

## Неопределенные налоговые позиции и преимущества налоговой сверки: международный опыт

Аксентьев Андрей Андреевич

Аспирант

ORCID: 0000-0002-0838-4729, e-mail: anacondaz7@rambler.ru

Кубанский государственный университет, г. Краснодар, Россия

### Аннотация

Цель исследования – анализ опыта Соединенных Штатов Америки и Великобритании по регламентации требований к составлению отчета о неопределенных налоговых позициях (отчета УТР – англ. uncertain tax positions) как инструмента повышения эффективности налогового администрирования. Задачи – сравнительная характеристика отдельных требований американских и британских налоговых органов к предоставлению отчета, а также определение преимуществ от налоговой сверки по неопределенным налоговым позициям. Работа теоретическая, используются общенаучные методы: диалектический метод научного познания, метод сбора теоретической и нормативно-правовой информации, анализ, сравнение, синтез. Охарактеризованы ключевые особенности предоставления отчета УТР в американской и британской практике, выделены отличительные черты между требованиями налоговых регуляторов. Установлено, что отчет УТР – средство коммуникации между бизнесом и налоговым органом по вопросам спорных областей налогового законодательства. В отчете организации раскрывают информацию о зарегистрированных налоговых резервах (непризнанных налоговых выгодах), показывающих потенциальную задолженность государству, если налоговая позиция будет оспорена в пользу бюджета. Продемонстрированы преимущества, получаемые компаниями и налоговым органом в результате налоговой сверки по неопределенным налоговым позициям. Сделан вывод: первоначально учет последних регламентировался американскими бухгалтерскими стандартами, однако налоговый орган для повышения эффективности налогового администрирования и снижения издержек налогового аудита обязал бизнес раскрывать соответствующую информацию в специализированном отчете. В свою очередь, компании в случае надлежащего раскрытия информации освобождаются от штрафных санкций. Ввиду того, что процедура составления отчета УТР новая, многие экономические, правовые и бухгалтерские аспекты неизвестны и выступают направлениями будущих исследований.

### Ключевые слова

Неопределенные налоговые позиции, непризнанные налоговые выгоды, неопределенная налоговая трактовка, налоговое администрирование, налоги на прибыль, налоговая позиция, налоговая сверка

**Для цитирования:** Аксентьев А.А. Неопределенные налоговые позиции и преимущества налоговой сверки: международный опыт // Вестник университета. 2025. № 5. С. 93–104.

# Uncertain tax positions and benefits of tax reconciliation: international experience

**Andrei A. Aksent'ev**

Postgraduate Student

ORCID: 0000-0002-0838-4729, e-mail: anacondaz7@rambler.ru

Kuban State University, Krasnodar, Russia

## Abstract

The purpose of the study is to analyse the experience of the United States of America and Great Britain in terms of regulation of requirements for the preparation of a report on uncertain tax positions (hereinafter referred to as UTP report) as a tool to improve the efficiency of tax administration. The objectives are the comparative characterisation of individual requirements imposed by the American and British tax authorities to the provision of the report as well as determination of the benefits of tax reconciliation on the UTP. The work is theoretical, general scientific methods are used: dialectical method of scientific cognition, method of collecting theoretical and regulatory information, analysis, comparison, synthesis. We have characterised the key features of the UTP report in the American and British, distinguished features between the requirements of tax regulators. It is established that the UTP report is a means of communication between business and tax authority on issues of controversial areas of tax legislation. In the UTP report organisations disclose information about registered tax reserves (unrecognised tax benefits), which show potential indebtedness to the state if a tax position is challenged in favour of the budget. We demonstrate the benefits accrued to companies and tax authority as a result of the tax reconciliation of the UTP. In conclusion, initially, they were regulated by American accounting standards, but the tax authority, to improve the efficiency of the tax administration and reduce the costs of tax audit, obliged businesses to disclose the relevant information in a specialised report. In turn, companies in case of proper disclosure of the information may be exempted from penalties. Due to the fact that the UTP report procedure is recent, many economic, legal, and accounting aspects remain unstudied and are areas for future research.

## Keywords

Uncertain tax positions, unrecognised tax benefits, uncertain tax treatment, tax administration, income taxes, tax position, tax reconciliation

**For citation:** Aksent'ev A.A. (2025) Uncertain tax positions and benefits of tax reconciliation: international experience. *Vestnik universiteta*, no. 5, pp. 93–104.



## ВВЕДЕНИЕ

В 2010 г. Служба внутренних доходов (англ. Internal Revenue Service, далее – IRS) Соединенных Штатов Америки (далее – США) разработала специальный график (отчет) о неопределенных налоговых позициях (англ. Uncertain Tax Position Statement, или Schedule UTP, где UTP – это uncertain tax positions). Указанный отчет, по существу, является дополнением к налоговой декларации по налогу на прибыль (форма 1120). Американские компании обязаны подавать график UTP начиная с налогового 2010 г. и по настоящее время<sup>1</sup>.

Вслед за США в 2022 г. аналогичную практику представления информации о неопределенных налоговых позициях ввела Великобритания<sup>2</sup>. Великобритания использовала терминологию из международных стандартов финансовой отчетности (далее – МСФО, англ. International Accounting Standards, далее – IAS) – uncertain tax treatment (англ. неопределенный налоговый режим, далее – UTT), (иногда в русском переводе можно встретить «неопределенная налоговая трактовка», что, по существу, то же самое, что и «неопределенная налоговая позиция» в США). В других странах, в том числе в Российской Федерации (далее – РФ, Россия), насколько нам известно, отсутствует обязанность составлять и предоставлять отчет UTP в налоговый орган.

## ПРЕДПОСЫЛКИ ИССЛЕДОВАНИЯ

Неопределенная налоговая позиция – это в первую очередь бухгалтерский термин, который стал использоваться в практике США в рамках интерпретации FIN 48 (англ. Financial Interpretation Number 48 – интерпретация правил бухгалтерского учета номер 48) Accounting for Uncertainty in Income Taxes (англ. учет неопределенности в отношении налогов на прибыль) от 2006 г. стандарта SFAS (англ. Statement of Financial Accounting Standards – положение о стандартах финансового учета) No. 109 Accounting for Income Taxes. Цель интерпретации FIN 48 состояла в том, чтобы дать предприятиям единый регламент для признания и оценки условных обязательств, связанных с налогом на прибыль. Последнее должно было повысить релевантность и сопоставимость финансовой отчетности в части раскрытия информации о налогах на прибыль<sup>3</sup>. Впоследствии стандарты бухгалтерского учета США были кодифицированы, а требования FIN 48 в настоящее время включены в FASB ASC 740 “Income taxes” (FASB – Financial Accounting Standards Board, Совет по стандартам финансового учета; ASC – англ. Accounting Standards Codification, кодификация стандартов бухгалтерского учета).

