

**ФИНАНСЫ**

УДК 336.225.6

**К.А. Баннова****ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ КОНСОЛИДИРОВАННЫХ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ В РАЗВИТЫХ ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАНАХ**

*Введение института налогообложения консолидированных налогоплательщиков связано с заинтересованностью государства в сокращении негативных последствий функционирования организаций как отдельных экономических субъектов. В статье проводится сравнительный анализ применяемых норм налогообложения к консолидированным налогоплательщикам в РФ и развитых зарубежных странах, рассматривается классификация основных моделей налогообложения групп компаний, а также условия введения механизма налогообложения групп компаний в зарубежных государствах. Зарубежный опыт налогообложения консолидированных групп налогоплательщиков представляет для РФ ориентиры, которые могут и должны быть использованы при формировании системы налогообложения консолидированных групп налогоплательщиков.*

Ключевые слова: налог, консолидированная группа налогоплательщиков, налогообложение, компании, организации, прибыль, убытки.

Режим консолидированной налоговой отчетности имеет такую же длительную историю, как и сам налог на прибыль корпораций. Впервые выделение групп компаний в единый субъект налогообложения произошло в начале XX в.: 1902 г. – Австрия, 1917 г. – США, 1920 г. – Германия, 1936 г. – Дания, 1940 г. – Нидерланды, 1942 г. – Испания [1].

В странах с ярко выраженной системой континентального права, таких как Германия, Дания и Нидерланды, на начальном этапе основу подобных режимов составляла судебная практика, базирующаяся исключительно на интерпретационном подходе, без какой-либо законодательной поддержки [2].

В Испании и США применение такого механизма налогообложения изначально было принудительным, так как в этих странах действовала прогрессивная шкала налога на прибыль корпораций и законодатели боролись с дроблением бизнеса. Соответственно консолидация положительных результатов финансово-хозяйственной деятельности всех предприятий, входящих в группу, приводила к увеличению суммы общих налоговых обязательств. Данная структура существенно отличалась от современных режимов представления консолидированной отчетности, которая, во-первых, выбиралась группами компаний добровольно, а во-вторых, позволяла производить распределение убытков между компаниями и отсрочку уплаты налогов. Значительно увеличилось количество групп компаний в США, представляющих консолидированную отчетность, после отмены в 1964 г. прогрессивной шкалы налога на прибыль [3].

В период после Второй мировой войны системы группового налогообложения начали действовать в Великобритании в 1967 г., а во Франции в 1971 г.

С 90-х гг. XX в. институт консолидированного налогоплательщика активно применяется во многих странах мира согласно принципам, утвердившимся в предыдущие периоды. В 2002 г. режим консолидированного налогообложения был введен в Австралии и Японии [3]. Основной целью введения данного режима как в Австралии, так и в Японии явилось создание стимулов для развития интеграционных процессов в экономике.

История развития института консолидированного налогоплательщика показывает, что налоговая политика при работе с группами компаний развивается во взаимодействии со стратегическими решениями правительства той или иной страны в отношении экономической концентрации и объединения предприятий [4].

Рассмотрим долевое участие в капитале дочерних предприятий:

Австралия – не менее 100%;

Дания – не менее 100%;

Япония – не менее 100%;

Нидерланды – не менее 95%;

Франция – не менее 95%;

Россия – не менее 90%;

США – не менее 80%;

Австрия – не менее 75%;

Испания – не менее 75%;

Германия – не менее 50%.

Любая создаваемая группа компаний в целом преследует две основные налоговые цели: во-первых, компенсировать убытки одних участников группы за счет прибылей других; во-вторых, устранить налогообложение передачи активов внутри группы. Эти цели являются основополагающими при принятии решения о применении механизма исчисления налоговых обязательств в отношении всей корпоративной группы. Однако если первая цель для стран, где существует институт консолидированной отчетности, является очевидной, то наличие второй цели в этих странах необязательно [5].

