

ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ КОНСОЛИДИРОВАННЫХ ГРУПП НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ В РОМАНО-ГЕРМАНСКОЙ СИСТЕМЕ ПРАВА

Баннова К.А., Дырина Е.Н., Жданова А.Б.

ФГБОУ ВПО «Национальный исследовательский Томский политехнический университет», Томск, Россия (634050, Томск, проспект Ленина, 30), e-mail: bannovaka@yandex.ru

Проведен сравнительный анализ зарубежного и российского опыта налогообложения консолидированных групп налогоплательщиков, который доказывает, что в Российской Федерации реализована смешанная модель: с одной стороны, консолидированная группа рассматривается как единый налогоплательщик и в то же время под группой понимаются отдельные юридические лица. Представлена классификация консолидированных групп налогоплательщиков, используемых в развитых зарубежных странах романо-германского типа, проведен сравнительный анализ сильных и слабых сторон действующих моделей налогообложения крупного бизнеса. Также выявлен ряд общих тенденций функционирования консолидированных групп налогоплательщиков. Используя такие инструменты государственной политики, как налоги, необходимо не только и полностью извлекать пользу не только из фискальной функции налогов, но и из стимулирующей, используя налоговые льготы и преференции, с целью обеспечения необходимого уровня инвестиций в крупный бизнес. Закон о «Консолидированных группах налогоплательщиков» недоработан и нуждается в исправлениях и дополнениях. Необходимо сбалансировать интересы всех взаимодействующих сторон для повышения синергетического эффекта от данного особого режима налогообложения и обеспечить более справедливое распределение налоговых доходов между регионами.

Ключевые слова: налогообложение, налоговая система, консолидированная группа налогоплательщиков (КГН).

PECULIARITIES OF TAXATION OF CONSOLIDATED GROUPS OF TAXPAYERS IN THE ROMAN-GERMANIC LEGAL SYSTEM

Bannova K.A., Dyrina E.N., Gdanova A.B.

National Research Tomsk Polytechnic University, Tomsk, Russia (634050, Tomsk, Lenin street, 30), e-mail: bannovaka@yandex.ru

A comparative analysis of foreign and Russian experience of taxation of consolidated groups of taxpayers, which proves that in the Russian Federation implemented a mixed model: on the one hand the consolidated group is treated as a single taxpayer and at the same time, a group defined as separate entities. The classification of consolidated groups of taxpayers used in other developed countries Romano-Germanic type, a comparative analysis of the strengths and weaknesses of the existing models of taxation of big business. Also identified a number of general trends in functioning consolidated groups of taxpayers. Using tools such public policies like taxes, you must fully benefit not only from the fiscal function of taxes, but also of enabling using tax incentives and preferences, to ensure the necessary level of investment in big business. Law on consolidated group of taxpayers flawed and needs to be revised and updated. Need to balance the interests of all the interacting parties to enhance the synergies of this special tax regime and a more equitable distribution of tax revenues between the regions.

Keywords: taxation, the tax system, the consolidated group of taxpayers.

Введение

На современном этапе мировая экономика переходит на качественно новую стадию своего развития. Процессы глобализации влекут за собой рост взаимосвязей и взаимозависимости национальных экономических систем. Следствием этого являются качественные изменения в системе управления крупными компаниями, которые вынуждены адаптироваться к постоянно меняющимся условиям и обострившейся конкурентной борьбе. Данные обстоятельства приводят к тому, что интегрированным корпоративным структурам,

в особенности международным, принадлежит особая роль в современных налоговых системах государств и мировой экономике в целом.

В качестве практического доказательства можно привести тот факт, что в данный момент практически все крупные компании Западной Европы и США обладают холдинговой структурой. Подобные объединения в Германии получили наименование связанных предприятий (КГН), к числу которых также относятся концерны. Мировая практика показывает, что в условиях экономической глобализации транснациональные корпорации оказываются важнейшим инструментом в конкурентной борьбе развитых стран за международные рынки и лидерство в системе мирового разделения труда.

Цель исследования

Рассмотреть и систематизировать создания закона «О консолидированных группах налогоплательщиков» в романо-германской системе права.

Материал и методы исследования

Наряду с проблемами и трудностями, порожденными существованием различного рода объединений юридических лиц, в том числе консолидированных групп налогоплательщиков (наиболее существенной из которых является их отрицательное воздействие на конкурентную среду внутреннего и международного рынка, монополизация отраслей экономики и отдельных ее секторов), их наличие безусловно, связано со значительными экономическими, в том числе налоговыми преимуществами. К ним можно отнести рост экономической эффективности деятельности всей группы взаимосвязанных предприятий и каждого ее участника в отдельности, повышение конкурентоспособность группы, облегчение налогового администрирования, снижение транзакционных издержек от взаимодействия между предприятиями связанными единым производственным процессом.