В рамках системы МСФО вопросы учета неопределенных налоговых позиций рассматриваются в IFRIC 23 (англ. International Financial Reporting Interpretations Committee – Международный комитет по интерпретации финансовой отчетности) “Uncertainty over Income Tax Treatments” (англ. неопределенность в отношении правил исчисления налога на прибыль), которое выступает разъяснением к IAS 12 “Income Taxes”. Однако в предыдущем исследовании поставлен акцент на том, что IFRIC 23 дает крайне неадекватное разъяснение с точки зрения теории учета налогов на прибыль [1]. Другими словами, Совет по международным стандартам финансовой отчетности (англ. International Accounting Standards Board) попытался сделать кальку с американской FIN 48, чего надлежащим образом добиться не удалось. В рамках настоящей работы бухгалтерские аспекты учета неопределенных налоговых позиций не анализируются, но следует пояснить сам термин «неопределенная налоговая позиция» в рамках американской практики (в свою очередь, терминологию МСФО в части IFRIC 23 имеет смысл рассмотреть в отдельной работе с целью критической оценки самого разъяснения. Ввиду того, что оно не является адекватным, в настоящей работе определения из IFRIC 23 не приводятся). В словаре FASB ASC 740 термин «налоговая позиция» представлен следующим образом: «позиция в ранее поданной налоговой декларации или позиция, которая, как ожидается, будет занята в будущей налоговой декларации, которая отражается в измерении текущих или отложенных активов и обязательств по налогу на прибыль за промежуточные или годовые периоды. Налоговая позиция может привести к постоянному сокращению

<sup>1</sup> Internal Revenue Service. Uncertain tax positions – schedule UTP. Режим доступа: <https://www.irs.gov/businesses/corporations/uncertain-tax-positions-schedule-utp> (дата обращения: 19.02.2025).

<sup>2</sup> Gov.uk. Check if you need to notify HMRC about an uncertain tax treatment. Режим доступа: <https://www.gov.uk/guidance/check-if-you-need-to-notify-hmrc-about-an-uncertain-tax-treatment> (дата обращения: 19.02.2025).

<sup>3</sup> Financial Accounting Standards Board. Summary of Interpretation No. 48. Режим доступа: <https://www.fasb.org/page/PageContent?pageId=/reference-library/superseded-standards/summary-of-interpretation-no-48.html&bcpath=tff> (дата обращения: 19.02.2025).

уплачиваемых налогов на прибыль, отсрочке уплаты последних, которые в противном случае в настоящее время подлежали бы уплате, на будущие годы или изменению ожидаемой реализуемости отложенных налоговых активов»<sup>4</sup>.

В данном определении речь идет о том, что налоговое планирование (в рамках темы настоящего исследования – в отношении налога на прибыль) предприятия оказывает идентифицируемое влияние на его финансовое положение. В связи с этим в целях бухгалтерского учета, в соответствии с требованиями FASB ASC 740, организация должна применить двухэтапный процесс оценки налоговой позиции (более подробно рассмотрено в работе А.А. Аксентьева [1]):

- на первом этапе бухгалтер признает / не признает налоговую позицию (базовый порог признания – более вероятно, чем нет, то есть более 50 %);
- на втором этапе проводится оценка определенной налоговой выгоды (выявляется кумулятивным методом) и непризнаваемой налоговой выгоды (есть разница между неопределенной и определенной налоговой выгодой).

Далее определенные налоговые выгоды фиксируются на счетах бухгалтерского учета (бухгалтерские записи рассмотрены подробно в работе А.А. Аксентьева [1]). В свою очередь, непризнаваемые налоговые выгоды (англ. unrecognised tax benefits, далее – УТВ) представляют собой оценочные обязательства (резервы, англ. provisions), которые корректируют эффективную налоговую ставку и «показывают потенциальную задолженность организации по налогу на прибыль и соответствующий денежный отток, если налоговый орган оспорит налоговую позицию в условиях неопределенности» [1, с. 127].

Именно непризнанные налоговые выгоды указываются в отчете УТР в рамках занятой организацией неопределенной налоговой позиции.

Экономический смысл УТВ заключается в следующем. Менеджеры предприятия, управляя налоговым потоком, могут использовать различные преференции, вычеты, инструменты и т.п., предлагаемые налоговым законодательством, что в своей совокупности влияет на налогооблагаемую прибыль и как итог – на текущие обязательства перед бюджетом. Заявляя в налоговой декларации ту или иную сумму вычета, дохода, расхода и т.п., предприятие занимает налоговую позицию. В системе налогового учета она фиксируется фактически, то есть соответствует реальным действиям налоговых менеджеров. Однако на практике может сложиться ситуация, когда та или иная сумма, заявляемая в декларации, является спорной. Например, выделяются следующие основные категории, в отношении которых регистрируются УТВ:

- вычеты и кредиты на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы (далее – НИОКР);
- слияния и поглощения;
- амортизация;
- трансфертное ценообразование и др. [2; 3].

На практике они спорные потому, что бизнес и налоговый орган неоднозначно могут как интерпретировать текст налогового кодекса, так и осуществлять расчеты в отношении применения той или иной льготы. Отсюда двухэтапный процесс оценки налоговой позиции предполагает, что бухгалтер из УТР выделит определенную налоговую выгоду (которая однозначно будет принята налоговым органом и к которой у него не будет никаких претензий) и непризнаваемую в целях бухгалтерского учета налоговую выгоду. Подчеркнем, что в налоговом учете организация может заявить в декларации все что угодно (любой вычет, расход и т.п.), но в целях бухгалтерского учета проводится оценка того, что выгода от занятой налоговой позиции будет реально получена организацией. Если существует вероятность того, что налоговый орган оспорит налоговую позицию, которая изначально была спорной, то такие выгоды в целях бухгалтерского учета признавать нельзя до тех пор, пока УТР не будет урегулирована (например, в результате соглашения с налоговым органом, судебного разбирательства, истечения срока исковой давности и т.д.).

