

## ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ ГОСУДАРСТВЕННОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ИНСТИТУТА КОНСОЛИДИРОВАННОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РАМКАХ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ

© 2015 Мигукина Наталья Эдуардовна

Казанский (Приволжский) федеральный университет  
420008, Республика Татарстан, г. Казань, ул. Кремлевская, д. 18  
E-mail: migukina@mail.ru

Обобщен зарубежный опыт государственного регулирования и государственного контроля за таким специальным институтом, как консолидированная группа налогоплательщиков. Проведен сравнительный анализ практики применения данного института в зарубежных странах и в Российской Федерации. Выделены позитивные характеристики этого института и угрозы для экономической безопасности государства и бизнеса. Сделан вывод о необходимости развития данного института, который обладает большим потенциалом, в том числе с учетом соблюдения критериев экономической безопасности.

*Ключевые слова:* налоговая политика, консолидированная группа налогоплательщиков, экономическая безопасность, угрозы в экономической безопасности, пороговые значения экономической безопасности.

На сегодняшний день в условиях экономического кризиса особую актуальность приобретают вопросы экономической безопасности государства. Налоговая сфера является наиболее значимой частью финансовой системы, следовательно, обеспечение налоговой безопасности становится неотъемлемой задачей сохранения экономической безопасности в целом. Учитывая, что налоговые поступления составляют ежегодно от 60 до 80 % доходов бюджета, налоги и налоговая политика в существенной степени влияют на регулирование рынка труда<sup>1</sup> и качество жизни населения<sup>2</sup>, а в основном - на экономическую и общую национальную безопасность государства. Соответственно, неэффективная налоговая политика и просчеты в государственном управлении несут в себе угрозы экономической безопасности и в значительной степени обуславливают

объективные тенденции негативного развития налоговой системы государства. Указанные обстоятельства приводят к подрыву доходной базы бюджета и резкому ослаблению его способности к финансовому обеспечению страны.

Для России институт консолидированных групп налогоплательщиков является новым и поэтому представляет большой интерес международная практика государственного регулирования. В настоящее время исследователи выделяют четыре основных механизма налогообложения групп компаний. Цель введения консолидированного налогообложения у всех стран одна - совместное налогообложение, в то же время способы, которые используются для ее достижения и установления особого порядка налогообложения, различны. В табл. 1 обобщена классификация механизмов консолидированного налогообложе-

*Таблица 1*

**Классификация механизмов консолидированного налогообложения в мировой практике**

Механизм налоговой консолидации	Страны
На основе перемещения убытков (компании, понесшие убытки, могут передать компании, которая, в свою очередь, получила прибыль и является участником группы)	Великобритания, Ирландия, Латвия, Мальта, Кипр, Сингапур
На основе перемещения прибыли (компании, получившие прибыль, могут передать компании, которая, в свою очередь, получила убыток и является участником группы)	Швеция, Финляндия, Норвегия
На основе обязательного перемещения прибылей и убытков (консолидированная налоговая база, ответственность за исполнение налоговых обязательств группы. На передаче прибылей и убытков строится вся система исчисления налоговой базы)	Австрия, Дания, Франция, Италия, Люксембург, Германия, Польша, Португалия, Испания, Мексика, США
Налоговое единство группы (консолидированное налогообложение основано на экономическом единстве компаний и налогообложении)	Австралия, Нидерланды, Новая Зеландия, Япония

ния по способу объединения групп компаний в разных странах.

Механизм на основе перемещения убытка встречается довольно редко, поскольку не создает полной, последовательной и завершенной налоговой консолидации. Прибыль каждой компании в группе требуется рассчитывать самостоятельно, исходя из собственных результатов деятельности, однако для целей налогообложения связанные компании признаются единым экономическим субъектом. Компании, понесшие убытки, могут передать их другой компании, которая, в свою очередь, получила прибыль и является участником той же группы<sup>3</sup>.

Стоит отметить, что, хотя группа и создается для целей налогообложения, за каждым участником сохраняется ответственность за расчет и исполнение налоговых обязательств, а также результаты сделок между компаниями приводят к возникновению налоговых последствий. Все это позволяет утверждать, что консолидация носит неформальный характер, что, в свою очередь, приводит к возникновению налоговых рисков.

