

ЭКОНОМИКА И УПРАВЛЕНИЕ



ISSN 1998-1627

№ 1/4 (40) 2009

Специвыпуск

РОССИЙСКИЙ НАУЧНЫЙ ЖУРНАЛ



ТЕМА НОМЕРА:

**Антикризисные меры
защиты экономики**

**Показатели оценки бизнеса
Налоговая реформа в ФРГ
Рынок труда
и профессиональное
образование**

Современная налоговая реформа в предпринимательской сфере Германии

УДК 336.2(430)



Н. Кравитц
профессор-доктор
Зигенского университета,
Германия



Д. Ланге
доктор Зигенского университета,
Германия



Е. Калбитцер
доктор Зигенского университета,
Германия

Цели современной налоговой реформы

Начавшейся в ФРГ в 2008 г. налоговой реформе предшествовали значительные изменения в соответствующем национальном законодательстве, вызванные тем, что налоговая нагрузка немецких предприятий, особенно в свете международных сравнений и с учетом расширения Европейского Союза (ЕС), была слишком велика. Правительство ФРГ определило следующие цели реформы:

- повышение привлекательности немецкой экономики для отечественных и иностранных инвесторов;
- обеспечение равных условий для всех организационно-правовых форм привлечения капитала;
- обеспечение надежности налоговых поступлений, особенно с учетом предстоящего перемещения налогообложения за границу.

В отличие от предыдущих налоговых новаций в обосновании законопроекта о реформе не упоминались такие цели, как упрощение налоговой системы и обеспечение справедливого налогообложения. Реформа предусматривает снижение промышленного и корпоративного налогов, а также введение новых льгот по подоходному налогу для личных товариществ. Так как снижение объема налоговых поступлений объективно ограничено бюджетными потребностями, государство приняло решение о многочисленных изменениях налогооблагаемой базы. При формальном снижении налогов на 30 млрд евро ожидается, что фактическое уменьшение платежей составит лишь 5 млрд евро.

Изменение промышленного налога

С точки зрения размеров и структуры налогообложения предприятий основное значение имеют изменения промышленного налога. Несмотря на многочисленные требования бизнеса о полной его отмене, законо-

датели не решились пойти на этот шаг, что связано с федеративной структурой государства и стремлением общин к сохранению налога для предприятий, осуществляющих промышленную деятельность. В законодательстве предусмотрены лишь незначительные изменения промышленного налога:

- Отмена права вычета при определении налогооблагаемой базы для подоходного налога, налога с корпораций и промышленного налога (§ 4 Abs. 5b EStg).
- Снижение ставки налога с 5% до 3,5%.
- Отмена прогрессивной шкалы для личных товариществ при сохранении необлагаемой налоговой суммы в 24 500 евро (§ 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG).

Для личных товариществ был изменен и общий порядок начисления промышленного налога. Коэффициент начисления был увеличен с 1,8 до 3,8, однако за основу берется наименьшая из двух сумм (фактически выплачиваемый налог и сумма, определяемая на основании годового отчета, составляемого в соответствии с законодательством 2008 г.) (§ 35 Abs. 1 EStG n. F.).

Кроме того, реформа предполагает специальные изменения при расчете промышленного налога. Так, к налогооблагаемой сумме будут приплюсовываться только 25% всех доходов, связанных с предоставлением займы капитала на длительный срок, в то время как прежде приплюсовывалось 50% соответствующих доходов (§ 8 Nr. 1 GewStG a. F.) и 100% доходов, связанных с приобретением новых предприятий (§ 8 Nr. 2 GewStG a. F.). Кроме того, к налогооблагаемой сумме приплюсовываются 20% доходов от сдачи в аренду движимого и 65% от сдачи в аренду недвижимого имущества, 25% доходов от предоставления лицензий и концессий, а также 25% доходов от долевого участия в предоставлении средств в кредит под проценты. Добавление указанных доходов к налогооблагаемой сумме происходит только в том случае, если доходы превышают свободную от налогообложения сумму, установленную в размере 100 000 евро.

Реальное влияние указанных выше изменений на деятельность промышленных предприятий может быть исследовано только на конкретных примерах. Однако очевидно, что предложенная схема не исключает двойного налогообложения в том случае, если получатель налогов также извлекает вышеупомянутые доходы.