Ввиду того, что тема работы является узкой и практически не рассматривается в научных статьях, крайне актуально проанализировать опыт США и Великобритании в части регламентации требований по составлению отчета УТР и предоставления его налоговому органу.

Цель настоящего исследования состоит в анализе международного опыта (США и Великобритании) использования отчета УТР как инструмента коммуникации налогового органа и бизнеса по спорным вопросам налогообложения и в определении преимуществ такой сверки.

<sup>4</sup> Financial Accounting Standards Board. Income taxes. 20 Glossary. Режим доступа: <https://asc.fasb.org/1943274/2147482639> (дата обращения: 19.02.2025).

Теоретическая значимость исследования состоит в рассмотрении данного отчета УТР как инструмента повышения эффективности налогового администрирования.

Практическая значимость заключается в том, что в работе проведен анализ требований, предъявляемых налоговыми органами США и Великобритании к бизнесу в части раскрытия информации о неопределенных налоговых позициях. В связи с этим, результаты работы могут быть использованы Россией в случае заимствования и правовой трансформации аналогичной практики.

## ОБЗОР ЛИТЕРАТУРЫ

С. Гупта, Р.К. Лаукс и Д.П. Линч в своей работе акцентируют внимание на том, что многие американские компании манипулировали учетом условных налоговых обязательств с целью управления прибылью. В связи с этим FASB на фоне крупнейших корпоративных скандалов (Enron, WorldCom, Tyco, Qwest и др.) в США взялся за регулирование «непрозрачной» области бухгалтерского учета и разработал FIN 48 [4, с. 1044–1045]. В свою очередь, С. Гупта с соавторами с помощью эконометрических тестов подтвердили, что после внедрения последней практика управления прибылью за счет создания налоговых резервов была ограничена. Последнее связывается, в частности, с тем, что аудиторы в рамках требований FIN 48 стали уделять повышенное внимание налоговым резервам [4].

Н. Голдман дополняет, что FIN 48 была разработана потому, что не все налоговые позиции, занятые компаниями, подтверждались аудитом со стороны IRS. Другими словами, предприятия могли регистрировать налоговые выгоды в полном объеме, при том что последние были спорными, а значит, в отношении них существовала вероятность возврата, то есть необходимость вернуть излишне заявленные льготы в бюджет. Н. Голдман документирует, что те фирмы, которые раскрывали информацию о УТВ в соответствии с FIN 48, столкнулись с сокращением корпоративных инвестиций на 8,46–9,44 %. Последний эффект может быть результатом уменьшения информационной асимметрии [2].

К.А. Глисон, Л.Ф. Милас и М.А. Несса изучили точность налоговых резервов, созданных в отношении неопределенных налоговых позиций, в зависимости от того, пользовалась ли компания налоговыми услугами, предоставляемыми аудиторами, или нет. К.А. Глисон и соавторы документируют, что те фирмы, которые пользовались налоговыми услугами аудиторов до и после FIN 48, в среднем создавали адекватные (точные) резервы по УТВ, в отличие от тех предприятий, которые не прибегали к ним. Ключевой вывод работы соавторов состоит в том, что после внедрения FIN 48 практика раскрытия и сопоставимости информации между фирмами о непризнаваемых налоговых выгодах улучшились [5].

П.Дж. Фришман, Т. Шевлин, Р. Уилсон подчеркивают, что, когда FASB в 2005 г. опубликовала проект раскрытия информации об учете УТВ, профессиональная среда отреагировала на него негативно, поскольку, во-первых, новые требования обязывали бизнес сообщать данные о наиболее спорных налоговых позициях IRS, предоставляя налоговому органу дорожную карту для будущих проверок, а во-вторых, соблюдение правил FIN 48 могло привести к существенному увеличению налоговых резервов [6].

Л.Ф. Милас, Л.А. Робинсон и Р.К. Сансинг согласны с тем, что «правительство получает сигнал об уровне неопределенности налогоплательщика в отношении его позиций при подаче налоговых деклараций» [7, с. 1722]. Они моделируют стратегическое поведение налогоплательщика и правительства в результате внедрения FIN 48. Авторы приходят к выводу, что раскрытие информации о УТВ неизбежно наносит ущерб бизнесу. Во-первых, если компания в целях бухгалтерского учета признает определенные налоговые выгоды в рамках занятой налоговой позиции, если ее проверили аудиторы, то IRS, скорее всего, может отказаться от аудита [7]. Последнее обосновывается тем, что аудиторы при проверке финансовой отчетности оценивают имеющиеся доказательства в части определенности налоговой позиции. Во-вторых, у IRS нет бюджета, чтобы проводить налоговый аудит в отношении всех налогоплательщиков, а значит, налоговый орган будет уделять усиленное внимание предприятиям с «агрессивными» налоговыми претензиями и «слабыми» налоговыми позициями [7, с. 1738–1739].

Р.Д. Лоренс рассматривает последствия введения FIN 48 со стороны хедж-фондов, называя требования о раскрытии информации о УТВ красным флагом для IRS [8]. Автор считает, что хедж-фонды не заинтересованы в том, чтобы сообщать своим инвесторам о наличии тех или иных схем, связанных с уклонением от уплаты налогов [8].

Аналогичной точки зрения придерживаются Л.А. Робинсон и А.П. Шмидт, которые подчеркивают, что раскрытие информации в соответствии с FIN 48 может ослабить конкурентные позиции компании [9].

В своем исследовании авторы документируют, что инвесторы в среднем «наказывают» (упрощенно говоря, рыночная стоимость предприятия снижается) фирмы, раскрывающие высококачественную информацию о УТВ [9, с. 110]. Последнее объясняется тем, что затраты на собственность (англ. proprietary costs) могут увеличиваться в результате сообщения конфиденциальных данных. Л.А. Робинсон и А.П. Шмидт показывают: фирмы, которые в существенных масштабах занимались уклонением от уплаты налогов, имели более низкий уровень соблюдения FIN 48. В свою очередь, инвесторы могут поддерживать компанию в утаивании информации о реальных налоговых резервах [9].