Что касается взаимной компенсации прибылей и убытков в период их возникновения между членами конкретной группы, то законодательства большинства стран ограничивают способы взаимной компенсации результатов финансово-хозяйственной деятельности с целью предотвращения возможности вовлечения убытков, возникших вне группы. Как свидетельствует мировая практика, обычно в режим вводится специальное ограничение в отношении убытков, возникших до присоединения компаний к группе. Также существуют специальные правила на случай, если компания покидает группу. Так, например, в Австрии убытки компании до ее вступления в группу, объединенную в *Organschaft*, могут компенсироваться только за счет прибыли данной компании. Похожие правила существуют в Германии, Дании, Нидерландах [6]. Во Франции компания, покидающая группу, лишается права на вычет суммы убытков из налоговой базы и ее убытки остаются в материнской компании [7]. В соответствии с правилами, действующими в Нидерландах, после роспуска «фискального единства» вышедшее из него дочернее предприятие может перенести на будущий период свои собственные предконсолидационные убытки, а также убытки фискального единства, которые

могут распределяться в пользу дочерних предприятий. В Японии дочерние предприятия не могут переносить на будущие периоды свои предконсолидационные убытки, но это возможно для материнской компании.

В целом можно выделить следующие критерии для применения налогоплательщиками режима консолидированной отчетности:

- требование долевого участия в капитале;
- способ избрания режима.

Проведенный анализ налоговых систем различных стран показал, что режим консолидации могут применять организации, выполняющие требование долевого участия в капитале, пределы которого могут колебаться от 50 до 100%.

Что касается способа избрания режима, то во всех странах его применение является добровольным. В большинстве стран действует заявительная система, согласно которой налогоплательщики могут подать заявление на применение режима, а налоговые органы, в случае соответствия налогоплательщиков всем необходимым требованиям, дают им соответствующее разрешение.

При этом существует два противоположных подхода к процедуре голосования членов группы в пользу избрания режима группового налогообложения.

Первый подход базируется на принципе «все или никто», т.е. в случае добровольного избрания режима все компании объединяются для целей исчисления налоговых обязательств (Испания и Япония) [8]. Преимущества такого способа заключаются в простоте администрирования режима со стороны налоговых органов.

Второй подход позволяет налогоплательщикам производить отбор наиболее «пригодных» членов группы среди потенциальных претендентов, отвечающих требованиям минимального участия (Дания, Италия, Нидерланды, Франция) [4].

Таким образом, стратегическая оценка целесообразности введения режима налогообложения групп компаний должна основываться на глубоком анализе происходящих в стране экономических процессов, учитывать влияние режима на эффективность размещения финансовых ресурсов и на справедливость распределения прибыли.

В дальнейшем, учитывая опыт зарубежных стран, может быть рассмотрен вопрос о расширении применения налоговой консолидации и на другие налоги. Например, в Великобритании и ряде других стран кроме налога на прибыль доступна консолидация по НДС и акцизам. Более того, можно рассмотреть вопрос о включении в состав потенциальных участников консолидированной группы иностранных зависимых организаций. Это позитивно отразится на инвестиционной привлекательности России для иностранных инвесторов и продолжит путь интеграции Российской Федерации в мировое экономическое сообщество.

#### *Литература*

1. Смирнов Д.М. Актуальные проблемы налогообложения консолидированных групп за рубежом и в России // Международный бухгалтерский учет. 2010. № 5(137). С. 33–39.

2. Булатов М.А. Законопроект о консолидированной группе налогоплательщиков: основные понятия // Налогообложение, учет и отчетность в коммерческом банке. 2009. № 6. С. 12–15.
3. Зачупейко И.В. Актуальные вопросы формирования института налоговой консолидации в Российской Федерации // Информационные и финансовые потоки. 2010. № 3. С. 109–115.
4. Кизимов А.С. Институт консолидированного налогоплательщика: история развития и принципы функционирования // Финансы и кредит. 2009. № 30(366). С. 10–16.
5. Церенов Б.В. О некоторых положениях законопроекта о консолидированной группе налогоплательщиков // Налоги и налогообложение. 2009. № 6. С. 37–45.
6. Чайковская Л.А. Создание консолидированного налогоплательщика: последствия и преимущества // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2010. № 6. С. 72–80.
7. Трапезникова Д.Ю. Налогообложение консолидированных налогоплательщиков // Российское предпринимательство. 2010. № 7(2). С. 82–87.
8. Смирнов Д.М. Повышение эффективности налогообложения в России в связи с введением системы консолидированных налогоплательщиков // Аудит и финансовый анализ. 2009. № 5. С. 23–25.