**Налоговая нагрузка капитальных обществ до реформы 2008 г. при различных ставках
промышленного налога**

Долевая ставка промышленного налога (Н)	300%	400%	500%
Прибыль до уплаты налога	100,00	100,00	100,00
Промысловый налог	-13,04	-16,67	-20,00
Налогооблагаемый доход	86,96	83,33	80,00
Церковный налог 25%	-21,74	-20,83	-20,00
Надбавка за солидарность (5,5% от церковного налога)	-1,20	-1,15	-1,10
Общая налоговая нагрузка (церковный налог, промышленный налог, надбавка за солидарность)	35,98	38,65	41,10

Таблица 2

Налоговая нагрузка капитальных обществ после налоговой реформы 2008 г.

Прибыль перед изъятием налогов	100,00	100,00	100,00
Промысловый налог (3,5 × Н × 100)	-10,50	-14,00	-17,50
Прибыль после уплаты промышленного налога	89,50	86,00	82,50
Церковный налог (15% со 100 евро)	-15,00	-15,00	-15,00
Надбавка за солидарность (5,5% от церковного налога)	-0,83	-0,83	-0,83
Общая налоговая нагрузка (церковный налог, промышленный налог, надбавка за солидарность)	26,33	29,83	33,33
Надбавка за солидарность до реформы	35,98	38,65	41,10
Снижение налоговой нагрузки	-9,65	-8,82	-7,77

Изменение налоговой нагрузки для капитальных обществ

Главная составляющая реформы 2008 г. связана со снижением номинальной ставки корпоративного налога для капитальных обществ с 25% до 15% (§ 23 Abs. 1 KStG). Рассмотрим изменения по аналогии со снижением налогооблагаемой базы промышленного налога и его влиянием на общую налоговую нагрузку предприятия.

Представленные далее расчеты базируются на том, что промышленная прибыль перед вычетом налогов составляет 100 евро, причем она соответствует как промышленному доходу, так и доходу, облагаемому налогом. Поэтому приводимые в рассматриваемых нами таблицах данные представляют собой независимые величины как в процентном соотношении, так и в евро (значок евро отсутствует для простоты). Для наглядности анализируются три альтернативные долевые ставки промышленного налога (200, 300, 400). Первые две таблицы иллюстрируют налогообложение только капитальных обществ. Налог взимается только в том случае, если извлекается прибыль. Сравнивается ситуация до (табл. 1) и после (табл. 2) налоговой реформы. Нюансы расчетов налоговой нагрузки изложены в источниках¹.

Сравнение показывает, что в зависимости от ставок снижение налоговой нагрузки составляет от 9,65% до 7,77% прибыли, в результате чего новая нагрузка находится на среднем для «старых» стран — членов ЕС уровне². Средний показатель нагрузки в размере 29,83% был назван центральной целевой величиной для капитальных обществ. Однако эта величина достигается только при долевой ставке в размере

400%. В зависимости от того, в какой степени капитальное общество находится под влиянием тех или иных источников финансирования, в конечном итоге происходит сокращение или увеличение налоговой нагрузки. Поэтому реальные результаты налоговой реформы 2008 г. могут быть проанализированы только на конкретных примерах.

С точки зрения структуры налоговой нагрузки примечателен тот факт, что в ней возрастает доля промышленного налога (по сравнению с долей налога с корпораций). При высоких долевых ставках промышленный налог может превысить налог с корпораций. С точки зрения планирования налогов значение промышленного налога повышается.

Если капитальное общество частично распределяет полученную прибыль, следует принять во внимание налогообложение отдельных участников. Оно зависит от того, находятся ли долевые паи в рамках частного имущества, предпринимательского имущества физического лица или же в рамках имущества капитального общества. В последнем случае для плательщиков налога вообще не происходит каких-либо изменений. В соответствии с § 8b KStG снижение данного налога возможно в том случае, когда 5% полученных дивидендов интерпретируются как не подлежащая освобождению от налога величина, т. е. с них взимается как корпоративный налог, так и надбавка за солидарность³. При этом первые два случая подлежат специальному рассмотрению.

Для частного имущества предусмотрен так называемый заменяющий налог, который предполагается ввести в 2009 г. При этом распределенные части прибыли подлежат налогообложению в размере 25%. Кроме того, взимаются надбавка за солидарность и церковный налог (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG i. V. m. § 32d Abs. 1 EStG). При расчете доходов используется сберегающая сумма (801 евро), которая удваивает-

¹ К обзору старого законодательства см.: Tillich. 2002, S. 1515ff; к обзору нового законодательства см.: Marx/Hetebrügge. 2007. S. 2381 ff.

² Для того, чтобы провести полноценное сравнение ситуации в сфере налогообложения в Германии с точки зрения конкурентоспособности, необходимо учесть более низкие ставки подоходного налога для капитальных обществ в новых странах — членах ЕС.