А. Кестер в своей работе приходит к аналогичному выводу, документируя тот факт, что инвесторы положительно оценивают деятельность менеджеров по уклонению от уплаты налогов. В качестве причин Кестер А. выделяет следующие:

- во-первых, если фирма занимала неопределенные налоговые позиции в прошлом и имеет их в настоящем, то, скорее всего, она будет продолжать такую же налоговую стратегию, в связи с чем следует ожидать налоговой экономии, то есть снижения налоговых обязательств перед бюджетом;
- во-вторых, менеджеры, которые занимаются неопределенной деятельностью по уклонению от уплаты налогов, рассматриваются как хорошие распорядители ресурсов фирмы [10].

Занимая УТР, менеджеры препятствуют передаче ресурсов фирмы правительству [10]. В связи с этим компании не заинтересованы раскрывать информацию о том, насколько сильна их налоговая позиция, чтобы не привлекать внимание надзорного органа [8–10].

Р.Д. Пробаско изучил особенности графика УТР, разработанного IRS в 2010 г. [3]. Автор выделяет следующие аспекты:

- IRS обязала составлять и представлять график УТР как способ коммуникации компаний и налогового органа для обсуждения проблемных вопросов, связанных с налогообложением, вместо того чтобы выявлять противоречия в ходе налогового аудита;
- в графике УТР налогоплательщик также обосновывает причины неопределенности налоговой позиции, что, по мнению Р.Д. Пробаско, представляет собой оценку налогоплательщиком недостатков своей позиции, а не налогового органа [3].

Р. Ли и А.П. Куратола также считают, что:

- внедрение графика УТР изменит налоговое поведение многих компаний, побуждая их занимать определенное налоговое положение;
- отчет усилит напряженность между бизнесом и налоговым органом;
- у фирмы увеличиваются потенциальные затраты, связанные с «защитой» своей налоговой позиции, поскольку «слабые» позиции будут прямо показаны в графике УТР (то есть будет прямо показан «красный флаг») [11, р. 42–44].

Среди положительных сторон предоставления графика УТР Р. Ли и А.П. Куратола выделяют следующие:

- его цель состоит в сокращении времени, необходимого для поиска проблем и завершения налогового аудита, а также в помощи определения приоритетности налогоплательщиков для проверки (со ссылкой на бывшего комиссара IRS Д. Шульмана);
- информация из графика УТР позволит налоговому органу видеть проблемные области налогообложения по отраслям и категориям (трансфертное ценообразование, кредиты и вычеты на НИОКР и т.д.), что послужит ориентиром для проведения проверок;
- с помощью графика УТР налоговый орган сможет «более своевременно выявлять проблемы с несоблюдением налогового законодательства, сокращая разрыв между налоговыми действиями и налоговыми последствиями» [11, с. 36–42].

Р. Ли и А.П. Куратола считают, что, скорее всего, американские налоговые менеджеры будут вынуждены реагировать на график УТВ изменением своих предпочтений и переходом с агрессивных стратегий на более консервативные стратегии налоговой оптимизации [11]. Дж.Д. Брашвуд, Д.М. Джонстон и С. Дж. Люш подтверждают последнее утверждение: в случае проверок со стороны IRS и урегулирования с ним прошлых неопределенных налоговых позиций налоговые менеджеры были более консервативны в своей налоговой отчетности и вносили меньше корректировок в резерв по УТВ. Иначе говоря, в случае сверки расчетов с IRS бизнес в анализируемой авторской выборке в среднем не рисковал занимать неопределенные налоговые позиции, что может быть результатом пересмотра ожиданий налоговых менеджеров после получения новой информации от налогового органа в ходе прямого контакта с ним [12].

## РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Далее в таблице представлен сравнительный анализ особенностей предоставления отчета УТР в США и Великобритании.

Таблица

### Ключевые особенности предоставления отчета УТР в практике США и Великобритании

Сравниваемые аспекты	США (с 2010 г.)	Великобритания (с 2022 г.)
Порог активов (валюта баланса)	С 2014 г. 10 млн долл. США	2 млрд фунтов стерлингов
Порог выручки	Отсутствует	200 млн фунтов стерлингов
Аудит финансовой отчетности	Да	Прямо не сказано, но да, поскольку порог активов (5,1 млн фунтов стерлингов) и выручки (10,2 млн фунтов стерлингов) для обязательного аудита превышает обозначенные минимальные значения для составления отчета
Налог, в отношении которого признаются резервы	Налог на прибыль организаций (англ. corporation tax)	Налог на прибыль организаций, НДС (англ. value added tax), подоходный налог
Минимальное значение неопределенной налоговой позиции	Отсутствует, но в инструкции подчеркивается факт наличия хотя бы одной неопределенной налоговой позиции	Более 5 млн фунтов стерлингов за каждый финансовый год
Штраф за непредоставление	Штрафные санкции за неподачу графика прямо не прописаны, однако предполагается, что заполнение графика УТР освобождает от заполнения формы 8275, а ее непредоставление может привести к штрафам в размере 20 или 40 % от неуплаченного налога	За первое уведомление – 5 тыс. фунтов стерлингов. За повторное нарушение в течение трех лет – 25 тыс. фунтов стерлингов. За любое последующее нарушение – 50 тыс. фунтов стерлингов
Поощрительные санкции	Правильно заполненный график может обеспечить налогоплательщикам защиту от штрафных санкций со стороны IRS	Прямо нигде не прописаны, но в проекте руководства подчеркивается, что HMRC обладает дискреционными полномочиями в отношении штрафов, а значит, если компания предоставила отчет в налоговый орган о неопределенной налоговой позиции надлежащим образом, то последнее разумно оправдывает неуплату налога, в связи с чем компания может быть освобождена от штрафных санкций

Примечание: НДС – налог на добавленную стоимость; HMRC – (англ. His Majesty's Revenue and Customs) Управление по налоговому и таможенному сборам Его Величества

Составлено автором по материалам источников<sup>5,6,7,8,9,10</sup>

<sup>5</sup> Internal Revenue Service. Uncertain tax positions – schedule UTR. Режим доступа: <https://www.irs.gov/businesses/corporations/uncertain-tax-positions-schedule-utr> (дата обращения: 19.02.2025).

