разному. В немецком налоговом законодательстве существует принцип запрета злоупотребления властными полномочиями налоговых органов, в том числе ограничение административных органов о назначении либо проведении каких-либо мер, которые хоть и находятся в рамках должностных полномочий данного административного органа, но служат исключительно цели причинения экономического ущерба, что иначе называется принцип соразмерности. Также в немецком налоговом законодательстве существует принцип экономической целесообразности, равноправия сторон, а также некоторые другие. Введение ряда данных

принципов в налоговое законодательство Российской Федерации может позитивным образом повлиять на пресечение незаконной деятельности налоговых органов и будет в дальнейшем способствовать укреплению режима законности.

В Российской Федерации на данный момент практически отсутствует система досудебного урегулирования и анализ судебных жалоб налогоплательщиков. В странах Западной Европы действуют системы досудебного регулирования спорных вопросов налоговыми органами, существуют комиссии внутри самой Федеральной Налоговой Службы, которые изучают спорные процессы сторон до суда. В России такая практика не действует.

Очевидным является факт того, что зарубежный опыт налогового администрирования довольно сложно заимствовать и применять в нынешних российских экономических условиях. В 2016г. При формировании федерального бюджета Германии доля налоговых поступлений составила 84%, в России – 50%, что говорит о большие доли теневой экономики и уклонения юридических и физических лиц от уплаты налогов на территории Российской Федерации.²⁴ В то же время нарушения налогового законодательства на территории Германии относятся к наиболее опасным. Острой проблемой налоговой системы РФ является вопрос собираемости налогов. Используя опыт налогового администрирования Германии можно выявить действия, которые необходимо для полноценного и успешного развития налогового администрирования в РФ. К таким действиям можно отнести повышение автоматизации и модернизации налогового учета и контроля на территории РФ. Применение новейших технологий для повышения качества государственных услуг позитивным образом повлияет на налоговое администрирование и значительным образом облегчит весь процесс, а для ряда налоговых органов позволит в будущем расширить

²⁴ Меских К.Л. Опыт Германии в налоговом администрировании // Финансовая аналитика: проблема и решения, 2012. №6, с.78-84

налоговую базу, что будет иметь благоприятные экономические последствия в дальнейшем.

Также необходимо закрепление в российском законодательстве принципа гласности, главным аспектом которого является неукоснительная обязанность налоговых органов информировать налогоплательщика обо всех выявленных обстоятельствах и вероятных последствиях, если при этом не наносится ущерб цели или ходу налоговой проверки. Такая система успешно используется в Германии. На территории РФ данный принцип является необходимым, так как зачастую налоговые органы РФ не информируют ни юридических, ни физических лиц о совершении контрольных действий в ходе проверки, даже таких как назначение экспертиз. Таким образом налогоплательщик лишается возможности бороться и отстаивать свои процессуальные права и контролировать соблюдение процедуры при совершении налоговыми органами РФ контрольных мероприятий.

Можно с уверенностью сказать, что налоговая система Германии, как федеративного государства, прежде всего показательна тем, в отличие от российской, что при правильном сочетании всех ее элементов удалось достичь как высокого уровня экономического развития, так и обеспечить высокий уровень социальной защиты.

В Германии существуют отличные от России тенденции в налоговом администрировании, такие как изменения ставок налога на прибыль, расширение системы льгот, а именно ускоренная амортизация основных фондов и проведение опытно-конструкторских и научно-исследовательских работ. В России основное внимание уделяется увеличению налоговой базы предприятий и нахождение налоговыми органами различных способов увеличить налоговую нагрузку юридических лиц. Для перенимания положительных тенденций немецкого налогового администрирования в России необходимо создание специальных комиссий внутри налоговых

органов, которые бы защищали интересы предпринимателей в досудебном порядке.