³ К сокращению налоговой нагрузки приводит снижение корпоративного налога; к дополнительной налоговой нагрузке приводит повышение квоты на участие с 10% до 15%, что позволяет претендовать на привилегии (§ 9 Nr. 2, 7, 8 GewStG).

ся, если речь идет о супружеской паре (§ 20 Abs. 9 Satz 2 EStG). Если при получении дивидендов имеют место затраты на рекламу, процентные платежи по заемному капиталу, расходы на проезд и расходы на собрание акционеров, то они не подлежат вычету из налогооблагаемой суммы. Если личная ставка налога для пайщика превышает 25%, он имеет право подать заявку на налоговую льготу (§ 32d Abs. 6 EStG). Распределение прибыли обуславливает налоговую нагрузку, рассматриваемую в табл. 3.

Расчет налоговой нагрузки для 2007 г. базируется на принципе «разделения доходов на два», когда 50% извлекаемых дивидендов были свободны от налогообложения, а наивысшая ставка подоходного налога составляла 45% (к этому приплюсовывалась надбавка за солидарность, § 32 а Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 EStG). Церковный налог в обоих случаях не учитывался. Как показывает последняя строка табл. 3, различия в долевых ставках промыслового налога предполагают разные объемы снижения налогов. Данное положение не распространяется на лиц, для которых установлены сниженные ставки подоходного

налога. В отношении этих лиц действуют введенные в результате реформы 2008 г. механизмы повышения налогообложения распределенной между участниками прибыли. Кроме того, имеет место перераспределение налоговой нагрузки от капитального общества к его участникам.

Рассмотрим случай, когда паи относятся к производственному имуществу предприятия. На смену принципу «разделения доходов на два» приходит принцип частичных доходов, когда свободными от налогообложения остаются не 50%, а лишь 40% дивидендов. Соответственно, из налогооблагаемой суммы могут вычитаться 60% предпринимательских расходов, связанных с долевым участием (§ 3с Abs. 2 EStG).

Поскольку предполагается, что принцип частичных доходов будет применяться лишь с 31 декабря 2008 г., следует проверить, приведет ли использование принципа «разделения доходов на два» к реальному сокращению налоговой нагрузки (табл. 4 и табл. 5).

В итоге, часть сумм снижения налогов компенсируется за счет ухудшения ситуации, связанной с заменой принципа «разделения доходов на два». Если

Таблица 3

Налоговая нагрузка при инвестировании прибыли капитальных обществ в частное имущество

Долевая ставка промыслового налога (H)	300%	400%	500%
Прибыль до уплаты подоходного налога	100,00	100,00	100,00
Налоговая нагрузка капитального общества (см. табл. 2)	-26,33	-29,83	-33,33
Дивиденды (100% облагаются налогом)	73,67	70,17	66,67
Подоходный налог капитальных обществ + надбавка за солидарность (25% + 5,5% - 26,375%)	-19,43	-18,51	-17,58
Общая нагрузка	45,76	48,34	50,91
Налоговая нагрузка в 2007 г.	51,18	53,21	55,08
Уменьшение налоговой нагрузки	-5,42	-4,87	-4,17

Таблица 4

Расчет налоговой нагрузки при инвестировании прибыли капитальных обществ в имущество предприятия перед налоговой реформой 2008 г.

Долевая ставка промыслового налога	300%	400%	500%
Прибыль до уплаты налогов	100,00	100,00	100,00
Общая налоговая нагрузка (церковный налог, промысловый налог, надбавка за солидарность) в соответствии с данными табл. 1	-35,98	-38,65	-41,10
Дивиденды	64,02	61,35	58,90
Налогооблагаемые дивиденды (50%)	32,01	30,67	29,45
Налогообложение участников общества: подоходный налог + надбавка за солидарность (45% + 5,5% - 50,5%)	-15,20	-14,56	-13,98
Общая налоговая нагрузка	51,18	53,21	55,08

Таблица 5

Налоговая нагрузка при инвестировании прибыли капитальных обществ в имущество предприятия после налоговой реформы 2008 г.

Долевая ставка промыслового налога	300%	400%	500%
Прибыль до изъятия налогов	100,00	100,00	100,00
Общая налоговая нагрузка (церковный налог, промысловый налог, надбавка за солидарность) в соответствии с данными табл. 2	-26,33	-29,83	-33,33
Прибыль после уплаты налогов (дивиденды)	73,67	70,17	66,67
Дивиденды, облагаемые налогом (60%)	44,20	42,10	40,00
Налогообложение участников общества: подоходный налог + надбавка за солидарность (45% + 5,5% - 50,5%)	-20,98	-19,99	-18,99
Общая налоговая нагрузка	47,31	49,82	52,32
Налоговая нагрузка в 2007 году	51,18	53,21	55,08
Снижение налоговой нагрузки	-3,87	-3,39	-2,77

паи в капитальном обществе относятся к имуществу предприятия, то данное общество может претендовать на льготы, связанные с неизъятной прибылью.

