

Секция «4. Актуальные проблемы развития налоговой системы Российской Федерации»

Консолидированные группы налогоплательщиков. Сравнительно-правовой анализ.

Кукол А.А.¹, Гавериков Е.А.²

*1 - РПА Минюста России, Юридический, 2 - Российская правовая академия МЮ РФ, Московский филиал, Юридический факультет, Москва, Россия
E-mail: liafs141@gmail.com*

В 2012 году с принятием федерального закона от 16.11.2011 N 321-ФЗ[1] в Налоговом кодексе появляется новый для России правовой институт – консолидированные группы налогоплательщиков (Далее по тексту – КГН). Данные группы представляют собой добровольное объединение налогоплательщиков налога на прибыль организаций на основе договора. По своей сути, консолидация налогоплательщиков – это новый способ налогообложения холдинговых структур.[2] Впервые в Российской Федерации о данном институте начали говорить в ходе работы над созданием первой части Налогового Кодекса (Далее по тексту НК) в 1997 году. Тогда предлагалась включить в проект НК главу о КГН, но, в виду недостаточной проработанности института для Российской Федерации, было решено отказаться от включения этого инструмента налогообложения.[3]

Внедрение данного института в Российское законодательство обусловлено сразу несколькими факторами: во-первых, консолидация налогоплательщиков снижает стимулы для применения трансфертного ценообразования участниками группы налогоплательщиков с целью минимизации сумм налога на прибыль; во-вторых, упрощается процедура налогового администрирования; в-третьих, участники группы получают возможность суммировать прибыль и убытки различных участников этой группы при исчислении налога на прибыль организации.

Консолидированные группы налогоплательщиков впервые появились в Австрии в начале XX века. В настоящее время институт КГН широко распространен в различных развитых странах мира, таких как США, Великобритания, Германия, Франция, Испания, Нидерланды и другие.

Анализ опыта консолидации налогоплательщиков в зарубежных странах позволит выявить некоторые общемировые тенденции и может служить основой дальнейшего совершенствования российского законодательства в данной сфере. Изучение сравнительного права полезно для лучшего понимания и совершенствования собственного национального права.[4]

США

В США институт подачи общей налоговой декларации (Consolidated return) аналогичен институту КГН в Российской Федерации. Общая налоговая декларация подается по налогу на прибыль корпораций. Институт подачи общей налоговой декларации непосредственно связан с существованием так называемых Аффилированных групп (Affiliated group) в законодательстве США. В соответствии с законодательством США, аффилированной группой является группа компаний с общей отчетностью в налоговом органе, состоящая из одной или более цепочек корпораций, соединённых наличием у материнской компании доли в капитале дочерних компаний.[5] Доля участия материнской компании, необходимая для включения дочерней компании в аффилированную

группу, составляет 80% голосующих акций и 80% от общего акционерного капитала компании.^[6] Участниками Аффилированной группы могут быть Американские Корпорации, созданные в соответствии с законодательством США и корпорации, созданные в Канаде и Мексике при условии наличия 100% капитала канадской или мексиканской компании в собственности созданного в США участника аффилированной группы.^[7]

Одной из особенностей, присущей данному институту, является то, что дивиденды между участниками аффилированной группы (например, дивиденды материнской компании, полученные от дочерней компании) не включаются в прибыль корпораций и поэтому не облагаются налогом на прибыль^[8].

Существенной особенностью правоприменения в США является возможность существования сложной структуры аффилированной группы. Так, например, участником аффилированной группы может быть компания, капитал которой находится в собственности дочерней компании. То есть, материнской компании не обязательно иметь необходимую долю в капитале внучатой компании, если необходимая доля для её вступления в аффилированную группу есть у дочерней компании.

Одним из негативных аспектов создания аффилированной группы является существование риска со стороны миноритариев компаний-участников группы. Так, группе может быть выгодно сделать одного или несколько участников аффилированной группы убыточными, с целью последующего уменьшения общей налоговой базы. С точки зрения миноритариев убыточных компаний – это не выгодно, так как их дивиденды напрямую зависят от прибыли этих компаний.

Таким образом, может случиться конфликт интересов, который заключается в том, что для всей аффилированной группы происходит позитивный процесс, направленный на избежание налогообложения, а для миноритариев происходит негативный процесс, уменьшающий их доходы.

По нашему мнению, целесообразным будет внесение изменений в статью 25.2 Налогового кодекса РФ, касающихся возможности существования «Цепей материнских компаний», а не одной материнской компании, образующей КГН. Примером так называемой «цепи материнских компаний» является консолидированная группа налогоплательщиков, которая состоит из материнской, дочерней и внучатой компании. При этом материнская компания владеет 90% уставного (складочного) капитала дочерней компании, а дочерняя компания, в свою очередь, владеет 90% уставного (складочного) капитала внучатой компании.

Таким образом, исчезает необходимость концентрирования капитала на одной материнской компании, минимизируются корпоративные и финансовые издержки из-за отсутствия необходимости перевода внучатой компании в статус дочерней компании. Дочерние компании получают дополнительное финансирование за счет дивидендов внучатых компаний.