<sup>6</sup> Gov.uk. Check if you need to notify HMRC about an uncertain tax treatment. Режим доступа: <https://www.gov.uk/guidance/check-if-you-need-to-notify-hmrc-about-an-uncertain-tax-treatment> (дата обращения: 19.02.2025).

<sup>7</sup> Gov.uk. Audit exemption for private limited companies. Режим доступа: <https://www.gov.uk/audit-exemptions-for-private-limited-companies> (дата обращения: 20.02.2025).

<sup>8</sup> Private Business Awards. Notification of uncertain tax treatments: What do large professional services firms need to know? Режим доступа: <https://www.bdo.co.uk/en-gb/microsites/professional-services/insights/notification-of-uncertain-tax-treatments-what-do-large-professional-services-firms-need-to-know> (дата обращения: 20.02.2025).

<sup>9</sup> Department of the Treasury Internal Revenue Service. Instructions for Form 8275 (revised on October 2024). Режим доступа: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/i8275.pdf> (дата обращения: 20.02.2025).

<sup>10</sup> Gov.uk. Uncertain Tax Treatment (draft guidance). Режим доступа: <https://www.gov.uk/government/consultations/technical-consultation-uncertain-tax-treatment-guidance/technical-consultation-uncertain-tax-treatment-guidance> (дата обращения: 20.02.2025).

Из таблицы видно, что фактически американский налоговый орган (IRS) обязывает составлять отчет УТР для компаний категории среднего бизнеса и выше. Это следует из того, что IRS включает бизнес в категорию малого, если он имеет активы менее 10 млн долл. США<sup>11</sup>. В свою очередь, Великобритания, напротив, обязала составлять отчет УТР крупнейшему предпринимательству с активами от 2 млрд фунтов стерлингов (что эквивалентно 2,6 млрд долл. США при соотношении 1 фунта стерлингов к 1,3 доллара США по состоянию на октябрь 2024 г.) или с выручкой более 200 млн фунтов стерлингов (260 млн долл. США)<sup>12</sup>. Это позволяет прийти к выводу, что требования IRS охватывают большее количество компаний, чем в Великобритании.

В 2012 г. С.Т. Миллер выделил следующую цель раскрытия информации о УТР в США – повышение прозрачности, которая «позволит нам [налоговому органу] сосредоточиться на тех налогоплательщиках и вопросах, которые, по нашему мнению, заслуживают внимания»<sup>13</sup>. Фактически отчет УТР дает возможность IRS структурировать наиболее спорные вопросы, связанные с налогообложением (с ними сталкиваются американские компании). В частности, по состоянию на январь 2012 г. С.Т. Миллер выделил следующие категории неопределенных налоговых позиций, о которых заявили американские налогоплательщики: трансфертное ценообразование, кредиты на исследования, распределение доходов и вычетов между налогоплательщиками, а также расходы на торговлю или бизнес<sup>14</sup>.

В 2010 г. бывший комиссар IRS Д. Шульман выделил следующие причины введения отчета УТР в США:

- создание определенности для налогоплательщиков;
- сокращение времени выявления проблем и проведения аудита;
- обеспечение времени для IRS и налогоплательщиков на обсуждение закона, применимого к их фактам, а не на поиск информации;
- помощь в определении приоритетности проверки налогоплательщиков и наиболее важных областей, для которых налоговый орган разработает рекомендации;
- помощь в расстановке приоритетов при выборке вопросов во время аудита;
- получение информации о неопределенных налоговых позициях<sup>15</sup>.

В своем обращении Д. Шульман подчеркивает важность коммуникации бизнеса с налоговым органом как таковой за счет предоставления отчета УТР<sup>16</sup>. Причем проверка и анализ обозначенных отчетов дают информацию о тех спорных областях, которые могли быть двусмысленными с точки зрения трактовки налогового законодательства и для которых отсутствовали рекомендации<sup>17</sup>. Интересно то, что для таких спорных областей Д. Шульман предложил разрабатывать руководства для прояснения неопределенности совместно с Министерством финансов США (англ. Treasury Department).

Фактически и Д. Шульман, и С.Т. Миллер говорят о повышении эффективности налогового администрирования и снижении издержек как бизнеса, так и налогового органа.

Как отмечают Д. Вайз и Дж. Скутелларо, отчет УТР представляет собой инструмент, который повышает эффективность работы налоговых аудиторов в части проверки деклараций налогоплательщиков<sup>18</sup>. Иначе говоря, предполагается, что отчет УТР даст информацию налоговому органу, чтобы последний начал сразу разрешать неопределенность налоговых позиций во время проверок. В ином случае налоговые аудиторы вынуждены тратить время и прибегать к трудоемким процессам выявления тех же проблем, но во время полевой работы.

<sup>11</sup> Internal Revenue Service. Small business / self-employed division at a glance. Режим доступа: <https://www.irs.gov/about-irs/small-business-self-employed-division-at-a-glance> (дата обращения: 21.02.2025).

<sup>12</sup> Gov.uk. HMRC's compliance approach for large businesses. Режим доступа: <https://www.gov.uk/guidance/hm-revenue-and-customs-large-business> (дата обращения: 21.02.2025).

<sup>13</sup> Internal Revenue Service. Remarks of Steven T. Miller, IRS Deputy Commissioner, Service and Enforcement, before the Tax Executives Institute, mid-year conference. Режим доступа: <https://www.irs.gov/newsroom/remarks-of-steven-t-miller-irs-deputy-commissioner-service-and-enforcement-before-the-tax-executives-institute-mid-year-conference> (дата обращения: 21.02.2025).

<sup>14</sup> Там же.

<sup>15</sup> Internal Revenue Service. Prepared remarks of IRS Commissioner Doug Shulman to the American Bar Association. Режим доступа: <https://www.irs.gov/newsroom/prepared-remarks-of-irs-commissioner-doug-shulman-to-the-american-bar-association> (дата обращения: 21.02.2025).

<sup>16</sup> Там же.

<sup>17</sup> Internal Revenue Service. Prepared remarks of IRS Commissioner Doug Shulman to the American Bar Association. Режим доступа: <https://www.irs.gov/newsroom/prepared-remarks-of-irs-commissioner-doug-shulman-to-the-american-bar-association> (дата обращения: 21.03.2025).