Тарифные изменения для личных товариществ

Налоговая реформа не предусматривает каких-либо тарифных изменений для личных товариществ. Но начиная с 2008 г. начали действовать два эффекта налоговых ставок.

(1) На 2007 г. была законодательно отменена дополнительная прогрессивная шкала для подлежащего налогообложению лица — от 250 001 евро для самостоятельных плательщиков и от 500 002 евро для супружеских пар, при том что рубажная налоговая ставка составляла 45%. (§ 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 EStG), известная также как «как налог для богатых» и распространявшаяся на доходы от сельскохозяйственной и промысловой деятельности, а также доходы представителей свободных профессий (§ 32c EStG). Однако с 2008 г. максимальная ставка 45%, в тех случаях, когда извлекаются соответствующие по размерам доходы (§ 52 Abs. 44 EStG), распространяется на другие предпринимательские доходы.

(2). Как было показано выше, в результате налоговой реформы 2008 г. капитальные общества получили очевидные выгоды, что привело к повышению степени неравенства предприятий с точки зрения налогообложения. Поэтому законодательство предусматривает определенные льготы и для личных товариществ. Речь идет о возможности установления для них специальной льготы в размере ставки подоходного налога 28,25% (§ 34a EStG). Следует отметить, что промысловый налог, который выплачивают промысловые предприятия, не подлежит тезаврированию (накоплению) и поэтому взимается в обычном размере. Подобная дополнительная налоговая нагрузка может интерпретироваться как теневой эффект, обусловленный введением льгот. В последующих примерных расчетах он учитывается нами в полном объеме.

Если предприниматель изымает подлежащую льготному налогообложению прибыль, то закон предписывает последующее налогообложение. Определяется специальная законодательная база предварительного налогообложения. Здесь применяется единая налоговая ставка 25%, которую невозможно уменьшить, даже если рубажная ставка находится ниже этого значения в связи с незначительной налогооблагаемой базой. В дальнейшем появляется эффект, связанный с тем, что при изъятиях, превышающих текущую прибыль,

первоначально тезаврированная прибыль считается распределенной.

В последующих примерных расчетах мы рассматриваем промысловую прибыль до изъятия налога в размере 100 евро и различные варианты налогообложения. Надбавка за солидарность исчисляется от подоходного налога после зачета промыслового налога (табл. 6).

Согласно результатам расчетов изменение промыслового налога, отмена вычетов и зачет промыслового налога в зависимости от долевой ставки, а также повышение ставки подоходного налога ведут к увеличению налоговой нагрузки с +1,76% до +3,58%.

В табл. 7 рассматривается случай, когда прибыль до уплаты налогов составляет 100 евро, а на остающуюся ее часть (если она не изымается) подается заявка на получение льготы по тезаврированию.

Сравнение с наивысшим нормальным подоходным налогом свидетельствует о снижении налоговой нагрузки. При этом вследствие теневых эффектов налоговая нагрузка личных товариществ существенно превышает нагрузку капитальных обществ (см. табл. 2).

Для расчета нагрузки последующего налогообложения следует исходить из того, что сумма в строке «неизъятая прибыль» распределяется в следующем периоде. При этом в данном периоде аналогичная прибыль не извлекается (табл. 8).

В случаях последующего налогообложения при предшествующих льготах на прибыль имеет место большая налоговая нагрузка, чем при нормальном налогообложении. Таковы основные результаты проведенной в ФРГ в 2008 г. налоговой реформы.

Сравнение налоговой нагрузки личных товариществ и капитальных обществ

Согласно действовавшему ранее налоговому законодательству в Германии существовали серьезные различия по налоговой нагрузке между двумя организационно-правовыми формами — личными товариществами (и их участниками) и капитальными обществами (и их участниками). Задача налоговой реформы заключается в обеспечении известного равенства организационно-правовых форм. Приведенные расчеты показывают, что и после осуществления реформы капитальные общества будут определенное преимущество по тезаврированию при нераспределенных прибылях.