Механизм на основе перемещения прибыли в рамках одной группы похож на предыдущий режим, но имеет существенное отличие: передаче подлежит только прибыль. То есть, если компания, получающая прибыль, осуществляет “вклад” в убыточного члена группы, то она может вычесть данную сумму из своей налогооблагаемой базы, а убыточная, наоборот, включить<sup>4</sup>. На наш взгляд, как в первом механизме, так и во втором передача прибылей и убытков носит реальный характер, что не характеризует группу с точки зрения совместного налогообложения.

При применении системы обязательной передачи прибылей и убытков внутри группы компаний вводится понятие консолидированной налоговой базы и устанавливается ответственность за исполнение налоговых обязательств группы. На передаче прибылей и убытков строится вся система исчисления консолидированной налоговой базы. Сохранение самостоятельности входящих в группу компаний как юридических лиц для целей налогообложения обусловлено необходимостью сначала рассчитывать финансовый результат каждой компании в отдельности<sup>5</sup>. Следует отметить, что существенным отличием от механизмов, основанных на передаче либо прибылей, либо убытков, рассмотренный механизм обладает рядом преимуществ. Устанавливается груп-

повая ответственность за исполнение налоговых обязательств, что характеризует цель создания группы, механизм носит промежуточный характер между неформальным объединением и полной консолидацией.

Представим механизм налогового единства группы, при которой для целей налогообложения вводится понятие единственного субъекта. Дочерние компании в группе рассматриваются как составные части головной организации, в связи с этим межфирменные сделки внутри группы для целей налогообложения не учитываются. Введение такого режима отменяет необходимость разработки отдельных налоговых деклараций от каждой компании в отдельности. От группы составляется единственная налоговая декларация<sup>6</sup>. Вместе с тем налоговое единство группы подразумевает под собой не только налоговое объединение, происходит потеря юридической самостоятельности членов группы, консолидация их активов. Этот механизм несет в себе элементы не только налоговой, но и бухгалтерской консолидации.

Рассмотрев обобщенную классификацию механизмов консолидированного налогообложения, необходимо отметить, что для российского института консолидированного налогообложения характерна комбинация механизмов, основанных на обязательном перемещении прибылей и убытков и налоговом единстве. В основу российской системы положен механизм перемещения прибылей и убытков, однако, как и в механизме налогового единства, для него характерно предоставление единой декларации ответственным участником, что освобождает от обязанности исчисления и уплаты налога остальных участников. Отметим, что существующая классификация хотя и определяет различные механизмы консолидации, но на практике встречаются смешанные механизмы, в России также.

Стоит сказать, что рассмотренная классификация механизмов организации консолидированного налогообложения не является единственной. Каждое государство стремится по-своему регулировать налогообложение крупных групп компаний, поэтому в каждой стране есть свои особенности консолидированного налогообложения групп компаний. В табл. 2 обобщена классификация консолидированного налогообложения по признаку формальности согласно специфике развития налоговой консолидации в каждой стране.

Таблица 2

## Классификация консолидированного налогообложения по институциональному признаку

Критерий классификации	Содержание, виды	Страны
Неформальное консолидированное налогообложение	Не существует налогового режима как для внутригруппового перераспределения убытков, так и для внутригруппового перемещения активов	Бельгия, Канада, Венгрия, Южная Африка, Швейцария
Консолидированное налогообложение официально принято	Существует налоговый режим либо для внутригруппового перераспределения убытков, либо для внутригруппового перемещения активов (внутригрупповое перемещение активов, групповое участие, групповая ответственность, групповая консолидация)	Индия, Финляндия, Малайзия, Новая Зеландия, Сингапур, Италия, Люксембург, Мексика, Польша, Португалия, Германия, Австрия и Дания
	Существует два отдельных режима для внутригрупповых перераспределений убытков и перемещений активов (групповая консолидация и перемещение активов, групповая ответственность и перемещение активов)	Великобритания, Норвегия, Швеция, США, Россия
	Существует один режим для внутригрупповых перераспределений убытков и перемещений активов (налоговая консолидация)	Австралия, Франция, Италия, Япония, Нидерланды, Новая Зеландия, Испания

*Примечание.* Использованы материалы Canadian Tax Journal и PWC Worldwide Tax Summaries.