<sup>18</sup> Wise D., Scutellaro J. Tax ethical and penalty issues in the UTP context: a review after five years of experience. Режим доступа: <https://www.thetaxadviser.com/issues/2016/may/tax-ethical-and-penalty-issues-in-utp-context/> (дата обращения: 21.02.2025).

В Великобритании цель введения отчета о неопределенных налоговых трактовках (УТТ, аналог американского отчета УТР) состояла в снижении налогового разрыва (англ. tax gap)<sup>19</sup>, в который включаются суммы, оспариваемые бизнесом и/или налоговым органом из-за различного толкования налоговых правил<sup>20</sup>. В частности, по данным официальной статистики HM Revenue & Customs<sup>21</sup>, доля налогового разрыва (важно подчеркнуть, что такие аспекты, как уклонение от уплаты налогов, преступные махинации и т.д. являются его отдельными категориями), приходящегося на юридическое толкование (англ. legal interpretation), составляла за 2019 г. / 2020 г. 12 % (или 5,8 млрд фунтов стерлингов), за 2020–2023 гг. – 10 % (или 3,9 млрд фунтов стерлингов)<sup>22</sup>.

Отсюда цель HMRC – введение отчета УТТ – состояла в том, чтобы налоговый орган на более ранних этапах администрирования получал информацию о тех налоговых позициях, занятых бизнесом, которые противоречат «известной позиции HMRC»<sup>23</sup>. Крупный бизнес был выбран, поскольку он имеет финансовые возможности нанимать налоговых менеджеров, консультантов и юристов<sup>24</sup>. Отсюда отчет УТТ выступает средством коммуникации для разрешения выявленной неопределенности, связанной с различиями в толковании требований законодательства.

Отличительной особенностью Великобритании также является то, что отчет УТТ составляется в отношении не только налога на прибыль (в США – исключительно в отношении него), но и НДС, и подоходного налога.

В Великобритании он составляется только в том случае, если размер непризнанных налоговых выгод равен не менее 5 млн фунтов стерлингов. Иначе если УТВ меньше обозначенной суммы, то уведомление HM Revenue & Customs не требуется<sup>25</sup>. Напротив, американский IRS требует составлять отчет УТР независимо от оцененного налогового резерва. Важен сам факт того, что компания имеет хотя бы одну неопределенную налоговую позицию.

Достаточно неясная ситуация с точки зрения штрафных и поощрительных санкций, поскольку этот вопрос практически не затрагивается ни в научных, ни в профессиональных источниках. В США штрафные санкции за непредоставление отчета УТР прямо не предусмотрены. В 2010 г. IRS объявила о том, что планирует ввести штрафы за ненадлежащее составление и непредоставление отчета, что не соответствовало позиции Конгресса США<sup>26</sup>. Поэтому в настоящее время штрафные санкции напрямую нигде не прописаны.

Однако, как отмечают практикующие специалисты Р.А. Мазерс и М. Кмиецик, компаниям при составлении декларации по налогу на прибыль необходимо проявлять должную осмотрительность, что предполагает оценку неопределенности налоговых позиций. Последнее должно быть раскрыто, чтобы информация, отраженная в декларации, считалась полной. Отсюда IRS может оштрафовать организацию в рамках других статей налогового кодекса (например, раздел 6651(а) в части неполного предоставления требуемой декларации)<sup>27</sup>. Также в инструкции для формы 1120 (англ. Instructions for Form 1120 Schedule UTR)<sup>28</sup> прямо прописано, что подача отчета УТР рассматривается как предоставление формы 8275 Disclosure Statement (англ. заявление о раскрытии информации). В инструкции по заполнению формы 8275 прямо расписаны штрафные санкции, которые может налагать IRS: 20 или 40 % от неуплаченного налога, в зависимости от грубости искажения в оценке<sup>29</sup>.

<sup>19</sup> Private Business Awards. Notification of uncertain tax treatments: What do large professional services firms need to know? Режим доступа: <https://www.bdo.co.uk/en-gb/microsites/professional-services/insights/notification-of-uncertain-tax-treatments-what-do-large-professional-services-firms-need-to-know> (дата обращения: 20.02.2025).

<sup>20</sup> Gov.uk. Tax gaps: illustrative tax gap by behaviour. Режим доступа: <https://www.gov.uk/government/statistics/measuring-tax-gaps/7-tax-gaps-illustrative-tax-gap-by-behaviour> (дата обращения: 21.02.2025).

<sup>21</sup> Там же.

<sup>22</sup> Там же.

<sup>23</sup> Porter S. Notification of uncertain UK tax treatment by large businesses. Режим доступа: <https://www.pinsentmasons.com/out-law/guides/notification-of-uncertain-uk-tax-treatment-by-large-businesses> (дата обращения: 21.02.2025).

<sup>24</sup> Private Business Awards. Notification of uncertain tax treatments: What do large professional services firms need to know? Режим доступа: <https://www.bdo.co.uk/en-gb/microsites/professional-services/insights/notification-of-uncertain-tax-treatments-what-do-large-professional-services-firms-need-to-know> (дата обращения: 20.02.2025).

<sup>25</sup> Там же.

<sup>26</sup> Mathers R.A., Kmieciek M. Tax practice responsibilities involved in Schedule UTR. Режим доступа: <https://www.journalofaccountancy.com/issues/2015/apr/irs-schedule-utr.html> (дата обращения: 21.02.2025).

<sup>27</sup> Там же.

<sup>28</sup> Internal Revenue Service. Uncertain tax positions – schedule UTR. Режим доступа: <https://www.irs.gov/businesses/corporations/uncertain-tax-positions-schedule-utr> (дата обращения: 19.02.2025).

<sup>29</sup> Department of the Treasury Internal Revenue Service. Instructions for Form 8275 (revised on October 2024). Режим доступа: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/i8275.pdf> (дата обращения: 20.02.2025).