Основная причина подобного «неравноправия» связана с затрагивающими личные товарищества «те-

Таблица 6

Расчет налоговой нагрузки личных товариществ в 2008 г. по сравнению с 2007 г. (в нормальном случае)

Долевая ставка промыслового налога (Н)	300%	400%	500%
Прибыль до уплаты налогов	100,00	100,00	100,00
Промысловый налог (3,5% × Н × 100)	-10,50	-14,00	-17,50
Рубажная ставка подоходного налога 45%	-45,00	-45,00	-45,00
Зачет промыслового налога	10,50	13,30	13,30
Подоходный налог после зачета промыслового налога	34,50	31,70	31,70
Надбавка за солидарность (5,5% от подоходного налога)	-1,90	-1,74	-1,74
Общая налоговая нагрузка	46,90	47,44	50,94
Налоговая нагрузка в 2007 г. при рубажной ставке подоходного налога 42%	43,32	45,68	47,85
Повышение налогов	3,58	1,76	3,09

Таблица 7

Расчет налоговой нагрузки при тезаврировании прибыли личных товариществ в 2008 г. (в нормальном случае)

Долевая ставка промыслового налога (Н)	300%	400%	500%
Прибыль до уплаты налогов	100,00	100,00	100,00
Промысловый налог (3,5% × Н × 100)	-10,50	-14,00	-17,50
Изъятие для подоходного налога и надбавки за солидарность	-25,00	-22,17	-22,91
Неизъятая прибыль	64,50	63,83	59,59
Подоходный налог на неизъятую прибыль (28,25%)	-18,22	-18,03	-16,83
Подоходный налог на изъятую прибыль (45%)	-15,98	-16,27	-18,18
Зачет промыслового налога	10,50	13,30	13,30
Подоходный налог после зачета промыслового налога	-23,70	-21,00	-21,72
Надбавка за солидарность (5,5% от подоходного налога)	-1,30	-1,16	-1,19
Подоходный налог + надбавка за солидарность	-25,00	-22,16	-22,91
Общая налоговая нагрузка (промысловый налог + подоходный налог + надбавка за солидарность)	35,50	36,16	40,41
<i>Налоговая нагрузка начиная с 2008 г. (в нормальном случае)</i>	<i>46,90</i>	<i>47,44</i>	<i>50,94</i>
Снижение налоговой нагрузки при тезаврировании	11,40	11,28	10,53

Таблица 8

Расчет налоговой нагрузки личных товариществ при изъятии тезаврированной прибыли с 2009 г. по сравнению с нормальным для 2008 г. случаем

Долевая ставка промыслового налога (Н)	300%	400%	500%
Изъятие	64,50	63,83	59,59
Сумма, подверженная последующему налогообложению	45,27	44,81	41,83
Специальный подоходный налог (25%)	-11,32	-11,20	-10,46
Надбавка за солидарность (5,5% от подоходного налога)	-0,62	-0,62	-0,58
Сумма подоходного налога и надбавки за солидарность	-11,94	-11,82	-11,03
Общая нагрузка	47,44	47,98	51,45
<i>Налоговая нагрузка — нормальный случай 2008 г.</i>	<i>46,90</i>	<i>47,44</i>	<i>50,94</i>
Повышение налогов после последующего налогообложения	0,54	0,54	0,51

невыми» эффектами. Поскольку речь идет об общей ставке подоходного налога и зачет промыслового налога ограничивается фактической его оплатой, низкие долевые ставки не могут уменьшить нагрузку тезаврирования (накопления). В этом и состоит отличие личных товариществ от капитальных обществ. В случаях распределения прибыли необходима дальнейшая дифференциация. Если личное товарищество сначала сохраняет прибыль, а затем ее распределяет, налоговая нагрузка превышает уровень налогообложения при непосредственном распределении прибыли.

Однако если заявка на льготу тезаврирования по § 34a EStG не подается, то налоговая нагрузка капитальных обществ, прибыль которых вкладывается в имущество предприятия, несколько превышает нагрузку личных товариществ, а также нагрузку капитальных обществ, если прибыли их участников вложены в частное имущество. Запрет вычета затрат на рекламу, связанную с участием в капитальном обществе, отнюдь не означает, что более выгодным становится хранение денег в частном имуществе.

Меры по внешнему финансированию

Для того чтобы ограничить «потерянные» налоги в объеме 5 млрд евро законом, помимо тарифных норм, предусматриваются различные меры, направленные на расширение налогооблагаемой базы. Они не столько увеличивают непосредственно налоговую нагрузку, сколько существенно усложняют процедуру налогообложения. В результате налогоплательщики и