По причине такого двойственного характера влияния консолидированных групп на экономику отношение мировых экономических систем к ним также приобрело двойственный характер.

С одной стороны, бурное развитие предпринимательских объединений, носящих монополистический характер (что особенно ярко проявилось к концу 19 – началу 20 века), послужило причиной более бурного развития жесткого антимонопольного законодательства. С другой стороны, на определенном этапе развития экономики государство сталкивалось с острой необходимостью поддержки и дальнейшего развития подобной интеграции. При этом по оценкам специалистов в настоящее время большинство экономически развитых стран вступило именно в эту фазу отношений с интегрированными корпоративными структурами. В этой связи одной из важнейших сфер взаимодействия государства и предпринимательских объединений, в том числе консолидированных групп, является налогообложение.

Необходимо отметить, что институт налогообложения консолидированных групп налогоплательщиков за рубежом существует более 20 лет.

Рассмотрим опыт внедрения КГН в странах, принадлежащих к романо-германской системе права, в которую входят такие страны, как: Франция, Германия, Италия, Испания, Япония, Латинская Америка, Турция, Норвегия, Финляндия, Швеция, Дания.

Франция, аналогично другим странам, подчиняется директиве ЕС «О материнских и дочерних компаниях». Если компания не может соответствовать требованиям «участия», ставку налогообложения дивидендов можно снизить благодаря наличию соглашений об устранении двойного налогообложения. На данный момент Франция имеет около 11 соглашений [9].

Дивиденды, получаемые французской компанией от иностранной дочерней компании, не облагаются налогом при выполнении условий директивы. Во Франции только 5 % дохода от продажи акций иностранной дочерней компании облагаются налогом по ставке 33,33 %.

Во Франции компании смогут стать участниками КГН при условии владения более 95 % акций одной или нескольких организаций. Объединение возможно как между резидентами, так и нерезидентами Франции. Налогоплательщики выступают как единое целое по всем налогам. После объединения налоги выплачиваются материнской компанией исходя из общего финансово-хозяйственного результата деятельности. В соответствии с системой налогообложения КГН прибыли и убытки всех филиалов, дочерних и партнерских, подлежат контролю во Франции и за рубежом. Также необходимо отметить, что во Франции налогоплательщик имеет возможность брать тех членов группы, которые отвечают требованиям данной системы.

Шведская система «освобождения участия» полностью освобождает от налогообложения доход от прироста капитальной стоимости, а также дивиденды по акциям, находящимся в собственности для целей деловой активности [8]. По правилам системы освобождения не все акции, находящиеся в собственности для целей деловой активности считаются таковыми. Исключение составляют акции:

- не котирующиеся на бирже;
- котирующиеся на бирже, в случае если холдинг связан с деятельностью акционера или его филиалов (должны находиться в собственности не менее года);
- котирующиеся на бирже, в случае если холдинг владеет не менее 10 % (голосующих) акций (должны находиться в собственности не менее года).

Дивиденды, получаемые шведскими юридическими лицами, освобождаются от налогообложения на тех же условиях, что и доход от продажи акций дочерней компании. Так, дивиденды по котирующимся акциям не облагаются налогом, только если холдинг

владеет не менее 10 % голосующих акций дочерней компании, причем временное ограничение не действует на время распределения дивидендов, но если в дальнейшем акции не будут находиться в собственности больше года или доля владения упадет ниже указанного параметра, но налоги могут быть доначислены [4].

Далее рассмотрим режим консолидированного налогообложения в Швеции. Консолидированные налоговые декларации не могут быть поданы в Швеции. Тем не менее прибыль может быть распределена между объектами шведских групп компаний за счет взносов группы. Групповые вклады принимаются к вычету как пожертвования компании.

Основные требования к взносам группы:

- компании должны быть зарегистрированы в ЕС и облагаться налогом в Швеции, и ни один из них не должен быть инвестиционной компанией;
- материнская компания должна владеть – прямо или косвенно – более 10 % акций в компании группы в течение всего финансового года [7].

Испания в данный момент является одной из восьми главных европейских юрисдикций, в которых в финансовом отношении выгодно зарегистрировать холдинговую компанию. В Испании холдинговые компании (в понимании голландской) называются «ETVE» (Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros). Налоговый режим ETVE применяется к компаниям-резидентам Испании, предметом деятельности которых является управление пакета акций других компаний.

Основными условиями применения режима ETVE являются:

- долевое участие компании ETVE в уставном капитале компании-нерезидента должно быть более 5 %, либо в денежном выражении превышает 6 млн евро;
- местом нахождения компании-нерезидента должно являться государство, с которым Испания подписала соглашение об устранении двойного налогообложения с условием об обмене информацией;
- прибыль компании-нерезидента, распределяемая в пользу компании ETVE посредством выплаты дивидендов, или передачи акций, должна быть получена от деятельности компаний-нерезидентов за пределами Испании [4].

