

КОНСОЛИДИРОВАННЫЕ ГРУППЫ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ В СМЕШЕННОЙ МОДЕЛИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Баннова К.А.¹, Дырина Е.Н.¹, Князева М.В.²

¹ФГАОУ ВО «Национальный исследовательский Томский политехнический университет», Томск, Россия, e-mail: bannovaka@yandex.ru

²ФГАОУ ВО «Национальный исследовательский Томский государственный университет», Томск, Россия, e-mail: kmvl9@mail.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, проведен сравнительный анализ сильных и слабых сторон действующих моделей налогообложения крупного бизнеса. 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. Также выявлен ряд общих тенденций функционирования консолидированных групп налогоплательщиков в смешанной модели налогообложения.

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

CONSOLIDATED GROUP OF TAXPAYERS IN MIXING MODEL OF TAXATION

Bannova K.A.¹, Dyrina E.N.¹, Knyazeva M.V.²

¹National Research Tomsk Polytechnic University, Tomsk, Russia, e-mail: bannovaka@yandex.ru

²National Research Tomsk State University, Tomsk, Russia, e-mail: kmvl9@mail.ru

Comparative analysis foreign and Russian experience tax consolidated group of taxpayers, which proves that 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 the consolidated group of taxpayers that are used in other developed countries, the comparative analysis of the strengths and weaknesses of existing models of taxation of big business. World practice shows that in the context of economic globalization, transnational corporations are the most important instrument in the competition for the developed countries and the international market leader in the global division of labor. Also identified a number of general trends in the consolidated group of taxpayers in the mixed model of taxation.

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

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.

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 смешанной системе права.

Материал и методы исследования

К странам смешенной модели налогообложения относятся Дания, Нидерланды, Голландия, Латвия и другие, в данных странах режим группового налогообложения состоит из двух уровней. Первый уровень - это система налогообложения дивидендов, внутри холдинговой группы. Данная система позволяет группе компаний не платить налог с дивидендов, передаваемых дочерней компанией головной. Вторым уровнем является система консолидированного налогообложения (далее СНК). Консолидированная группа налогоплательщиков (КГН) позволяет суммировать прибыль и убытки дочерних компаний группы в целом, а также составлять единую налоговую декларацию, на основе которой уплачивается налог на прибыль (и другие налоги) [6].

Необходимо отметить, что система налогообложения дивидендов является более массовой в применении и создает фундамент для существования и функционирования КГН.

В первую очередь необходимо отметить, что специальные режимы налогообложения дивидендов для холдинговых компаний определяются директивой Европейского Союза «О материнских и дочерних компаниях» [11]. Согласно директиве, для того, чтобы материнская компания холдинга имела право на «освобождение» от уплаты налога с дивидендов, минимальная доля владения этой компании в дочерней, находящейся в другом государстве ЕС, должна составлять не менее 10% на протяжении одного финансового года. Для всех государств-членов ЕС данная директива является основополагающей в вопросах налогообложения дивидендов внутри ЕС, но каждое государство вправе уменьшить данный показатель на территории своей страны. Для того, чтобы территория государства была привлекательной для создания на ней холдинговых компаний, должны выполняться следующие «три критерия привлекательности» [10]:

а) исходящие дивиденды, которые перечисляет дочерняя компания головной, должны быть либо освобождены от уплаты налога на дивиденды, либо должны облагаться по низкой ставке в юрисдикции дочерней компании.

б) получаемый дивидендный доход головной компанией от дочерней компании должен быть, либо освобожден от уплаты корпоративного налога на прибыль, либо должен облагаться по низкой ставке в юрисдикции головной компании холдинга.

в) прибыль, полученная холдинговой компанией от продажи акций («участия») дочерней компании, должна быть либо освобождена от налога на прибыль, либо должна облагаться по низкой ставке в юрисдикции холдинговой компании.

Рассмотрим действующие системы налогообложения холдингов в европейском союзе по данным критериям. В первую очередь отметим Нидерланды, в которой действует один из самых старых специальных налоговых режимов налогообложения дивидендов для холдингов. Преимущества налоговой системы Нидерландов состоят «в особом режиме налогообложения холдинговых компаний и обширной сети международных налоговых соглашений, комбинация которых позволяет значительно снизить налоги на дивиденды» («освобождение от участия») [13].

