

---

---

## ФИНАНСОВЫЙ МЕНЕДЖМЕНТ

УДК 336.221.4

В.А. Алкаева

### АНАЛИЗ ОПЫТА ВНЕДРЕНИЯ СИСТЕМЫ КОНСОЛИДИРОВАННОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ЗА РУБЕЖОМ

*Аннотация.* В статье даются краткие характеристики применяемых в зарубежных странах режимов налоговой консолидации. Отражены результаты сравнительного анализа зарубежных режимов с режимом консолидированного налогообложения, применяемого в Российской Федерации с 2012 г. На основе зарубежного опыта предложены пути преодоления сокращения поступлений налога на прибыль организаций в бюджеты субъектов РФ в связи с созданием КГН.

**Ключевые слова:** зарубежный опыт, зарубежные системы консолидированного налогообложения, консолидированная группа налогоплательщиков, налог на прибыль организаций, анализ.

Vera Alkaeva

### THE ANALYSIS OF IMPLEMENTATION OF THE CONSOLIDATED TAX SYSTEMS ABROAD

*Annotation.* The article gives brief characteristics of consolidated tax systems applicable in foreign countries. The comparative analysis of foreign tax consolidation regimes with Russian regime applicable from 2012 is presented. Based on foreign experience it is suggested ways to overcome the reduction of profit tax to the budgets of different regions of Russian Federation because of function of consolidated groups.

**Keywords:** foreign experience, foreign consolidated tax systems, consolidated group of taxpayers, profit tax, analysis.

Понятие «консолидированный налогоплательщик» появилось еще в начале XX в. в Австрии. Причиной 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. Однако в некоторых странах, таких как, например, США и Испания, 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 [6].

Одним из первых государств, установивших специфический режим налогообложения для групп компаний, стала Германия, где специальные правила налогообложения группы компаний «Organschaft» были введены в 1920 г. В 80-х гг. XX в. режим консолидированного налогообложения был введен в Испании и Франции. В 2002 г. этот режим появляется в налоговом законодательстве Австралии и Японии. Основной целью налоговой реформы как в Австралии, так и в Японии являлось создание стимулов для развития интеграционных процессов в экономике [1].

В России данный режим был введен с 2012 г. и его основной целью является экономически обоснованное распределение налога на прибыль организаций по субъектам Российской Федерации. Кроме этого, использование консолидированной отчетности по налогу на прибыль организаций создает условия для объединения ряда процедур налогового администрирования, что позволит привести к снижению издержек, связанных с исполнением законодательства о налогах и сборах. Объеди-

нение налоговой базы по налогу на прибыль организаций создает для взаимозависимых организаций-участников консолидированной группы налогоплательщиков (КГН) преференции, которые выражаются в возможности суммировать прибыли и убытки различных участников этой группы при исчислении налога на прибыль организаций.

Обращение к зарубежному опыту использования режима консолидированного налогообложения позволит определить перспективы подобного режима в РФ, последствия и преимущества консолидации налоговой базы.

Остановимся на изучении отдельных составляющих режима консолидированного налогообложения.

Из рассмотренных тридцати стран, применяющих консолидированное налогообложение, лишь у шести – доля участия удерживающей компании в других участниках группы превышает 50 % (Австрия, Габон, Германия, Италия, Лихтенштейн, Мальта). Доля владения в размере 75 % применяется в Монтенегро, Португалии, Сербии, Испании, Тунисе. В большинстве стран применяется доля владения от 90 % и выше: 90 % – Алжир, Босния и Герцеговина, Исландия, Тайвань, 95 % – Франция, Нидерланды, 100 % – Австралия, Япония, Корея [7].

Одним из условий создания КГН в России является доля владения одной организацией прямо или косвенно в уставном капитале других в размере не менее 90 %, что соответствует уровню зарубежных стран.

Консолидация и включение в группу нерезидентов, помимо резидентов, возможно в одиннадцати странах (Австралия, Австрия, Франция, Италия, Лихтенштейн, Испания и др.), и у каждой есть свои нюансы. Так, например, если австралийскими компаниями 100 % владеет (прямо или косвенно) одна иностранная компания (нерезидент) и у них нет единой головной компании-резидента Австралии, то материнская компания-нерезидент может консолидироваться как multiple entry consolidated (МЕС) group. В Австрии, начиная с марта 2014 г., рамки присутствия иностранных компаний в группах были сужены до корпораций, являющиеся резидентами Европейского союза и с государствами, с которыми Австрия заключила комплексное административное соглашение.