Последствиями применения режима ETVE с точки зрения налогообложения можно отметить то, что дивиденды и доходы от прироста капитала, полученные компанией ETVE от продажи акций/долей в уставном капитале компаний нерезидентов, и дивиденды, распределяемые компанией ETVE в пользу компаний, не являющихся резидентами Испании, освобождаются от налогообложения в Испании, а также дивиденды, распределяемые компанией ETVE в пользу компаний резидентов Испании, освобождаются от налогообложения путем исключения из налогооблагаемой базы [7].

Для того чтобы стать членом консолидированной группы в Испании, необходимо получить разрешение от налоговых органов. Группа создается только между резидентами Испании, где ответственный участник владеет прямо или косвенно более 75 % уставного капитала ее дочерних компаний. Необходимо отметить, что первоначально при вступлении в силу закона о КГН минимальная доля участия головной компании в уставном капитале дочерней составляла 90 %. Результатом консолидации является то, что прибыли и убытки группы суммируются, и относительно этой суммы выплачиваются основные налоги.

Далее полезным будет сравнение режима налогообложения групп компаний в Дании и Испании. При соблюдении определенных условий как испанская, так и датская холдинговая компания не облагаются налогом поступающие дивиденды, а также взимается налог на увеличение рыночной стоимости при условии прибыльной продажи акций иностранной дочерней компании и не удерживаются налоги при выплате дивидендов. Однако в Испании и дочерняя компания, выплачивающая дивиденды и получающая их материнская компания, должны находиться в юрисдикциях с налогообложением эквивалентным налогообложению компаний в Испании. Очевидно, что этим правилам не соответствуют многие оффшорные юрисдикции, что ограничивает возможности испанских холдинговых компаний. В Дании подобное требование отсутствует. Дания исключила любые соглашения об избежании двойного налогообложения, тогда как Испания – нет. Поскольку Испания и Дания являются членами ЕС, то с точки зрения налогообложения дивидендов не имеют преимуществ друг перед другом, так как обе подчиняются нормам директивы «О материнских и дочерних компаниях».

Основным режимом налогообложения групп компаний в Испании и Дании является система «освобождения участия». При сравнении двух вариантов очевидным является то, что значительно тяжелее соответствовать датскому критерию «участия», составляющему 10 %, нежели испанскому, составляющему 5 %. Дания не освобождает от налогов доходы от прироста капитала, получаемые от «финансовых» компаний (определяемых как организация, получающая более 33 % «пассивного дохода»). Испания исключает любые «пассивные доходы», поэтому Дания более привлекательна в этом отношении.

В Дании резиденты и нерезиденты подлежат обязательному совместному налогообложению, если соответствуют определенным условиям. Компании, участники КГН, при объединении составляют единую отчетность с единым финансовым годом. Данное объединение позволяет объединить прибыли и убытки всех участников, т.е. убытки одной компании могут быть зачтены в счет прибыли другой компании.

Такая группа может принять решение о заключения договора о добровольном глобальном механизме совместного налогообложения с иностранными компаниями группы,

постоянными представительствами и недвижимым имуществом. Если заключен договор о добровольном глобальном совместном налогообложении, все иностранные компании группы, постоянные представительства и недвижимое имущество должны быть включены в совместное налогообложение. В этом случае доходы от прироста капитала, полученные нерезидентами от выбытия датских акций или облигаций, могут облагаться налогом в Дании.

Доходы иностранных предприятий оцениваются в соответствии с датскими правилами, затем включаются в налогооблагаемую базу группы и обычно никакими дополнительными налогами не облагаются. Данные доходы могут позволить иностранным организациям зачесть налоговые убытки в счет датской налогооблагаемой прибыли. Особые правила применяются в отношении освобождения кредита для иностранных налогов.

В Германии компания считается головной при одновременном соблюдении условий, таких, как группа компаний состоит из холдинговой (материнской) и дочерних компаний, причем холдинговая компания является корпорацией и подлежит налогообложению в Германии, и дочерние компании являются корпорациями.

Распределение дивидендов освобождается от налога корпораций (по условиям директивы ЕС) и торгового налога (налог на прибыль корпораций), при этом освобождение от торгового налога применяется, если:

- 1) доля «участия» материнской компании в дочерней составляет не менее 10 %;
- 2) дочерние компании, учтенные за пределами Германии, ведут активную экономическую деятельность, направленную на получение дохода (в отличие от пассивной деятельности, например, получение дохода в виде процентов по вкладам).

Если условия директивы не соблюдаются, то дивиденды облагаются муниципальным налогом (Gewerbesteuer) по ставке от 7 % до 17 %, но в результате подписанных Германией соглашений об избежании двойного налогообложения (более 90 стран) ставка может быть значительно уменьшена.