консультанты сталкиваются с множеством проблем. Перечислим некоторые из них

(1). До реформы действовало правило (§ 6 Abs. 2 EStG a. F.), в соответствии с которым существовала возможность в год производства или приобретения малоценных предметов на сумму, не превышавшую 410 евро, вычитать их стоимость из налогооблагаемой базы. Эта правовая норма была предназначена для упрощения бухгалтерского учета и для того чтобы избежать споры касательно требования активации, а также длительности использования предметов. Новое законодательство ввело дифференцированный подход. В соответствии с § 6 Abs. 2 EStG из налогооблагаемой суммы исключаются малоценные предметы стоимостью менее 50 евро. Если стоимость составляет от 150 до 1000 евро, то действует правило занесения в актив (§ 6 Abs. 2a EStG). Эти предметы должны быть учтены на специальном счете в балансе организации, и на них начисляется амортизация в размере 20%, независимо того, являются ли эти предметы еще годными к использованию или они уже реализованы на сторону. В последнем случае вырученная сумма должна быть отнесена к доходам предприятия (что ведет к увеличению прибыли), независимо от того, были ли полностью списаны затраты на приобретение этих предметов. Таким образом предприятие попадает в худшую ситуацию с точки зрения начисления процентов.

(2). Предусмотрена отмена дегрессивной формы амортизации для движимого имущества (§ 7 Abs. 2 Satz 1 EStG a. F.), преимущество которой заключалось в общем учете значительных стоимостных потерь в первые годы использования имущества. Кроме того,

налогоплательщики имели возможности для маневра. Теперь возможна только линейная амортизация. Отсюда следует, что номинальное снижение налоговых ставок может быть компенсировано. Вследствие этого возникает дополнительная налоговая нагрузка.

(3). К спорным мерам относится введение так называемых процентных барьеров. Отменяется норма, регулирующая чрезмерное привлечение дополнительного капитала (§ 8a KStG a. F.). Изменения затрагивают все виды вознаграждений за привлечение заемного капитала, за исключением скидок за срочность оплаты, бонусов, дивидендов и процентных платежей (§ 233 ff.), а также начисление процентов на отчисления.

Новое законодательство распространяется не только на капитальные общества (§ 8a KStG n. F.), но и на финансирование личных товариществ (§ 4h EStG). Оно ориентировано на специфику конкретного предприятия и исходит из того, что для каждого из них должны рассматриваться индивидуальные процентные барьеры.

Расходы на оплату процентов полностью вычитаются из налогооблагаемой суммы до тех пор, пока они не превышают процентный доход. В противном случае из налогооблагаемой суммы можно вычитать только 30% прибыли, уменьшенной в результате процентных платежей или увеличенной в результате доходов (§ 6 Abs. 2 Satz 1, 6 Abs. 2a Satz 2 и 7 EStG).

Процентные платежи, связанные с избыточным внешним финансированием, интерпретируются теперь как скрытое распределение прибыли. Поэтому они лишь временно не могут вычитаться из налогооблагаемой суммы и переносятся на следующие годы. Однако в реальности это временное ограничение оборачивается снижением налогооблагаемой суммы (§ 4h Abs. 5 Satz 1 EStG). При этом предусмотрены исключения в следующих случаях:

- Платежи по процентам превышают доходы по процентам менее чем на 1 млн евро.
- Предприятие не принадлежит или лишь частично относится к концерну.
- Предприятие принадлежит к концерну, однако доля его собственного капитала превышает долю собственного капитала всего концерна менее чем на 1%. Этот сравнительный расчет должен производиться на основании международных стандартов финансовой отчетности.

Новые правила содержат многочисленные проблемы интерпретации. Речь идет о таких аспектах, как определение собственного капитала и консолидированного круга, а также снижение бухгалтерской стоимости участия для холдинговых компаний. В литературе высказываются критические аргументы против конституционного, международного и европейского права. Речь идет о таких аспектах, как свобода открытия филиалов и перемещения капитала. Экономические аспекты нового законодательства не обеспечивают полного равенства организационно-правовых форм и страдают противоречиями (которые были лишены ранее действовавшие законы). Если до 2008 г. соотношение собственного и заемного капитала было установлено как 1:1,5, то по новому законодательству (§ 8a Abs. 2 KStG n. F.), в случае когда речь идет о концернах, процентные платежи в размере 10% приносят большой ущерб и неизбежно приводят к претензиям на действие «правила исключения». Кроме того, предприятия, испытывающие недостаток собственного капитала, рассматривают перенос процентных платежей на следующий год не как временный, а как полную отмену права вычета из налогооблагаемой суммы, так как они обычно

достигают границы в размере 30% от увеличенной или уменьшенной прибыли¹.