Дочернее предприятие, находящееся во Франции, может войти в состав консолидированной группы, даже если ее материнская компания находится не во Франции. Не менее 95 % уставного капитала иностранной компании должна владеть прямо или косвенно французская компания, которая является головной организацией консолидированной группы. В дополнение, иностранная компания должна быть плательщиком корпоративного налога на прибыль, должна находиться в Европейском Союзе или на территории Европейской экономической зоны, с государствами которой у Франции есть соглашения о налогообложении, включая взаимное сотрудничество в борьбе с налоговым мошенничеством и уклонением от уплаты налогов. Постоянное представительство иностранной компании, являясь корпоративным плательщиком налога на прибыль во Франции, может стать участником консолидированной группы, если им владеют другие компании-резиденты, которые являются участниками консолидированной группы.

В Италии компании, принадлежащие к одной группе, могут выбрать местную налоговую консолидацию (domestic group consolidation), но также возможно создание консолидированной налоговой группы мирового уровня (worldwide tax consolidation group), разрешающая консолидацию иностранных дочерних компаний. Для каждого вида консолидации необходимо выполнять ряд условий [7].

Наличие в составе группы участников-нерезидентов отражается на ведении учета. Так, в Австрии все налоговые результаты (прибыль или убыток) местных участников группы должны быть переданы соответствующей материнской компании группы. От участников-нерезидентов группы налоговые убытки в пропорции владения должны быть переданы соответствующей материнской компании группы. Налоговый убыток иностранного участника группы должен быть рассчитан со-

гласно Австрийскому налоговому законодательству. Начиная с 2015 г., налоговые убытки от иностранных участников группы могут быть признаны лишь в размере 75 % от прибыли всех местных участников группы (включая лидера группы (group leader)). Оставшийся убыток может быть перенесен материнской компанией группы на будущие периоды.

Убытки зачитываются не только от участников-нерезидентов. Прибыли и убытки внутри группы зачитываются в Германии, Франции, Австралии, Исландии, Португалии, Сербии, Боснии и Герцеговине, Испании, Италии, Тунисе.

Чаще всего консолидированный налоговый режим применяется в течение пяти лет. Такой срок применяется в законодательстве следующих стран: Кореи, Боснии и Герцеговине, Сербии, Монтенегро, Тунисе. Начиная с 1 января 2018 г. в России консолидированная группа налогоплательщиков будет создаваться не менее чем на пять налоговых периодов по налогу на прибыль организаций.

В Боснии и Герцеговине, Монтенегро, Японии головная/материнская компания является плательщиком консолидированного налога и/или она же заполняет консолидированную налоговую декларацию для всей группы [7].

Пока законодательство Российской Федерации относительно консолидированных групп налогоплательщиков применяет соответствующие критерии в отношении перечисленных выше условий.

Рассмотрим условия зачета убытков в законодательстве зарубежных стран.

В Италии при местной налоговой консолидации, когда налоговые убытки преобладают, то они могут быть перенесены на будущее и использоваться против будущей консолидированной налогооблагаемой прибыли. Налоговые убытки компании предыдущих лет до вступления в консолидированную группу могут быть перенесены на будущее и использованы только компанией, которая понесла эти убытки.

В Японии убытки дочернего предприятия, понесенные до консолидации, могут быть перенесены на будущее внутри консолидированной группы, если соблюдаются определенные условия, но могут быть только зачтены против налогооблагаемой прибыли того же дочернего предприятия для подсчета консолидированной прибыли.

В Тунисе результат каждой компании группы, участвующей в консолидации, определяется согласно общему закону. Тем не менее и в отличие от общих правил для определения налогового результата, проценты от депозитов, размещенных на внутригрупповых текущих счетах, не учитываются при исчисления налоговой базы корпоративного налога. Отложенная амортизация и операционные убытки, понесенные компанией группы до консолидации, переносятся на будущие периоды на уровне данной компании.

