

НАЛОГИ С КОРПОРАЦИЙ ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАН (НА ПРИМЕРЕ США И ГЕРМАНИИ)

CORPORATE TAXATION IN THE UNITED STATES AND GERMANY

*I. Yurzinova
G. Ikhsanova
V. Matveeva*

Annotation

The article discusses the features of the corporate taxation in USA and Germany. The authors show the main similarities and differences in taxation of these countries in according the Russian practice.

Keywords: corporate taxation, rates and discounts on taxes, double taxation, direct and indirect taxes.

Юрзинова Ирина Леонидовна

Д.э.н., доцент кафедры

"Макроэкономическое регулирование"

Финансового университета при Правительстве РФ

Ихсанова Гузель Винеровна

Студент факультета

"Налоги и налогообложение"

Финансового университета при Правительстве РФ

Матвеева Валерия Сергеевна

Студент факультета

"Налоги и налогообложение"

Финансового университета при Правительстве РФ

Аннотация

В статье рассматриваются особенности корпоративного налогообложения в наиболее развитых странах. Выделены основные сходства и отличия налогообложения в этих странах с Российской практикой.

Ключевые слова:

Режим консолидированного налогообложения, консолидированная группа налогоплательщиков, специальные режимы налогообложения, внутрихолдинговые отношения, оптимизация налогообложения прибыли.

Налоги являются неотъемлемой частью любого государства. Налоги обеспечивают около 50 – 80 % бюджетных доходов страны. Именно поэтому они рассматриваются правительством как главное средство воздействия государства на развитие экономики. Один из авторов Декларации независимости США Б. Франклин (1706–1790) сказал: "В жизни нет ничего неизбежного, кроме смерти и налогов". В свою очередь основной принцип немецкого налогообложения звучит так: "налоги должны соответствовать величине услуг оказываемых государством".

Рассмотрим подробнее налогообложение корпораций в США и Германии.

Наиболее широко распространенной и универсальной формой бизнеса как в США, так и в Германии является корпорация (Corporation), но понятие "корпорация" в этих странах не тождественны.

Американские корпорации – это юридические лица, владельцы акций которых несут ограниченную материальную ответственность, могут сохранять полную анонимность, совершая финансовые сделки со своими ценными бумагами. Все корпорации в США делятся на закрытые, открытые и S – корпорации. Закрытые корпорации больше всего подходят для физических лиц, где вла-

дельцами будут небольшая группа людей. В открытых корпорациях держателями акций становятся более тридцати человек. Для S–корпораций характерны такие условия, как корпорация должна быть американской, выпускать акции только одного типа, не может иметь более 35 акционеров и акционерами должны быть, как правило, частные лица и обязательно резидентами США. Корпорация обязана встать на учет в Службу Внутренних Доходов (InternalRevenueService) – федеральную налоговую службу [5].

В Германии под термином "корпорация" понимается чаще юридическое лицо, которое представляет собой объединение с отчетливо выраженной самостоятельностью по отношению к своим участникам. Корпорациями в чистом виде являются акционерные общества и общества с ограниченной ответственностью, их правовой статус определяется специальными законами – Законом об акционерных обществах 1965 г. и Законом об обществах с ограниченной ответственностью 1892 г., несмотря на это, единого понимания корпорации в Германии нет. Некоторые немецкие исследователи к корпорациям относят ферейн (Verein), который регулируется Германским гражданским уложением 1896 г. Ферейн – это союз (общество, объединение, корпорация) лиц, образованный на длительный срок для осуществления общей цели. Эти союзы могут быть либо хозяйственными (преследующими

цели извлечения прибыли), либо нехозяйственными (последующими культурные, научные и подобные им цели). Вместе с тем в немецкой литературе многие авторы пишут о раздробленности регулирования этой формы юридического лица и об отсутствии единого подхода в его понимании [1].

Таким образом, мы можем увидеть различное понимание корпорации в странах континентального и англосаксонского права.

Основными налогами, взимаемыми с корпораций являются:

1. Корпорационный налог (налог на доходы с корпораций);
2. Налог с продаж (НДС);
3. Налог на имущество;
4. Акцизы;
5. и другие.

В США и Германии налоги могут взиматься, как на федеральном уровне, так и на уровне местных органов власти, такое существует и в России. В отличие от налоговой системы России в законодательные органы штатов (общин) США (Германии) могут вводить в действие налоги, не противоречащие федеральному налоговому законодательству.

Проведем сравнительную характеристику налогов, уплачиваемых корпорациями в США и в Германии.

