

УДК 336.221

К. А. Баннова

## ПРОБЛЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ КОНСОЛИДИРОВАННЫХ ГРУПП ЗА РУБЕЖОМ И В РОССИИ

*Консолидация налогоплательщиков позволяет решить целый ряд проблем, возникающих в последнее время в области налогового администрирования и налогообложения. В статье анализируются основные положения проекта Федерального закона «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса РФ в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков». Введение института консолидированных налогоплательщиков выгодно не только государству, но и самим организациям, формирующим консолидированную группу налогоплательщиков. Объединяя свою налоговую базу, они получают серьезные преференции, в частности, возможность суммировать свои прибыли и убытки при исчислении налога на прибыль организаций. Автором сделаны выводы о преимуществах и недостатках нового налогового режима.*

**Ключевые слова:** консолидированная группа налогоплательщиков, ответственный участник, налогообложение, отчетность, прибыль, убытки.

Международный опыт показывает, что во многих странах мира группа взаимосвязанных компаний рассматривается как единый налогоплательщик либо существует особый налоговый режим, который фактически позволяет достигать той же цели. Введение механизма налогообложения группы компаний связано с заинтересованностью государства в сокращении негативных экономических последствий функционирования организаций как отдельных экономических субъектов.

Понятие «консолидированный налогоплательщик» зародилось еще в начале XX века в Австрии.

Поводом для объединения налоговой базы групп компаний послужила заинтересованность государства в сокращении негативных последствий от деятельности отдельных экономических субъектов. При этом долгое время решение о консолидации налоговой базы принималось исключительно на основе существующей судебной практики, так как отсутствовала фактическая поддержка со стороны законодательства. Обращение к зарубежному опыту использования института консолидации в сфере налоговых отношений позволит определить перспективы внедрения подобного института в РФ, последствия и преимущества консолидации налоговой базы [1].

В некоторых странах, например США и Испании, введение режима единой налоговой базы носило императивный характер, что в первую очередь было нацелено на прекращение тенденции дробления бизнеса и на стабилизацию поступлений обязательных платежей в государственный бюджет от данных компаний.

На сегодняшний день существует четыре основных модели налогообложения групп компаний. В австро-немецкой модели все убытки и прибыли приходятся на долю материнской компании, т.е. члены корпорации рассматриваются в качестве внутренних подразделений головной компании. В этой модели не предусматривается переход будущих убытков или прибыли от передачи активов внутри группы.

В Австрии важным моментом является еще и то, что до вступления в группу консолидированных налогоплательщиков участник обязан уменьшить свою прибыль на полученные им убытки и лишь затем он имеет право зачитывать себе убытки группы.

В российском законопроекте каждый консолидированный налогоплательщик вправе признать убытки, возникшие как до вступления в группу, так и период существования консолидированной группы. Однако при вступлении в группу новая компания не может покрыть свои прошлые убытки за счет прибыли участников группы. Данный подход напоминает систему, существующую сегодня в Голландии, где участники консолидированной группы налоговых плательщиков могут учесть собственные убытки и прибыль после использования убытков группы.

При применении второй модели групповых вкладов у группы компаний появляется возможность перемещать доходы между членами данной группы, т.е. если одна компания из группы компаний получает убыток, то другая компания группы, имеющая прибыль, может делать «вклад» в убыточную, при этом она получает право сократить свою налоговую базу на величину данного «вкла-

да», в результате чего все прибыли и убытки группы компаний компенсируются. Подобная модель применяется в Норвегии, Швеции и Финляндии.

В Великобритании, Новой Зеландии и Сингапуре используется система освобождения группы, которая позволяет передать убытки одного члена группы другому. Главное отличие этой системы от предыдущей заключается в том, что здесь передаются только убытки.

Однако наиболее типичной моделью является расчет прибыли корпорации отдельно на уровне каждого участника группы с последующей консолидацией полученных сумм на уровне групп компаний после определенных корректировок, после чего головная компания обязана рассчитать и заплатить налог от имени всей группы [2].