Налоговые результаты компании, рассчитанные по ставке, которая применяет материнская компания, принимаются полностью, в то же время если применяются разные процентные ставки, налоговые результаты компаний должны быть пересчитаны. В последнем случае только часть налогового результата участвует в вычислении консолидированного налога. Тем не менее, есть минимальная сумма налога к уплате, которая рассчитывается по формуле 0,2 % от общего объема валового оборота компаний группы. Она уплачивается в том случае, если минимальный налог больше, чем рассчитанный. Все авансы, платежи и переплаты по налогам у компании группы до применения режима налоговой консолидации, кредитуются против корпоративного налога консолидированной группы. Избыток остается вычитаемым в последующие годы [7].

В России введение консолидированного налогообложения привело к расходам федерального бюджета для компенсации выпадающих доходов региональных бюджетов в связи с созданием КГН. Распоряжением Правительства Российской Федерации №2465-р от 22.12.2012 г. было направлено 25 % резерва дотаций (0,9 млрд руб.) на частичное компенсирование выпадающих доходов региональных бюджетов [2].

Распоряжением №2402-р от 18.12.2013 г. 6 млрд руб. в качестве дотаций было направлено в целях частичной компенсации бюджетам субъектов Федерации (в связи с созданием КГН) снижения поступлений налога на прибыль организаций в размере более 1 % налоговых и неналоговых доходов (Республика Карелия, Красноярский и Пермский края, Белгородская, Брянская, Волгоградская, Нижегородская, Самарская, Тамбовская и Томская области) [4].

На заседании Правительства РФ 10 июля 2014 г. было принято решение о выделении 20 млрд руб., которые полностью покроют потери субъектов РФ, связанные с введением законодательства по КГН, за 2013 год и частично с учетом ранее предоставленной финансовой помощи направляются средства на потери регионов в 2012 г. [5].

В Постановлении от 27 января 2016 г. №14-СФ в предложениях Совета Федерации Российской Федерации по исполнению Федерального закона «О федеральном бюджете на 2016 год» значится рекомендация Правительству РФ рассмотреть возможность компенсации бюджетам субъектов РФ недополученных доходов в связи с созданием КГН по итогам 2015 г. [3].

Для решения проблемы выпадающих доходов регионов РФ законодателям следует рассмотреть введение увеличенной ставки налога на прибыль организаций в отношении КГН в первые годы применения данного режима. Можно также рассмотреть введение ограничения на зачет убытка по всей группе или в отношении организации-участника КГН, получившей убыток. Стоит проанализировать связь применения участниками КГН пониженных ставок налога на прибыль организаций, установленных субъектами Российской Федерации, с уменьшением налога на прибыль в целом по группе в сравнении с индивидуальной уплатой налога.

Снижение налоговых поступлений в Японии решилось введением в 2002 г. увеличенной на 2 процентных пункта ставки налога на прибыль в отношении корпораций, использующих режим группового налогообложения, в течение первых 2 лет действия механизма [6].

В Венгрии нет консолидации по налогу на прибыль, но есть по налогу на добавленную стоимость. Закон об НДС разрешает всем компаниям, которые ведут бизнес на территории страны и квалифицируются как связанные предприятия, создавать группу по налогу на добавленную стоимость. Сущность группы по данному налогу состоит в том, что участники группы действуют под одним номером НДС (т.е. они выпускают счет-фактуры под одним номером и сдают одну совместную налоговую декларацию) и предоставление товаров и услуг между участниками не подпадают под обложение налогом на добавленную стоимость. В Испании группы компаний могут также выбрать режим налоговой консолидации в целях исчисления налога на добавленную стоимость. Выбор этого режима – добровольный, но если он выбран, то должен быть применен как минимум три года, которые подлежат продлению, если только от него не отказываются компании.

В Великобритании группа компаний может при соблюдении определенных условий выбрать режим консолидированного налогообложения в отношении налога на добавленную стоимость. Как только выбор сделан, внутригрупповые операции не облагаются НДС. Регистрация производится на имя представителя группы, являющимся ответственным за заполнение и сдачу от имени группы налоговой декларации. Все компании несут солидарную ответственность за уплату НДС. Консолидированная группа по НДС является объектом пристального внимания по борьбе с уклонением от уплаты налогов.