1. Налоги на прибыль.

Корпорационный налог в США или налог с прибыли корпораций взимается на федеральном уровне и на уровне штатов. Федеральное налогообложение прибылей корпораций в США определяется Разделом 11 Кодекса внутренних доходов. Объектом обложения является чистая прибыль, включающая валовую выручку от реализации товаров и услуг, дивиденды, поступления рентных платежей, доход от реализации на рынке ценных бумаг, все иные доходы за исключением разрешенных законом вычетов (скидок).

Скидки делятся на обычные (зарплата; налоги, уплаченные штатам и местным органам власти; налог на социальное обеспечение; рентные платежи; расходы на ремонт и амортизацию; расходы на проведение НИОКР; расходы на рекламу и др.) и специальные (чистые операционные убытки; 85–100% от суммы полученных дивидендов).

Ставка по налогу начинаются с 15% приходя к средней величине 35% и зависит от размера полученной прибыли [6]. На уровне штатов корпорационный налог взимается почти всеми штатами США (кроме Невады, Южной Дакоты, Техаса, штата Вашингтон и Вайоминга), а в некоторых случаях – муниципалитетами. Хотя правила расчета налоговой базы варьируются от штата к штату, обычно корпорационным налогом облагается сумма со-

вокупной прибыли корпорации, полученной на территории соответствующего штата. Также варьируется и ставка налога, так, например, во Флориде она составляет 5,5%, в Луизиане – 8%. Необходимо отметить, что размер корпорационного налога, подлежащего уплате на уровне штата, вычитается из налоговой базы по федеральному корпорационному налогу. Таким образом, предотвращается двойное вертикальное налогообложение корпорационным налогом.

В Германии налог с корпораций уплачивают юридические лица (акционерные общества, различные товарищества, а также государственные организации, в том случае если они занимаются частной хозяйственной деятельностью). Объектом налогообложения является прибыль, полученная вышеуказанными налогоплательщиками в течение календарного года. При формировании объекта налогообложения широко используется ускоренная амортизация. Проценты по ссудам не облагаются налогом. В отношении налога с корпораций существует ограниченная и неограниченная налоговая повинность. Неограниченная налоговая повинность распространяется на все доходы тех юридических лиц, дирекция которых или местонахождение располагается на территории ФРГ (юридическое лицо является налоговым резидентом ФРГ). Ограниченную налоговую повинность несут те юридические лица, которые получают доходы в ФРГ, но постоянное представительство имеют за ее пределами.

Базовая ставка налога с корпораций составляет 15% (она была уменьшена с 25% в 2007 г.) и дополнительно с надбавкой на солидарность 5,5% от корпоративного налога составляет 15,825%. Налог на солидарность обусловлен непредвиденными финансовыми трудностями, произошедшими в результате объединения Германии. Его основная цель – поддержка менее развитых регионов страны. В том случае, если прибыль корпораций не распределяется, используется ставка в 29–31%. Таким образом, стимулируется распределение прибыли корпораций.

Проблема двойного налогообложения, возникающая повсеместно при включении дивидендов, выплачиваемых акционерам из чистого дохода корпораций в облагаемый личный доход физического лица, решена в Германии посредством зачета суммы налога, уплаченного корпорацией при формировании налогооблагаемой базы у акционеров по подоходному налогу.

Налог на корпорации делится в пропорции 50% на 50% между федеральным и земельными бюджетами.

Наряду с корпоративным налогом компании в Германии могут быть плательщиками промыслового налога (налога на хозяйственную деятельность). Промысловым налогом – это один из основных местных налогов – облагаются предприятия, товарищества, физические лица, занимающиеся промышленной, торговой и другими видами деятельности. Базой для исчисления налога служат прибыль от занятия промыслом и капитал компании. Налоговая ставка определяется муниципальными органами и составляет, как правило, от 14% до 18%, в зависимости

ти от общины, например Берлине – 14,35%, Гамбург – 16,45% [7].

При этом необлагаемый минимум составляет 36 тыс. марок дохода и 120 тыс. марок капитала [8]. Причем следует отметить, что вопрос о взимании промыслового налога дискутируется в Германии уже в течение многих лет. Критике подвергается прежде всего то обстоятельство, что обложению подлежит имущественная часть предприятия. Это частично означает налогообложение вне зависимости от получаемой прибыли и ведет к тому, что предприятие, которое несет убытки, должно отчислять налоги в местный бюджет.