В странах, где действует механизм налоговой консолидации, образование консолидированной группы для целей налогообложения является официальным. Неформальная консолидация возникает, когда в стране официально не приняты специальные правила по налогообложению консолидированных групп компаний. Так, мы видим, в некоторых странах (Бельгия, Венгрия, Канада, Южная Африка и Швейцария) не существует законодательно закрепленного механизма консолидации. Взаимозависимым группам в этих странах необходимо осуществлять налоговое планирование для достижения аналогичных налоговых результатов, как в странах с развитым механизмом налоговой консолидации<sup>7</sup>.

К существенным недостаткам неформального консолидированного налогообложения следует отнести наличие высоких налоговых рисков, обусловленных тем, что граница между законным налоговым планированием и уклонением от налогообложения может быть нарушена. Неформальная консолидация означает необходимость заключения дополнительных сделок между связанными компаниями, что приводит к росту издержек. Многие страны имеют, по крайней мере, одну разновидность механизма консолидированного налогообложения групп компаний. Механизм консолидированного налогообложения в России, основанный на перемещении прибылей и убытков, является самым оптимальным, создает условия для групповой ответственности за исполнение обязательств без потери юридической самостоятельности членов консолидированной группы<sup>8</sup>.

Введение режима налоговой консолидации является определенным шагом в направлении сближения российской налоговой системы с международными стандартами, ведь в налоговых системах большинства развитых стран этот режим заметно повышает привлекательность инвестиций и формирует деловой климат. Исходя из российской модели налогообложения групп взаимосвязанных компаний, следует выделить несколько основных преимуществ системы консолидированного налогообложения:

- при применении системы консолидированного налогообложения по налогу на прибыль организаций снижаются возможности использования схем по уклонению от уплаты налога на прибыль при помощи трансфертного ценообразования. Для государства исчезает необходимость осуществления сложного контроля применения трансфертных цен между взаимозависимыми организациями;

- распределение налоговой базы по налогу на прибыль консолидированной группы налогоплательщиков способствует более экономически справедливому отражению вклада каждого участника группы;

- происходит объединение ряда процедур налогового администрирования по отношению к участникам интегрированных структур, что способствует унификации налоговой системы (подаётся сводная декларация по налогу на прибыль);

- механизм консолидации налоговых обязательств холдинговых групп способствует развитию интегрированных структур и повышению

их конкурентоспособности на внутреннем и международном рынках;

- отнесение сделок между участниками консолидированной группы налогоплательщиков к категории сделок, не признаваемых контролируруемыми. Данное преимущество позволяет компаниям свести к минимуму риск доначисления налога на прибыль. Однако существуют случаи, когда сделки консолидированных налогоплательщиков должны соответствовать требованиям Налогового кодекса (НК) РФ о трансфертном ценообразовании и подлежат соответствующему налоговому контролю (сделки между членами одной группы, предметом которых является добытое полезное ископаемое, признаваемое объектом налогообложения НДС с применением процентной налоговой ставки (подп. 1 п. 4 ст. 105.14 НК РФ), и сделки, совершенные участниками КГН, признанные контролируемыми в судебном порядке (п. 10 ст. 105.14 НК РФ)).

Среди негативных моментов механизма консолидации налоговых обязательств в России необходимо отметить жесткие требования действующих норм (ограничение по сумме налогов, выручке и активам, а также по доле участия), которые ограничивают допуск предпринимателей к налоговой консолидации (а также возможность консолидироваться только компаниям-резидентам, что не позволяет холдинговым компаниям осуществлять международные проекты). Как показывает международная практика, только в Польше существуют аналогичные требования к размеру капитала компаний, который в среднем должен составлять минимум 1 млн злотых (около 10 млн руб.)<sup>9</sup>. Вводимые государством требования ограничивают интерес потенциальных налогоплательщиков к консолидированному налогообложению. Таким образом, опыт зарубежных

стран демонстрирует отсутствие жестких критериев для создания такого группового режима налогообложения. По нашему мнению, достаточно высокие критерии связаны с тем, что консолидированная группа налогоплательщиков выступает новым для налоговых органов объектом администрирования и единовременное появление большого количества консолидированных налогоплательщиков может вызвать проблемы обеспечения налогового контроля. Поэтому, на наш взгляд, видится перспективным изменение пороговых значений объема выручки, уплачиваемых налогов и стоимости активов, необходимых для вхождения в консолидированную группу с целью расширения сферы распространения налоговой консолидации по налогу на прибыль.