Хотелось бы упомянуть «своеобразные» режимы консолидации, применяемые в некоторых странах, в которых действуют отдельные элементы налогового режима. Например, на Барбадосе убытки от торговли текущего года одной компании могут быть частично или полностью зачтены с прибылью другой компании, если они являются участниками одной группы (при условии владения одной компанией 75 % уставного капитала другой или владения третьей компанией 75 % уставных капиталов обеих компаний).

Специальное налогообложение групп компаний применяется внутри Экономического и денежного сообщества на территории Центральной Африки (СЕМАС). Оно применяется при выполнении всех условий: доля владения материнской компании должна быть не менее 25 % капитала дочернего общества; офисы материнской и дочерних компаний должны быть зарегистрированы на территории действия данного сообщества, а именно на территории стран Камерун, ЮАР, Чад, Габон, Экваториальной Гвинеи и Республики Конго; акции с момента выпуска должны быть зарегистрированы на имя владеющей компании, которая обязуется сохранять их в течение как минимум двух лет в регистрирующей форме [7].

Анализ зарубежного опыта позволяет выделить следующие основные признаки режима консолидированного налогообложения:

- группа взаимосвязанных организаций рассматривается как единый налогоплательщик;
- исполнение обязанностей по уплате налогов от имени всей группы осуществляет головная организация, которая чаще всего ответственна за заполнение и сдачу единой налоговой декларации;
- возможность зачета убытков одного члена группы в счет прибыли другого;
- внутригрупповые операции освобождены от налогообложения.

В теоретическом отношении режим налоговой консолидации России соответствует основным признакам зарубежных режимов. Однако на практике выявлены проблемы, связанные с сокращением поступлений налога на прибыль в бюджеты регионов РФ в связи с деятельностью КГН. Преодолеть сокращение налоговых поступлений возможно путем увеличения ставки налога на прибыль организаций в отношении КГН в первые годы применения данного режима. Стоит также рассмотреть введение ограничения на зачет убытка по всей группе или в отношении организации-участника КГН, получившей убыток. Действующий мораторий на создание новых КГН до 2018 г. позволяет выработать и применить эффективные меры, направленные на рост поступлений налога на прибыль.

#### *Библиографический список*

1. Иконникова, О. А. Понятие консолидированного налогоплательщика в современном налоговом праве [Электронный ресурс] / О. А. Иконникова.–Режим доступа : Справочная правовая система «Консультант-Плюс» (дата обращения : 28.06.2016).
2. Отчет о результатах контрольного мероприятия «Проверка эффективности предоставления и применения налоговых льгот и преференций в части администрирования налога на прибыль организаций» [Электронный ресурс] / Бюллетень Счетной палаты Российской Федерации.–№7, 2013.–Режим доступа : [http://www.audit.gov.ru/activities/bulleten/646/16633/?sphrase\\_id=282092](http://www.audit.gov.ru/activities/bulleten/646/16633/?sphrase_id=282092) (дата обращения : 25.06.2016).
3. Постановление СФ ФС РФ №14-СФ от 27.01.2016 г. «О предложениях Совета Федерации Федерального Собрания Российской Федерации по исполнению Федерального закона «О федеральном бюджете на 2016 год» [Электронный ресурс].–Режим доступа : Справочная правовая система «КонсультантПлюс» (дата обращения : 28.06.2016).
4. Распоряжение Правительства Российской Федерации №2402-р от 18.12.2013 г. «О распределении дотаций бюджетам субъектов Российской Федерации на частичную компенсацию снижения дотаций на выравнивание бюджетной обеспеченности и поступлений по налогу на прибыль организаций» [Электронный ресурс].–Режим доступа : <http://www.government.ru/docs/9114/> (дата обращения : 29.06.2016).
5. Стенограмма заседания Правительства РФ 10.07.2014 г. [Электронный ресурс].–Режим доступа : <http://www.government.ru/news/13675/> (дата обращения : 28.06.2016).
6. Чайковская, Л. А. Создание консолидированного налогоплательщика: последствия и преимущества [Электронный ресурс] / Л. А. Чайковская, А. В. Губанова.–Режим доступа : Справочная правовая система «КонсультантПлюс» (дата обращения : 28.06.2016).
7. Worldwide Tax Summaries Corporate Taxes 2015/16. [Electronic resource]. – Mode of Access : <http://www.pwc.com/gx/en/services/tax/corporate-tax/worldwide-tax-summaries/downloads.html> (accessed date : 28.06.2016).