Великобритания

В Великобритании не существует института КГН в том виде, в котором он существует в США, РФ и Австралии. Институт «Grouprelief» (скидка с налога для группы компаний), установленный законодательством Великобритании, является разновидностью института КГН, без восприятия ее как единого хозяйствующего субъекта для целей налогообложения. Этот институт является разновидностью льготы, которой могут воспользоваться группы компаний.

При этом не имеет значения, является ли компания, входящая в группу, налоговым резидентом Великобритании или нет. Для возможности применения данной льготы необходимо, чтобы у материнской компании была доля участия в дочерней компании в размере 75%. [9] В отличие от американского опыта «Аффилированных групп», материнская и внучатая компания в Великобритании не могут являться участниками одной группы по получению скидки с налога для группы компаний. Дочерняя и внучатая компании образуют отдельную группу по получению данной льготы.

Скидка с налога для группы компаний заключается в том, что так называемая *surrendering company* (передающая компания), которая несет налоговый убыток, может уступить определенные виды убытков принимающей компании (*claimant company*), которая находится в группе, так как будто эта компания несет данный убыток. [10]

Австралия

Консолидированные группы налогоплательщиков появились относительно недавно, в 2002 году. В Австралийском законодательстве адаптированы черты, присущие консолидированным группам налогоплательщиков в различных других странах. Именно поэтому австралийский опыт представляет большой интерес для изучения. [11]

Для КГН в Австралии характерно то, что они могут быть созданы только при 100% доли участия головной компании в дочерних. Компанию можно считать головной, если она не принадлежит полностью другой компании.

Для целей налогообложения все дочерние компании в консолидированной группе считаются частями материнской компании, а не отдельными субъектами. Головная компания составляет общую для всей группы налоговую декларацию. Транзакции между членами группы налогом не облагаются. Все доходы и расходы дочерних компаний, для целей налогообложения автоматически приписываются головной компании.

Консолидация является добровольной, но, если решение об использовании данного режима будет принято, в консолидированную группу должны будут войти все без исключения дочерние компании. Данный принцип в австралийской правовой доктрине назван «если один, то все» (*the 'one in, all in' principle*). [12]

В отличие от российского законодательства, австралийское не устанавливает каких-либо требований к размеру активов компании или сумме уплаченных за определенный период времени налогов для вхождения в состав консолидированной группы. Отсутствие данных ограничений позволяет полностью консолидировать прибыль для целей налогообложения в рамках холдинговой структуры.

[1] Федеральный закон от 16 ноября 2011 г. N 321-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков" // Собрание законодательства Российской Федерации, 21.11. 2011 г., N 47, ст. 6611.

[2] Крохина Ю.А. Консолидированная группа налогоплательщиков – новый субъект налогового права / Ю.А.

Крохина // Финансовое право. – 2013. – №4.

[3] Крохина Ю.А. Там же.

[4] Давид Р. Основные правовые системы современности / Пер. с фр. и вступ. ст. В.А. Туманова. – М.: Прогресс, 1988. – 496 с.

[5] United states code, Title 26 > Subtitle A > Chapter 6 > Subchapter A > § 1504 (1) // Legal information institute URL: <http://www.law.cornell.edu> (дата обращения: 26 ноября

2013 года).

[6] United states code, Title 26 > Subtitle A > Chapter 6 > Subchapter A > § 1504 (2) // Legal information institute URL: <http://www.law.cornell.edu> (дата обращения: 26 ноября 2013 года).

[7] United states code, Title 26 > Subtitle A > Chapter 6 > Subchapter A > § 1504 (d) // Legal information institute URL: <http://www.law.cornell.edu> (дата обращения: 26 ноября 2013 года).

[8] Consolidated Tax Return Fundamentals // Strategic Pathways LLC URL: <http://gotosp.com/d> (дата обращения: 26 ноября 2013 года).

[9] CTM80150 - Groups: group relief: companies affected // HM & revenue and customs URL: <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/ctmanual/ctm80150.htm> (дата обращения: 27.11.2013).

[10] Group relief // out-law.com URL: <http://www.out-law.com/en/topics/tax/corporate-tax-/group-relief/> (дата обращения: 27.11.2013).

[11] Antony Ting. Australia's Consolidation Regime: A Road of No Return?, at 161.

[12] Greenwoods & Freehills Pty Limited, Tax consolidation for corporate groups in Australia, 2005, at 3.

Литература

1. Крохина, Ю.А. Консолидированная группа налогоплательщиков – новый субъект налогового права / Ю.А.
2. Давид Р. Основные правовые системы современности / Пер. с фр. и вступ. ст. В.А. Туманова. – М.: Прогресс, 1988. – 496 с.
3. United states code // Legal information institute URL: <http://www.law.cornell.edu> (дата обращения: 21 ноября 2013 года).
4. CTM80100 - Groups & consortia: group relief: Contents // HM & revenue and customs URL: <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/ctmanual/CTM80100.htm> (дата обращения: 20.11.2013).
5. Greenwoods & Freehills Pty Limited, Tax consolidation for corporate groups in Australia, 2005, at 3