(4). Налоговая реформа 2008 г. ограничивает возможности сокращения налоговых выплат за счет «искусственного уменьшения» прибыли (§ 8 Abs. 4 KStG a. F.; § 8c KStG n. F.)². Если старое законодательство требовало не только правового, но и экономического обоснования полученного ущерба, то в настоящее время допускается возможность уменьшения налогооблагаемой суммы только в том случае, если речь идет об убыточном приобретении пая. Законодательство интерпретирует приобретение пая как убыточное, если на протяжении предшествующих 5 лет опосредованно или непосредственно более 25% уставного капитала, членских прав, прав на участия или прав голоса были переданы приобретателю или близкому к нему лицу. В случае передачи от 25 до 50% из налогооблагаемой суммы вычитаются неучтенные ранее или неиспользованные доходы. Если передается более 50%, то понесенные убытки не переносятся на следующий период и полностью вычитаются из налогооблагаемой суммы.

Новое законодательство в данном аспекте трактуется однозначно. Однако возникают другие проблемы. Так, новое законодательство частично противоречит принципу налоговой принадлежности капитальных обществ как хозяйствующих субъектов³. Кроме того, в соответствии с новым законодательством в исключительных случаях, связанных с санированием, необходимо руководствоваться лишь принципом удешевления.

(5). В сфере промыслового налога также возникают многочисленные изменения, которые зачастую связаны с повышением налоговой нагрузки для предприятий. Мы упомянули о проблеме вычетов из промыслового налога при расчете налогооблагаемой суммы для подоходного и корпоративного налогов. Отмена принципа корреспонденции⁴ и изменение порядка начислений (§ 8 GewStG) приводят к тому, что в механизм расчета промыслового налога все больше вмешиваются не влияющие на размер дохода компоненты, в результате чего усиливается степень постоянства данного налога как налога на объект. На внешнее финансирование влияет увеличение квоты участия в уставном капитале корпорации для претензий на льготу по промысловому налогу.

(6). Законодатель стремится также избежать негативных эффектов, связанных с перемещением субъекта налогообложения за границу. Для этой цели предусмотрен закон о зарубежном налоге (AStG).

Если предприятия связаны между собой в рамках международного концерна, существует потенциальная возможность заключения сделок на невыгодных для национального государства условиях. Чтобы не допустить подобных вещей, законодательство предписывает использовать в целях определения прибыли такие цены, какие могут быть согласованы с независимыми третьими лицами (§ 1 AStG). До принятия новой законодательной базы закон не устанавливал ни стандартных методов учета цен, ни однозначной последовательности их применения. Скорее, речь шла о

¹ Ср.: *Schreiber/Overesch*. 2007. S. 816.

² Речь идет о покупке бренда фирмы без учета ее непосредственной деятельности с целью уменьшения налогооблагаемой прибыли.

³ Ср.: *Hey*. 2007. S. 1306; *Lenz/Ribbrock*. 2007. S. 589.

⁴ Начисления не производится, если оплата осуществляется получателем промыслового налога (ср.: *Fehling*. Fach 5. S. 1624).

«нормировании» соответствующих процедур. Сначала необходимо было провести стороннее сопоставление однозначно сравнимых величин, далее — стороннее сопоставление неоднозначно сравнимых величин. Если оба сравнения не позволяли получить желаемый результат, следовало провести гипотетическое стороннее сопоставление.

Законодатель предпринял попытку по требованию финансового ведомства упорядочить процесс расчета цен в подобных ситуациях путем кодификации¹. Согласно § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG n. F перемещение функций имеет место тогда, когда «функция перемещается за границу, включая шансы и риски, а также товары и иные преимущества». Речь идет о перемещении экономически обособленных сфер, таких как приобретение комплектующих, исследование и развитие, производство или сбыт. Перемещением функции не считается перевод за границу какой-либо части (в смысле налогообложения) предприятия. Перемещенную функцию следует оценивать как целое (так называемый трансфертный пакет) с учетом потенциала прибыли². Чтобы оценить этот потенциал количественно, необходимо использовать метод дисконтированных денежных потоков (Discounted Cashflow Methode). В момент перемещения функции за границу налогообложению подлежат не только все скрытые резервы, но и потенциальные преимущества размещения и синергетические эффекты, которые могут быть получены за границей. Новое правило базируется на концепции общеевропейского законодательства и может привести к двойному налогообложению в том случае, если зарубежное финансовое ведомство не признает расчет трансфертного пакета. Это правило расценивается как «защита интересов владельцев, связанных со всеми осуществленными когда-либо на территории Германии инвестициями и созданными нематериальными активами».

(7). И наконец, перечислим еще несколько примеров налогового вмешательства государства:

- Продление спекулятивных сроков для движимого частного имущества с 1 до 10 лет (§ 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG).
- Изменение порядка получения в заем ценных бумаг (§ 8b Abs. 10 KStG и § 3c Abs. 2 Satz 3 EStG).
- Новое правило вычета инвестиций и особой амортизации (§ 7g EStG).