В Великобритании, напротив, четко прописаны штрафы за непредоставление отчета (см. таблицу). Однако неясно, как надлежащее соблюдение законодательных требований защищает налогоплательщика от санкций со стороны налогового органа. Анализ проекта руководства от 2022 г. указывает на то, что HMRC обладает дискреционными полномочиями в наложении штрафа, в связи с чем предоставление отчета УТТ «разумно оправдывает» организацию, которая фактически раскрывает суммы неуплаченных налогов<sup>30</sup>. Отсюда HMRC самостоятельно принимает решение об освобождении от штрафных санкций, которые могут достигать до 100 % от суммы налога<sup>31</sup>. Причем, как прописано в руководстве, «разумная осторожность» предполагает, что компании будут вести записи, раскрывающие полноту и точность поданной декларации<sup>32</sup>. Подача информации об ошибках в HMRC является фактором уменьшения штрафа<sup>33</sup>.

## ВЫВОДЫ

Отчет УТР (для США) или отчет УТТ (для Великобритании) появились относительно недавно и являются новацией в практике налогового администрирования. Учет неопределенных налоговых позиций исторически регламентировался американскими бухгалтерскими стандартами (англ. Generally Accepted Accounting Principles – общепринятые принципы бухгалтерского учета, далее – GAAP). Однако в 2010 г. IRS США утвердила специальный отчет, и его предоставление налоговому органу стало де-факто обязательным. В отчете УТР компании указывают о своих спорных налоговых позициях, которые могут быть оспорены налоговым органом. Другими словами, в поданной налоговой декларации содержатся или не содержатся суммы (доходы, расходы, вычеты и т.д.), от которых с определенной степенью вероятности не ожидается получения полного размера экономических выгод.

В отношении неопределенных налоговых позиций организация регистрирует налоговый резерв (или непризнанные налоговые выгоды), тем самым прямо заявляя внешним пользователем, что полученное налоговое возмещение (или эффект от снижения текущего налога на прибыль) на самом деле может быть неполностью реализовано, а значит, при урегулировании налоговой позиции налоговые обязательства либо возникнут, либо нет. IRS США стала требовать от организаций переносить свои бухгалтерские резервы по неопределенным налоговым позициям в отчет УТР в соответствии с разработанными правилами. В 2022 г. аналогичную практику ввела Великобритания, но в отношении крупного бизнеса и большего числа налогов (НДС и подоходного налога).

Важно выделить следующее ограничение настоящего исследования. Результаты работы во многом иллюстрируют тот факт, что внедрение отчета УТР повышает эффективность налогового администрирования (в части снижения налоговой неопределенности и, как следствие, налогового разрыва). Однако Служба внутренних доходов США не раскрывала четкой информации о том, как отчет УТР с экономической точки зрения повлиял на собираемость налогов и снижение издержек налогового аудита. Более того, IRS опирается на то, что американские компании и так обязаны раскрывать информацию о своих неопределенных налоговых позициях в соответствии с FASB ASC 740. В свою очередь, Великобритания использует терминологию из МСФО, которые менее четкие и более субъективные в части регламентации требований по созданию налоговых резервов. Так как РФ полностью не перешла на систему МСФО, а национальные стандарты бухгалтерского учета прямо не регламентируют раскрывать информацию о неопределенных налоговых позициях, то заимствование опыта США и Великобритании является ограниченным по следующим пунктам:

- во-первых, российские компании из сферы среднего и крупного бизнеса, составляющие отчетность согласно национальным стандартам, в целом не раскрывают информацию о УТР из-за отсутствия соответствующего регламента;
- во-вторых, только крупные российские компании, составляющие консолидированную отчетность по МСФО, могут (но не обязаны, поскольку требования IFRIC 23 “Uncertainty over Income Tax Treatments” не такие строгие, как в практике GAAP в части FASB ASC 740 “Income Taxes” [1]) раскрывать информацию о налоговой неопределенности.

<sup>30</sup> Gov.uk. Uncertain Tax Treatment (draft guidance). Режим доступа: <https://www.gov.uk/government/consultations/technical-consultation-uncertain-tax-treatment-guidance/technical-consultation-uncertain-tax-treatment-guidance> (дата обращения: 20.02.2025).

<sup>31</sup> Gov.uk. Penalties: an overview for agents and advisers. Режим доступа: <https://www.gov.uk/guidance/penalties-an-overview-for-agents-and-advisers> (дата обращения: 22.02.2025).

<sup>32</sup> Там же.

<sup>33</sup> Там же.

Отсюда следует, что РФ ближе всего опыт Великобритании, которая обязала крупный бизнес составлять отчет УТР. Однако сам механизм неопределенных налоговых позиций с точки зрения их решения на уровне государства (например, внесение изменений в налоговое законодательство или выпуск специальных разъяснений, рекомендаций от налогового органа) также продолжает оставаться неисследованным.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

По результатам проведенного исследования можно сделать следующие выводы.

1. В США установление требований к раскрытию информации о неопределенных налоговых позициях было на повестке дня у бухгалтерского регулятора в 2000-е гг. (в рамках FIN 48 и кодификации разъяснения в FASB ASC 740). Фактически IRS требует, чтобы компании систематизировали свои уже оцененные в целях бухгалтерского учета (по требованиям FASB ASC 740) неопределенные налоговые позиции, но в отдельном отчете и для налогового органа по его инструкции. Если опираться на заявления представителей IRS, то можно прийти к выводу, что налоговому органу стало крайне удобно запрашивать информацию о УТР, поскольку налогоплательщик и так обязан подготавливать эту информацию.

2. Предоставление отчета УТР снижает издержки налогового органа в части проведения налогового аудита. С одной стороны, ему не нужно самостоятельно проводить трудоемкие процедуры, связанные с поиском неопределенных налоговых позиций, а значит, он сможет сразу сосредоточить свои усилия на разрешении этой неопределенности. С другой стороны, УТР четко отличаются от других категорий налогового разрыва, поскольку связаны, как правило, с юридическим толкованием налогового законодательства. Так как средние и крупные организации привлекают налоговых менеджеров и юристов, а финансовая отчетность подлежит обязательному аудиту налогового органа, чтобы не проводить двойную работу, достаточно запросить необходимую информацию у компании напрямую.

3. Компании при надлежащем составлении отчета УТР получают «освобождение» от штрафов за уклонение от уплаты налогов. В связи с этим взаимоотношения между налоговым органом и организацией становятся выгодными. В свою очередь, эффективность налогового администрирования должна повыситься, поскольку предполагается урегулирование наиболее спорных вопросов налогового законодательства, а значит, налоговый разрыв будет снижаться.