Доля основного общества в его дочерних компаниях (прямого или косвенного участия) в размере 90 % также значительно уменьшает круг участников, поскольку столь высокая доля участия в дочерних компаниях не позволит некоторым крупнейшим налогоплательщикам применять нормы консолидации. Учитывая это, одним из направлений по совершенствованию института налоговой консолидации является снижение порога долевого участия с целью расширения применения системы консолидированного налогообложения в России. В зарубежных странах доля участия варьируется от 50 до 100 % (табл. 3). В некоторых странах отмечена тенденция к снижению требуемой доли.

Смягчение требований к участнику консолидированной группы, а именно снижение минимальной доли участия головной компании в уставном капитале дочерней, является на сегодняшний день одним из направлений по усовершенствованию системы консолидированного налогообложения, например, в ходе недавних реформ в Австрии - с 75 до 50 %, в Испании - с 90 до 75 %, в

Таблица 3

Критерий долевого участия в капитале дочерних компаний

Страны	Минимальный порог долевого участия, %
Австралия, Новая Зеландия, Япония, Корея, Пакистан	100
Люксембург, Нидерланды, Франция (первый режим), Польша	95
Норвегия, Португалия, Финляндия, Россия, Латвия, Исландия, Алжир, Босния и Герцеговина (при прямом участии), Тайвань	90
США, Босния и Герцеговина (при прямом участии)	80
Великобритания (консорциум), Испания, Сингапур, Ирландия, Кипр, Тунис, Сербия	75
Великобритания (группа), Франция (второй режим), Германия, Дания, Италия, Австрия, Мальта, Мексика	50

*Примечание.* Составлено автором на основе данных с официального сайта KPMG "Information on Taxation of Cross-Border Mergers and Acquisitions". URL: <http://www.kpmg.com>.

Таблица 4

## Виды налогов, уплачиваемых при консолидации групп компаний

Страны	Консолидируемый вид налогов
Россия, Франция, Испания, Дания, Австралия, Австрия, Польша, Люксембург, Япония, США	Налог на прибыль (доходы)
Италия, Венгрия	НДС
Норвегия, Германия	Налог на прибыль (доходы), НДС
Великобритания	Налог на прибыль (доходы), налог на доход с капитала, НДС, госпошлины
Кипр	Налог на прибыль (доходы), НДС, госпошлины
Австралия, Нидерланды	Все налоги

Нидерландах - с 99 до 95 %, в Дании - со 100 до 50 %<sup>10</sup>.

Механизм консолидированной группы налогоплательщиков в России основан на ограниченной консолидации, т.е. применяется только в отношении налога на прибыль. В дальнейшем представляется возможным распространение налоговой консолидации и на другие налоги (табл. 4). Например, в Великобритании консолидация применяется в отношении налога на прибыль, налога на доходы с капитала, государственной пошлины и налога на добавленную стоимость; в Германии и Норвегии - налога на прибыль и налога на добавленную стоимость; на Кипре - налога на прибыль, государственной пошлины, налога на добавленную стоимость<sup>11</sup>.

На наш взгляд, расширение консолидации на другие налоги упростит администрирование консолидированной группы налогоплательщиков, однако потребует изменений в налоговом законодательстве о консолидации.

Стоит также отметить, что большинство стран, где есть институт налоговой консолидации, признает как прямое, так и косвенное участие в капитале дочерней компании. Однако в Польше вводится требование минимального участия только для прямого участия. Так, при отсутствии законодательно установленного понятия консолидированного налогоплательщика

существует возможность передачи убытка в рамках группы на Арубе, Барбадосе, Кубе, Кипре, в Чили, Финляндии, Израиле, Латвии, Малайзии, Папуа Новой Гвинее, Сингапуре и Швеции. Это так называемая неформальная форма консолидированного налогообложения<sup>12</sup>.

Исследование теории консолидации для целей налогообложения показало, что одним из недостатков механизма консолидированного налогообложения является ограниченный срок создания консолидированной группы налогоплательщиков (табл. 5).