Российская модель представляет собой комбинацию первой и четвертой модели.

Доля участия основного общества в его дочерних обществах как прямо, так и косвенно должна составлять не менее 90 %. Данная норма значительно уменьшает круг участников. При этом полностью исключается средний бизнес, и доля участия в дочерних компаниях не позволит множеству фирм, отнесенных к крупнейшим налогоплательщикам, применять нормы о консолидированных группах налогоплательщиков [3].

В США членами консолидированной группы могут быть практически все компании, зарегистрированные в этом государстве, за исключением некоторых видов компаний. Например, компаний, освобожденных от налогообложения, или компаний, занимающихся экспортом, с долей прямого или косвенного участия головной компании в дочерней, составляющей не менее 80 %. При этом (как и в проекте РФ) при расчете косвенного участия принимаются в расчет только те доли, которые косвенно принадлежат головной компании через дочерние компании – члены той же консолидированной группы. Таким образом, косвенное участие в дочерней компании через организацию, не входящую в данную группу, не учитывается при расчете минимального порога необходимого участия основного общества в дочернем.

В Великобритании право на «групповую налоговую льготу» – аналог консолидированной группы налогоплательщиков – имеют фактически все компании, независимо от того, являются они резидентами Великобритании или нет. Однако есть исключения. Например, компании газового и нефтяного комплекса не могут получить данную льготу к доходам, полученным от газовой и нефтяной добычи, а компании по страхованию жизни могут применить групповую налоговую льготу только к доходам, облагаемым по основной акционерной ставке. Данные ограничения распространяются

на определенный круг компаний и носят технический характер.

Степень необходимого участия определяется в зависимости от цели применения льготы, но уровень участия должен быть не менее 75 % как напрямую, так и косвенно. Особенностью законодательства Великобритании в части передачи расходов от одного юридического лица другому является наличие понятия «консорциум» – отдельного участника групповой налоговой льготы. Консорциум образуется группой от двух до двадцати компаний, каждая из которых владеет не менее чем 5 % акций другой компании, а их совокупное участие в этой компании составляет не менее 75 %. Поэтому принятие убытка каждой из компаний возможно в той пропорции, в которой осуществляется ее участие в общей дочерней компании консорциума.

В Германии головными компаниями – членами консолидированной группы налогоплательщиков – могут быть организации, зарегистрированные в соответствии с законодательством страны, а также иностранные организации и партнерства, ведущие бизнес на территории Германии и облагаемые налогом на прибыль в соответствии с законодательством Германии. Дочерними же компаниями группы обязательно должны быть компании – резиденты Германии. Доля участия головной компании в дочерних должна быть не менее 50 %.

В Испании членами консолидированных групп налогоплательщиков могут быть компании – резиденты Испании с долей участия головной компании, составляющей более 75 %.

Во Франции членами группы могут быть компании – резиденты Франции. Головной компанией группы также может быть постоянное представительство иностранной компании, прибыль от деятельности которого облагается налогом на прибыль во Франции. Степень участия головной компании в дочернем обществе должна составлять не менее 95 %.

Таким образом, удовлетворяющим критерием участия головной компании в дочерних обществах является доля участия, составляющая 75–80 %. Исключением являются законодательные нормы Франции с планкой в 95 % и Германии с минимальным порогом всего 50 %. В России закрепленная в Проекте ФЗ планка в 90 % значительно ограничивает круг возможных участников консолидированной группы налогоплательщиков [4].

Одним из ключевых вопросов является выделение ответственной компании не только для наделения ее определенными правами и обязанностями перед налоговыми органами, но также и для выполнения своих обязательств перед акционерами группы компаний. Если консолидация ведет

к сокращению налоговых обязательств группы в целом, то суммы, сэкономленные на уменьшении налоговых обязательств, должны быть распределены между всеми участниками группы.