4. В законодательстве США и Великобритании отсутствуют четкие нормативные правовые требования в части вменения налоговым органом штрафных и поощрительных санкций бизнесу (дискреционный характер), что может подрывать доверие компаний и побуждать их скрывать неопределенность по занятым налоговым позициям.

5. Внедрение отчета УТР в российскую практику в настоящее время не обсуждается ни в профессиональных, ни в научных кругах; несмотря на это, по мере дальнейшего изучения зарубежного опыта возникнет возможность его трансформации в национальную налоговую систему.

Таким образом, составление отчета УТР представляет собой новую процедуру с точки зрения коммуникации бизнеса и налогового органа. При этом эффективность отчета продолжает оставаться неисследованной. Последнее определяет актуальность будущих работ по следующим вопросам:

- перспективы внедрения отчета УТР в российскую налоговую практику;
- оценка его эффективности в части снижения налогового разрыва, издержек налогового аудита;
- исследование механизмов урегулирования спорных областей налогового законодательства в рамках процедуры составления и предоставления отчета УТР.

## Список литературы

1. *Аксентьев А.А.* Непризнанная налоговая выгода: методические особенности создания резерва и влияние налоговых позиций на возникновение отложенных налогов. Вестник НГУЭУ. 2023;3:105–131. <https://doi.org/10.34020/2073-6495-2023-3-105-131>
2. *Goldman N.* Do unrecognized tax benefit reserve disclosures affect corporate investment? Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association. 2019;112.
3. *Probasco R.D.* Much uncertainty about uncertain tax positions. Texas Tax Lawyer. 2010;3(37).
4. *Gupta S., Laux R.C., Lynch D.P.* Do firms use tax reserves to meet analysts' forecasts? Evidence from the pre- and post-FIN 48 periods. Contemporary Accounting Research. 2016;3(33):1044–1074. <http://dx.doi.org/10.1111/1911-3846.12180>

5. Gleason C.A., Mills L.F., Nessa M.L. Does FIN 48 improve firms' estimates of tax reserves? *Contemporary Accounting Research*. 2018;3(35):1395–1429. <http://dx.doi.org/10.1111/1911-3846.12320>
6. Frischmann P.J., Shevlin T., Wilson R. Economic consequences of increasing the conformity in accounting for uncertain tax benefits. *Journal of Accounting and Economics*. 2008;2–3(46):261–278. <http://dx.doi.org/10.1016/j.jacceco.2008.08.002>
7. Mills L.F., Robinson L.A., Sansing R.C. FIN 48 and tax compliance. *The Accounting Review*. 2010;5(85):1721–1742. <http://dx.doi.org/10.2308/accr.2010.85.5.1721>
8. Lorence R.D. FIN 48: headaches for hedge fund tax compliance function. *Journal of Investment Compliance*. 2008;3(9):15–18. <http://dx.doi.org/10.1108/15285810810908680>
9. Robinson L.A., Schmidt A.P. Firm and Investor Responses to Uncertain Tax Benefit Disclosure Requirements. *Journal of the American Taxation Association*. 2013;2(35):85–120. <http://dx.doi.org/10.2308/atax-50458>
10. Koester A. Investor valuation of tax avoidance through uncertain tax positions. *SSRN Electronic Journal*. 2011. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1905210>
11. Lee R., Curatola A.P. Tax aggressiveness and the effects of potential detection for uncertain tax position reporting. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*. 2015;2(7):31–45.
12. Brushwood J.D., Johnston D.M., Lusch S.J. The effect of tax audit outcomes on the reporting and valuation of unrecognized tax benefits. *Advances in Accounting*. 2018;42. <http://dx.doi.org/10.1016/j.adiac.2018.06.001>

### References

1. Aksenitiev A.A. Unrecognized tax benefit: methodological peculiarities of creation of reserve and influence of tax positions on occurrence of deferred taxes. *Vestnik NSUEM*. 2023;3:105–131. (In Russian). <https://doi.org/10.34020/2073-6495-2023-3-105-131>
2. Goldman N. Do unrecognized tax benefit reserve disclosures affect corporate investment? *Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*. 2019;112.
3. Probasco R.D. Much uncertainty about uncertain tax positions. *Texas Tax Lawyer*. 2010;3(37).
4. Gupta S., Laux R.C., Lynch D.P. Do firms use tax reserves to meet analysts' forecasts? Evidence from the pre- and post-FIN 48 periods. *Contemporary Accounting Research*. 2016;3(33):1044–1074. <http://dx.doi.org/10.1111/1911-3846.12180>
5. Gleason C.A., Mills L.F., Nessa M.L. Does FIN 48 improve firms' estimates of tax reserves? *Contemporary Accounting Research*. 2018;3(35):1395–1429. <http://dx.doi.org/10.1111/1911-3846.12320>
6. Frischmann P.J., Shevlin T., Wilson R. Economic consequences of increasing the conformity in accounting for uncertain tax benefits. *Journal of Accounting and Economics*. 2008;2–3(46):261–278. <http://dx.doi.org/10.1016/j.jacceco.2008.08.002>
7. Mills L.F., Robinson L.A., Sansing R.C. FIN 48 and tax compliance. *The Accounting Review*. 2010;5(85):1721–1742. <http://dx.doi.org/10.2308/accr.2010.85.5.1721>
8. Lorence R.D. FIN 48: headaches for hedge fund tax compliance function. *Journal of Investment Compliance*. 2008;3(9):15–18. <http://dx.doi.org/10.1108/15285810810908680>
9. Robinson L.A., Schmidt A.P. Firm and Investor Responses to Uncertain Tax Benefit Disclosure Requirements. *Journal of the American Taxation Association*. 2013;2(35):85–120. <http://dx.doi.org/10.2308/atax-50458>
10. Koester A. Investor valuation of tax avoidance through uncertain tax positions. *SSRN Electronic Journal*. 2011. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1905210>
11. Lee R., Curatola A.P. Tax aggressiveness and the effects of potential detection for uncertain tax position reporting. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*. 2015;2(7):31–45.
12. Brushwood J.D., Johnston D.M., Lusch S.J. The effect of tax audit outcomes on the reporting and valuation of unrecognized tax benefits. *Advances in Accounting*. 2018;42. <http://dx.doi.org/10.1016/j.adiac.2018.06.001>