Вводя режим налоговой консолидации, ряд стран устанавливает минимальный период применения такого режима. На наш взгляд, это обусловлено необходимостью предотвращать злоупотребления со стороны групп компаний за счет разового использования ими порядка расчета налоговой базы в рамках консолидированной группы. Однако во многих странах такой период не устанавливается. В условиях российской консолидации временной характер объединения необходим, поскольку институт консолидированных налогоплательщиков является новым для нашей страны.

Отличительным аспектом выступает принцип резидентства для целей налогообложения группы компаний в отдельных странах. Так, в Австралии, Испании, Кипре, Новой Зеландии, США, Франции, Нидерландах, Японии, а также

Таблица 5

## Минимальный срок создания консолидированной группы налогоплательщиков

Страны	Срок создания консолидированной группы
США, Великобритания, Испания, Нидерланды, Новая Зеландия	Неопределенный срок
Дания	10 лет
Франция, Германия, Мексика, Италия (при международной консолидации), Люксембург, Сербия	5 лет
Австрия, Польша, Италия (при национальной консолидации), Тунис, Испания	3 года
Россия	2 года

*Примечание.* Составлено автором на основе данных с официального сайта KPMG "Information on Taxation of Cross-Border Mergers and Acquisitions". URL: <http://www.kpmg.com>.

Таблица 6

## Формулы распределения прибыли (налога на прибыль), применяющиеся в различных странах

Страна (штат)	Коэффициент (вес)		
	Продажи	Фонд з/п или количество работников	Активы (внеоборотные)
Германия	0	1	0
Канада	0,5	0,5	0
Россия	0	0,5	0,5
Массачусетс (США)	0,33	0,33	0,33
Пенсильвания (США)	0,5	0,25	0,25
Охайо	0,6	0,2	0,2
Аризона (США)	0,8	0,1	0,1
Нью Джерси (США)	0,9	0,05	0,05
Миннесота (США)	0,96	0,02	0,02
Иллинойс (США)	1	0	0
ЕС	Может быть любым	Может быть любым (числовое выражение определяется из двух составляющих: 1/2 фонда з/п и 1/2 числа наемных работников)	Может быть любым
В сумме должны составить 1			

*Примечание.* Использованы материалы: Journal of International Business and Economics “Methods of consolidation under common consolidated corporate tax base”; World Tax Journal “Common Corporate Tax Base for Europe: An Impact Assessment of the Draft Council Directive on a CC(C)TB”.

и в России участниками консолидированной группы налогоплательщиков могут быть только компании данной страны или налоговые резиденты данной страны (независимо от источника происхождения прибыль резидента подлежит налогообложению)<sup>13</sup>. В Дании, Австрии и Латвии, напротив, не исключено создание международной консолидации: в налоговую группу, помимо датских компаний, входят также и иностранные компании. Возможность включать в состав участников консолидированной группы налогоплательщиков-нерезидентов способствует стимулированию развития международного сотрудничества и направлена на расширение деятельности транснациональных корпораций. Вместе с тем на этапе становления механизма консолидированного налогообложения в нашей стране в условиях нашей экономики с малоразвитой промышленной конъюнктурой нежелательна отмена параметра резидентства в существующем механизме налоговой консолидации.

На сегодняшний день возникает не менее важный вопрос модификации формулы распределения налоговой базы между компаниями - участниками консолидированной группы налогоплательщиков с целью унификации правил распределения с другими странами. На наш взгляд, экономически целесообразно не ограничиваться только лишь распределением налога пропорционально стоимости основных фон-

дов и фонда оплаты труда, но и учитывать показатель выручки, поскольку большинство стран при распределении прибыли (налога на прибыль) между участниками консолидированной группы учитывают фактор объема выручки (табл. 6).

Использование фактора выручки экономически объективно и способствует более справедливому распределению налога на прибыль между участниками группы. При расчете налога, подлежащего уплате в бюджеты исходя из доли участника, не будет стимулов перемещать прибыль в регионы с более льготным налогообложением.

Обобщение практического опыта стран, где долгое время применяется механизм налоговой консолидации, и незначительный опыт России позволили нам выделить основные преимущества и недостатки существующего на сегодняшний день механизма консолидированного налогообложения в России (табл. 7).