Таким образом, механизм исчисления и взимания налогов с прибыли в данных странах, по сути, аналогичны, причем он схож с механизмом в Российской Федерации. Отличительной чертой является то, что в России установлен один налог на прибыль организаций, и местные органы власти не могут устанавливать свои налоги. А в США и Германии существует федеральный налог на прибыль корпораций, а также аналогичный налог на местном уровне.

2. Налоги с оборота.

В США налог на добавленную стоимость не уплачивается, а уплачивается налог с продаж. Данный налог взимается на уровне штата. Ставки налога с продаж варьируются от 4 до 9%, в зависимости от штата или муниципалитета, где совершена соответствующая сделка. Например, в Алабаме ставка составляет 4%, в Калифорнии – 7,25% [9].

В Германии в настоящее время взимается Налог на добавленную стоимость (ранее использовался налог с продаж). Им в принципе облагается любая услуга, которую предприниматель осуществляет за плату в процессе своей предпринимательской деятельности. Причем освобожден от налогообложения: оборот от продажи товаров, вывезенных за пределы Германии в страны Европейского сообщества; оборот от продажи товаров, вывезенных за пределы Европейского сообщества; сдача в аренду земельных участков и жилых помещений и т.д. Применяется инвойсный метод взимания НДС (используются налоговые вычеты).

Согласно Закону о НДС в Германии действуют две налоговые ставки: общая налоговая ставка, составляющая 19% и пониженная – 7%. Пониженная налоговая ставка применяется главным образом при поставках, ввозе большинства продуктовых товаров (за исключением напитков) и в сфере деятельности заведений общественного питания. НДС не взимается, например, с экспортных поставок и давальческой обработки предметов, предназначенных для экспорта, с поставок в рамках ЕС, с предоставления кредита, передачи в аренду и аренды земель, с оборотов в медицинской и социальной сферах [7].

Из выше изложенного можно сделать вывод о том, что налогообложение оборота в Германии схожа с российской практикой: применяется инвойсный метод, исполь-

зуются примерно аналогичные ставки (в РФ – 18%) и предусмотрены пониженные ставки для социально важных товаров и услуг.

3. Налоги на потребление (акцизы).

В США акцизы взимаются на федеральном уровне и на уровне штатов. Но при этом федеральные акцизы занимают лишь небольшое место в бюджете, большая доля поступлений принадлежит акцизам, взимаемым на уровне штата. Акциз – косвенный налог. Ставки выражаются либо в твердой сумме, либо в форме процента к цене товаров или услуг: а) в долларах и центах: на пиво; спиртные напитки; сигареты; моторное топливо; б) в форме процента: на телефонные услуги; пассажирские авиаперевозки; нефть. Средства полученные от акцизов на бензин, используется для финансирования строительства и эксплуатации шоссе дорог. Также облагаются телефонные и пассажирские услуги.

Акцизы в Германии делятся на три подгруппы: налог на продовольственные товары (налоги на сахар, соль), налоги на продукты наслаждения (табак, кофе, пиво), другие налоги на потребление (например, налоги на нефтепродукты). Они все, исключая налоги на нефтепродукты, достаточно небольшие. Сырая нефть, как и нефтепродукты, которые используются для переработки, налогом на нефтепродукты не облагаются. Налоги на потребление в основном направляются в федеральный бюджет, кроме налога на пиво, идущего в бюджеты земель. Ставки федеральных акцизов следующие: бензин – 0.50–0.57 Евро на литр в зависимости от содержания в нём свинца; мазут для отопления – 6.7 цента на 1 кг; табачные изделия – 9.3 цента на 1 сигарету; кофе – 3.1 Евро на 1 кг; крепкие спиртные напитки – 160 Евро на 100 литров; шампанское – 1.4 Евро на 0.75 литра; на страховые сделки – 12% со страхового полиса [10].

Как мы можем увидеть в отличие от налоговой системы России акцизами в Германии и США наряду с определенными товарами облагаются и некоторые услуги. Но что касается ставок, то в США применяются как процентные, так и твердые ставки, а в Германии (аналогично в России) только твердые.

4. Налог на имущество.

Данный вид налогов в США взимается местными муниципалитетами и штатами. Объектом налогообложения считается фракционная оценка текущей стоимости недвижимого имущества корпораций. Фактически это означает установление к оценочной стоимости специального коэффициента, отслеживающего индекс потребительских цен в США. Помимо этого существуют определенные особенности оценивания налогооблагаемой стоимости имущества, в зависимости от штата. Например, закон штата Нью-Йорк, регулирующий налоги на недвижимость, требует проведения оценки имущества по истинной стоимости (fullvalue, truevalue) [11].