Законодательством Германии также предусмотрено специальное правило признания процентов в виде процентов по контролируемой задолженности, которое заключается в следующем:

- иски о признании расходов в виде процентов по контролируемой задолженности не представлено в зависимости от наличия доходов в виде процентов в том же налоговом периоде;
- расходы в виде процентов по контролируемой задолженности, превышающие доходы в виде процентов, признаются в размере, не превышающем 30 % EBITDA (показатель прибыли до налогов, процентов и амортизации), рассчитанного по правилам налогового законодательства;

- расходы в виде процентов по контролируемой задолженности, не признанные в текущем налоговом периоде, могут быть перенесены на будущие периоды;
- перенос на будущие периоды прекращается в случае реорганизации или утери контроля.

Данное правило применимо практически ко всем типам долгового финансирования товариществ и корпораций и безотносительно к статусу получателя.

В Германии при условии выполнения требований «Organschaft» компании могут создать КГН. Материнская компания должна владеть прямо или косвенно большинством акций ее дочерних организаций. Налоги выплачиваются только головной компанией. Объединение возможно как между резидентами, так и нерезидентами Германии.

В Италии положения, касающиеся консолидации резидентов и нерезидентов компании, участников КГН, были введены в 2004 году. Эти положения предусматривают консолидацию доходов между компаниями группы на внутреннем и международном уровне, в результате чего формируется единая отчетность, которая создается материнской компанией. Данная особая льгота является постоянной в течение трехлетнего периода, в котором участвуют только итальянские компании-резиденты, и в течение пятилетнего периода, если они являются участниками всемирной консолидации (или трех лет, если возобновили свою деятельность). Компании, входящие в состав КГН, несут солидарную ответственность за налоги, штрафы и проценты, которые исчисляются совокупный доход. Консолидированный доход облагается налогом на уровне материнской компании.

Группа компаний в Норвегии также может подать консолидированную налоговую декларацию. В особых случаях доходы могут быть переданы между компаниями, резидентами Норвегии. Требования: более 90 % общей собственности компаний.

Рассмотрев особенности налогообложения КГН в романо-германской системе права, можно сказать, что хоть страны романо-германской системы права все подчиняются директиве ЕО «О материнских и дочерних компаниях», каждая из этих стран имеет свои особенности не через налогообложения.

Список литературы

1. Анохин П. К. Очерки по физиологии функциональных систем / П. К. Анохин. – М. : Медицина, 1975. – 448 с.
2. Бабленкова И. И. Социально-экономический анализ налоговых систем свободных экономических зон России и Китая : учеб. пособие / И. И. Бабленкова. – М. : Всерос. гос. налог. академ. Министерства по налогам и сборам России, 2004. – 116 с.

3. Баев С. А. Правовое регулирование избежания двойного налогообложения в отношениях между Российской Федерацией и государствами Европейского Союза : дис. ... канд. юрид. наук / С. А. Баев. – М., 2007. – 224 с.
4. Иконникова О. А. Правовые режимы налогообложения взаимозависимых лиц (организаций) : дис. ... канд. юрид. наук / О. А. Иконникова. – М., 2009. – 220 с.
5. Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 19 сентября 2007 г. №Ф09-7609/07-СЗ [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Судебная практика. – Электрон. дан. – М., 2007. – Доступ из локальной сети Науч. библиот. Том. гос. ун-та.
6. Смирнов Д. М. Формирование механизма консолидированного налогового резидентства как фактор повышения конкурентоспособности региональной экономики : на примере Калининградской области : дис. ... канд. экон. наук / Д. М. Смирнов. – М., 2011. – 167 с.
7. E-commerce : transfer pricing and business profits taxation / Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). – Paris, 2005. – 103 p.
8. McLure C. J. The Elusive incidence of the corporate income tax : the state case / C. J. McLure // Public Finance Quarterly. – 1981. – Vol. 9. – P. 395–413.
9. Sorensen P. B. To harmonise or not to harmonise? A comment on the European Commission's Study on Company Taxation [Electronic resource] / P. B. Sorensen // Economic Policy. – Copenhagen, 2001. – No. 10. – Text data. – URL: [http://www.econ.ku.dk/pbs/Documentfinder/Comments%20\(English\)/Companytaxstudy.pdf](http://www.econ.ku.dk/pbs/Documentfinder/Comments%20(English)/Companytaxstudy.pdf) (reference data: 11.05.2014).

Рецензенты:

Цитленок В.С., д.э.н., профессор кафедры мировой экономики и налогообложения ФГБОУ ВПО Научно-исследовательского Томского государственного университета, г. Томск.

Бурьяк В.С., д.э.н., профессор кафедры системного менеджмента и экономики предприятия ФГБОУ ВПО Научно-исследовательского Томского государственного университета, г. Томск.