Режим налоговой консолидации в США, Франции, Австралии и Новой Зеландии имеет ряд особенностей:

- убытки одной компании, входящей в группу, уменьшают доходы других компаний, входящих в группу;
- имущество может перемещаться между компаниями, входящими в одну группу, без взимания налогов на какую-либо полученную выгоду;
- не облагаются налогами дивиденды, выплаченные одной компанией, входящей в группу, другой компании из этой же группы;
- налоговые преференции, полученные одной компанией группы, могут быть использованы другими компаниями данной группы [5].

Именно такой подход к налоговой консолидации поддерживается рядом российских ученых.

В законодательстве же Великобритании не используется понятие «налоговая консолидация», а введен принцип «групповой налоговой льготы». В соответствии с данным принципом группа компаний с тем же абсолютным или преимущественным участием одних в других не воспринимается в целях налогообложения как единая экономическая единица, т.е. компании остаются отдельными юридическими лицами для целей налогообложения, обладающими правом принять убытки одних компаний при расчете корпоративного налога других компаний данной группы. Таким образом, при данном подходе не идет речи об отсутствии контроля за трансфертным ценообразованием, что исключает злоупотребления, связанные с отсутствием такого контроля, хотя, с другой стороны, лишает компании ряда налоговых преференций.

Еще один вариант, приводящий к схожим последствиям, что и налоговая консолидация, практикуется в Бельгии, в законодательстве которой вообще отсутствуют нормы о налоговой группировке компаний. Вместо этого существует возможность заключения «договорного партнерства», а налоговые последствия от деятельности такого партнерства распределяются между членами данного партнерства. Подобная гражданско-правовая конструкция существует и в российском законодательстве в виде «договора простого товарищества». При заключении такого договора стороны несут налоговую нагрузку по налогу на прибыль пропорционально внесенным вкладам. Принци-

пиальная разница данной конструкции с режимом консолидированной группы налогоплательщиков заключается в отсутствии возможности у членов договора простого товарищества иметь совокупную прибыль, что при естественном ходе событий, а не при заранее проработанной схеме может приводить к наличию прибыли у одного товарища и убытков у другого. Для консолидированной группы налогоплательщиков это невозможно.

Преимущество передачи убытков может быть достигнуто с помощью манипуляции ценами на перемещаемые между взаимозависимыми компаниями товары и услуги. Однако в большинстве стран занижение цен по сравнению с рыночным уровнем может быть оспорено налоговыми органами, но, так как при этом другая компания должна увеличить расходы на приобретенные товары или услуги, совокупные налоговые последствия останутся прежними, тем не менее такой метод является довольно рискованным. Преобладающим является режим консолидированного налогоплательщика с признанием группы компаний единым плательщиком налога.

Таким образом, консолидация налогоплательщиков позволяет решить многие проблемы, возникающие в последнее время в области налогообложения в связи с введением института консолидации налогоплательщиков.

### Литература

1. *Трапезникова Д. Ю.* Налогообложение консолидированных налогоплательщиков // Российское предпринимательство. – 2010. – № 7(2). – С. 82–87.
2. *Чайковская Л. А.* Создание консолидированного налогоплательщика: последствия и преимущества // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. – 2010. – № 6. – С. 72–80.
3. *Смирнов Д. М.* Повышение эффективности налогообложения в России в связи с введением системы консолидированных налогоплательщиков // Аудит и финансовый анализ. – 2009. – № 5. – С. 23–25.
4. *Церенов Б. В.* О некоторых положениях законопроекта о консолидированной группе налогоплательщиков // Налоги и налогообложение. 2009. – № 6. – С. 37–45.
5. *Смирнов Д. М.* Актуальные проблемы налогообложения консолидированных групп за рубежом и в России // Международный бухгалтерский учет. – 2010. – № 5(137). – С. 33–39.