Среди имущественных налогов Германии выделяют следующие: налог на имущество, земельный налог, налог на приобретение земельного участка, налог на недвижимость, налог на автомобили и т.д. Налоговая база налога на имущество определяется как стоимость совокупного имущества минус налоговые вычеты и минус необлагаемый минимум. В качестве вычетов выступают долги и обязательства, а также льготы. И ставка для корпораций составляет 0,6% от налоговой базы. Для юридических лиц – необлагаемый налогом минимум 20 тыс. Евро [12]. Льготы в виде сниженной ставки есть лишь для имущества в сельском и лесном хозяйстве. Переоценка имущества проводится каждые 3 года.

Размер земельного налога зависит от типа земельного участка: тип А: участки в сельском или лесном хозяйстве, тип В: застроенные и незастроенные участки земли. Налоговой базой выступает условная стоимость земельного участка, которая рассчитывается финансовым отделением (как правило много ниже покупной цены). Процентная ставка составляет до 1,2%, но, как правило, находится в пределе от 0,26 до 0,35%. Ставку земельного налога устанавливает община, так например, в Берлине она составляет 0,81% (тип В), а в Гамбурге 0,54% (тип В) [7].

Налог на приобретение имущества (недвижимости, автомобиля, земельного участка) взимается при переходе объекта от одного владельца к другому. Налоговая база равна покупной цене. И ставка устанавливается в процентах от этой стоимости.

Таким образом, можно сделать выводы, что налогообложение в США и Германии имеют свои определенные специфики в налоговом законодательстве. Так в США и

Германии нет деления на федеральные, региональные, местные налоги, как в российском законодательстве. При этом штаты (общинные земли) обладают правом на установление на своей территории любых налогов и это право ограничено лишь обязанностью соблюдать конституционные принципы налогообложения страны. В США не существует налога с добавленной стоимости, но зато корпорации уплачивают налог с продаж. В Германии был осуществлен переход с налога с продаж, но налог с добавленной стоимости. Налог на прибыль с корпораций имеет прогрессивную шкалу в США, т.е чем больше прибыли получает корпорация, тем выше ставка применяется для данной компании. Но здесь также нужно учесть, что хотя и существует прогрессивная шкала, существует достаточно большое количество льгот для корпораций. Например, компания "Дженерал Электрик" опубликовала данные о прибыли, полученной по итогам 2010 г. по всему миру, – она составила 14,2 млрд. долларов США, при этом 5,1 млрд. долларов от общей суммы принесла компания ее деятельность в Соединенных Штатах. Сколько же налогов заплатила компания в Америке? Нисколько. "Дженерал Электрик" подала заявление на получение налоговых льгот в размере 3,2 млрд. долларов США. Данный факт, говорит о наличии налоговых льгот при налогообложении прибыли, конечно же, достаточно четкой, верной, продуманной стратегии налогового отдела данной корпорации. В Германии присутствует плоская шкала, которая не предусматривает увеличение ставки при увеличении дохода, но при этом если прибыль корпорации не распределяется, то вместо ставки 15% применяется повышенная ставка (от 29%–31%)

Также налоговая система США и Германии больше ориентированы на прямые налоги, причем в Германии очень разветвленная система налогов с имущества.

ЛИТЕРАТУРА

1. Василевская Л.Ю. Учение о вещных сделках по германскому праву. М., 2004. С. 107
2. Незамайкин В.Н. Роль и место налогового анализа в общей системе управления народным хозяйством // Экономический анализ: теория и практика. – 2002. – №2. – стр. 22–24.
3. Незамайкин В.Н., Юрзинова И.Л. Налоговая политика: состояние и перспективы // Финансы. – 2009. – №12. – стр. 35–40.
4. Незамайкин В.Н., Юрзинова И.Л. Оценка финансового состояния корпорации // Вестник Финансового университета. – 2011. – №1. – стр. 22–28.
5. Real Estate Tax (англо-русский словарь финансовых терминов)
6. <http://www.iac-a.ru> (Международная консалтинговая компания International Accounting & Consulting Advisors)
7. <http://www.berlin-realestate.ru/node/69>
8. <http://dit.perm.ru/articles/nalog/data/032207.htm>
9. <http://bizblog.rusrek.com>
10. <http://www.asvtn.ru/18.shtml>
11. <http://www.bibliotekar.ru>
12. <http://www.justreal.ru/countries/Germany/nalogi/>