Заключение

Цель предложенной правительством ФРГ реформы заключается в том, чтобы довести уровень ставки налогообложения капитальных обществ до 30%, что достигается при ставке 400%. В налогообложении капитальных обществ по-прежнему соблюдается принцип транспарентности. Однако законом предусмотрена возможность получения налоговой льготы путем тезаврирования прибыли. При этом капитальные общества и личные товарищества оказываются в неравных, с точки зрения налогообложения, условиях. Последние сопоставимы лишь в тех случаях, когда речь идет о

¹ Анализ процедур и их критику см. в: *Baumhoff/Ditz/Greinert*. 2005. S. 1555f.

² Ср.: *Hey*. 2007. S. 1308. Отдельная оценка перемещенных экономических благ допустима, если сумма отдельных цен соответствует общей цене трансфертного пакета и не может вызвать каких-либо нематериальных преимуществ. Критерием значимости является доля нематериальных активов в размере 5%.

распределении прибыли. Тем самым, когда ставка подоходного налога находится на рубежном уровне, обеспечивается налоговое равенство всех организационно-правовых форм. Если ставка подоходного налога не достигает рубежного уровня, налоговая нагрузка капитальных обществ (промысловый налог и налог с корпораций) по-прежнему превышает налоговую нагрузку личных товариществ.

В нынешних условиях обнаруживается закономерность, в соответствии с которой налоговая нагрузка при нераспределенных прибылях меньше, чем при распределенных прибылях, что негативно отражается на эффективности распределения ресурсов в народном хозяйстве.

Имеется множество проблем с налогообложением в условиях внешнего финансирования, что обуславливает возможность не только снижения, но и повышения реальной налоговой ставки. Мы отмечаем и противоречия в законодательстве при перемещении объекта налогообложения за рубеж. Многочисленные нормы, регулирующие исключительные случаи, различные оговорки, а также правила документальных подтверждений соответствующих фактов и альтернативные возможности трактовки затрудняют процесс налогообложения.

Поэтому вопрос о том, удастся ли немецкому государству добиться целей налоговой реформы, остается открытым. Ответ на него во многом будет зависеть от того, произойдет ли желаемое перераспределение налоговой нагрузки.

Мы рассмотрели лишь основные принципы осуществляемой в ФРГ с 2008 г. налоговой реформы. Положение о том, что снижение номинальных налоговых ставок следует рассматривать как фактор повышения международной конкурентоспособности немецкой экономики не вызывает сомнений. Однако в процессе оценки реального воздействия принятых мер необходимо будет учитывать снижение налоговых ставок для новых членов ЕС, а также для французских и итальянских предприятий.

Литература

1. *Baumhoff, Hubertus/Ditz, Xaver/Greinert, Markus*. Die Dokumentation internationaler Verrechnungspreise nach den „Verwaltungsgrundsätze-Verfahren“ // *Deutsches Steuerrecht* 2005, S. 1549–1556.
2. *Fehling, Daniel*. Die Gewerbesteuer nach der Unternehmensteuerreform 2008 — Überblick über die wichtigsten Änderungen // *Neue Wirtschafts-Briefe*. Fach 5. S. 1617–1630.
3. *Hey, Johanna*. Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien durch das Unternehmensteuergesetz 2008 // *Betriebs-Berater* 2007. S. 1303–1309.
4. *Lenz, Martin/Ribbrock, Martin*. Versagung des Verlustabzugs bei Anteilseignerwechsel — kritische Analyse des § 8c KStG in der Fassung des Referentenentwurfs zur Unternehmensteuerreform 2008 // *Betriebs-Berater* 2007. S. 587–591.
5. *Marx, Franz Jürgen/Hetebrügge, Dirk*. Unternehmensteuerreform 2008 im Spiegel der Teilsteuerverrechnung // *Der Betrieb* 2007. S. 2381–2385.
6. *Rödter, Thomas*. Perspektiven der Konzernbesteuerung // *Zeitschrift für das gesamte Handels- und Wirtschaftsrecht* 2007. S. 380–408.
7. *Schreiber, Ulrich/Overesch, Michael*. Reform der Unternehmensbesteuerung — Eine ökonomische Analyse aus Sicht der internationalen Besteuerung // *Der Betrieb* 2007. S. 813–820.
8. *Tillich, Peggy*. Die Steuerbelastungen von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften unter Berücksichtigung der neuen Teilsteuersätze // *Betriebs-Berater* 2002. S. 1515–1521.