Заключение

В данной работе был проведен анализ развития налогообложения на территории Германии, была изучена функционированию контролирующих налоговых органов Германии, были проанализированы налоговые реформы в Германии начала 2000-х годов. Также было описано понятие юридического лица на территории Германии, дана характеристика деятельности налоговых органов по отношению к юридическим лицам, был изучен порядок образования юридических лиц, их правоспособность. Основную часть работы заняло рассмотрение видов налогов на территории Германии, были рассмотрены и разобраны все виды налогов, обязательные к уплате юридическими лицами. Подробно было рассмотрено налогообложение корпораций на территории Германии, изучена хозяйственная деятельность и уплаты налогов в зависимости от вида деятельности.

Основной целью работы было рассмотрение системы налогообложения юридических лиц, ведущих финансово-хозяйственную и предпринимательскую деятельность в Германии. В работе также была изучена история создания и принципы формирования системы налогообложения Германии, описана структура системы налогообложения Германии, подробно описаны виды юридических лиц, занимающихся финансово-хозяйственной и предпринимательской деятельностью в Германии.

Для улучшения и упрощения налогового администрирования на территории РФ возможно применять опыт западных государств, таких как Германия, с целью улучшения налогового администрирования и создания наиболее благоприятных условий для ведения хозяйственной деятельности. В виду того, что налоговый потенциал в России не очень высок, следует ввести особый льготный налоговый режим на отдельных территориях РФ для улучшения ведения инвестиционной деятельности, особенно в таких

областях как сельское хозяйство, а также в более наукоемких отраслях. Также необходимо использование специальных ставок налога для особо высоких, спекулятивных доходов с целью уменьшения слишком большого неравенства в распределении доходов в обществе.

Налог на прибыль и НДС являются самыми важными налогами в Германии и представляет собой некоторую совокупность результатов деятельности предприятия, помноженную на ставку процента. Налог на прибыль и НДС являются весьма эффективными инструментами воздействия на финансовое положение предприятий, которые повышают их заинтересованность в развитии производства.

На примере Германии, которая является федеративным государством, как и Россия, виден процесс создания успешно функционирующей налоговой системы при сохранении высокого уровня жизни и благополучном состоянии дел в экономике страны.

Список использованной литературы

Источники

1. Shuvalova E.B. Tax systems of foreign countries: training practical handbook – M: Izd, Center EAOI, 2010
 2. Шувалова Е.Б., Климовицкий В.В. Налоговые системы зарубежных стран. Учебно-методическое пособие. М.: Издательский центр ЕАОИ, 2010
 3. Болтроменюк В. “Германия: “Штойфа” выходит из тени”, //Налоговая полиция, М, № 5, 2007 г.
 4. Грачева Е.Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. - М.: Юрайт, 2009. - С. 141.
 5. Шувалова Е.Б., Климовицкий В.В. Налоговые системы зарубежных стран. Учебно-методическое пособие. М.: Издательский центр ЕАОИ, 2010
 6. Артемов Ю.М. Налогообложение в Федеративной Республике Германии // Финансы. - 2006. - № 6. - С. 41-46.
 7. Бобоев М.Р. Налоговые системы стран Евроазиатского экономического сообщества / М.Р. Бобоев, Н.Т. Мамбеталиев // Финансы. - 2007. - №7. -С. 36-38.
 8. Меских К.Л. Опыт Германии в налоговом администрировании // Финансовая аналитика: проблема и решения, 2012. №6, с.78-84
 9. Andrew Miles, Doing Business in Germany, published by PriceWaterhouseCoopers, printed by Fritz Schmitz Druck, Krefeld, Germany, January 2014
- 10. Электронные ресурсы:**
11. Налоговая система Германии: виды налогов. // [Электронный ресурс]. URL: <http://btimes.ru/business/nalogovaya-sistema-germanii-vidy-nalogov> (Дата обращения: 25.05.2017)

12. Виды организационно-правовых форм в Германии. // [Электронный ресурс]. URL: <http://www.eec-rus.ru/ru/public/50>(Дата обращения: 27.05.2017)
13. Товарищество гражданского права. // [Электронный ресурс]. URL: http://de-invest.ru/creating_company05/(Дата обращения: 29.05.2017)