Таким образом, мировые тенденции свидетельствуют о стремлении стран законодательно достичь прозрачного и понятного налогообложения консолидированных групп налогоплательщиков, позволив им консолидировать прибыли и убытки участников группы и таким образом нести ту же налоговую нагрузку, как если бы группа была одним юридическим лицом и налогоплательщиком. Основываясь на положительном опыте зарубежных стран, можно пред-

Таблица 7

Преимущества и угрозы с точки зрения экономической безопасности института налоговой консолидации в России

Субъект	Преимущества	Угрозы
Для государства	Снижение стимулов для применения трансфертного ценообразования между участниками КГН Упрощение налогового контроля за КГН (подается сводная налоговая декларация) и унификация налоговой системы Справедливое перераспределение в бюджетной системе субъектов РФ Система консолидированного налогообложения стимулирует развитие интегрированных структур, повышая их конкурентоспособность на международной арене, как следствие, происходит ускорение темпов экономического роста страны	Система консолидированного налогообложения требует тщательной разработки системы распределения налоговых поступлений от КГН (существующая формула распределения прибыли требует доработки) При введении налоговой консолидации происходит снижение поступлений в бюджет за счет возможности объединять прибыли и убытки компаний, входящих в КГН Серьезная потеря поступлений в отдельные регионы страны
Для бизнеса	Снижение налогового бремени группы за счет возможности объединять прибыли и убытки компаний, входящих в КГН Возможность реинвестировать высвобожденные денежные средства от снижения налогового бремени в инвестиционную деятельность группы Уход от контроля по сделкам и ценам со стороны государства Снижение риска доначисления налога на прибыль, штрафа и пени в связи с применением в сделках между участниками КГН цен, не соответствующих принципу "вытянутой руки" Упрощение ведения налоговой отчетности Возможность применения пониженной ставки по налогу на прибыль	Жесткие требования действующих норм (ограничение по сумме налогов, выручке и активов, а также доли участия) Ограниченная консолидация Ограниченный срок создания группы Консолидация только для резидентов При переходе на систему налоговой консолидации компании лишаются возможности использовать способы налогового планирования (резерв по сомнительным долгам, гарантийный ремонт) Невозможность зачета убытков участников группы, возникших до их вступления в консолидированную группу Увеличенный срок проведения выездной налоговой проверки

положить, что российским властям нужно совершенствовать параметры механизма налоговой консолидации с позиции соблюдения преимуществ.

<sup>1</sup> Фахрутдинова Е.В. Рынок труда в России и динамика его потребностей // Экономические науки. 2014. № 1 (110). С. 43-46.

<sup>2</sup> Фахрутдинова Е.В., Гараева Д.Ф. Отечественные и зарубежные критерии оценки качества жизни населения // Вестн. Самарского финансово-экономического института. 2011. № 12. С. 17-24.

<sup>3</sup> Бондаренко О.Ю., Громов В.В., Малинина Т.А. Зарубежный опыт применения специальных правил по налогу на доходы корпораций для консолидированных групп налогоплательщиков / РАНХиГС при Президенте Российской Федерации. Москва, 2013. С. 29.

<sup>4</sup> Там же. С. 40.

<sup>5</sup> PWC Worldwide Tax Summaries - Corporate Taxes 2012/13. - PricewaterhouseCoopers, 2012. URL: <http://www.pwc.com/taxsummaries>.

<sup>6</sup> Там же.

<sup>7</sup> KPMG Global Indirect Tax Services - KPMG International, 2009. URL: <http://www.kpmg.com>.

<sup>8</sup> Консолидированная группа налогоплательщиков: анализ возможных достоинств и недостатков / И.Л. Юрзинова [и др.] // Современная наука: актуальные проблемы и практика. Серия "Экономика и право". 2013. № 5-6. С. 48.

<sup>9</sup> Там же.

<sup>10</sup> KPMG Global...

<sup>11</sup> The KPMG Guide to CCCTB - Part 1. - KPMG International, 2012. URL: <http://www.kpmg.com/global>.

<sup>12</sup> KPMG Global...

<sup>13</sup> Там же.

Поступила в редакцию 03.11.2015 г.