Впервые положение об «освобождении участия» появилось в нидерландском законе о налогообложении предприятий в 1893г. Современная трактовка данного режима претерпела немало изменений, которую можно кратко изложить как введение теста намерения.

Нидерланды, как член ЕС, подчиняется директиве ЕС «О материнских и дочерних компаниях», но если дочерняя компания не соответствует требованиям данной директивы, то уменьшить ставку дивидендов можно, благодаря соглашениям об устранении двойного налогообложения. Холдинговые компании Нидерландов могут рассчитывать на обширную сеть соглашений об устранении двойного налогообложения. На данный момент Нидерланды имеют около 80 [5] соглашений, поэтому наличие большой сети соглашений об устранении двойного налогообложения также является дополнительным фактором, повышающим привлекательность государства для учреждения на его территории холдинговой компании [1].

Рассмотрим налогообложения холдингов в Нидерландах по приведенным выше критериям. Общей нормой является то, что все дивиденды, которые выплачивает дочерняя компания голландской головной компании, являются объектом налога на прибыль, но если голландская холдинговая компания подпадает под «освобождение участия», то все её доходы, полученные от дочерней компании, освобождаются от налога. Для того, чтобы голландская компания холдинга попала под режим «освобождения участия», необходимо соблюдение следующих условий:

1. Головная компания холдинга Нидерландов должна владеть не менее 5% акций иностранного филиала. «Правило 5%» делает Нидерланды чрезвычайно привлекательной территорией для учреждения холдингов, поскольку это самый низкий показатель требуемого участия во всем ЕС.
2. Компания должна владеть акциями с начала финансового года, в котором желает получить выгоды от «освобождения участия».

3. Иностраный филиал должен платить налог на прибыль по месту регистрации, не зависимо от того, насколько низкими могут быть налоговые ставки в стране регистрации.

4. Материнская компания должна активно участвовать в управлении иностранным филиалом [7].

По режиму «освобождения участия» прирост капитала, полученный в результате продажи «участия», освобождается от налога в Нидерландах вне зависимости от того, является ли филиал резидентом страны или нет.

Дивиденды, переводимые голландской дочерней компанией головной материнской компании, зарегистрированной в стране-члене ЕС, освобождаются от удержания налога на дивиденды, при условии, что головная материнская компания владеет более 10% акций дочерней компании Нидерландов в течение не менее года (по условиям директивы ЕС «О материнских и дочерних компаниях» [8]). Если же голландская дочерняя компания выплачивает дивиденды головной материнской компании, на которую не распространяются действия директивы, то вступают в силу договора об избежании двойного налогообложения, которые существенно понижают ставку налога на дивиденды.

В законе существует интересная особенность - вся прибыль, прирост капитальной стоимости и доход иностранного отделения компании, зарегистрированной на территории Нидерландов, не будет освобождаться от налогообложения в Нидерландах до тех пор, пока «с этой прибыли не будут уплачены налоги в стране, где это отделение осуществляет свою деятельность» [14].

В Нидерландах материнская компания может образовывать КГН с одним или более дочерних компаний. При этом, доля владения одной организации в капитале другой составляет 95%. Необходимо отметить, что первоначально при вступлении в силу закона о КГН минимальная доля участия головной компании в уставном капитале дочерней составляла 99%. Первоначально в состав КГН допускались лишь компании-резиденты Нидерландов, но впоследствии в состав КГН смогли входить и обособленные подразделения зарубежных компаний, что позволило холдинговым компаниям осуществлять международные проекты. Налогоплательщики исчисляют налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, исходя из общего финансово-хозяйственного результата деятельности. Основные условия создания КГН заключаются в следующем:

- материнской компании должно принадлежать не менее 95% акций общества;
- головная компания и дочерние организации должны иметь тот же финансовый год;
- создание и роспуск финансового единства может происходить в любой момент в течение года;

- создание КГН возможно с компанией-нерезидентом Нидерландов, которая имеет дочернюю организацию, являющуюся резидентом данной страны; также возможно создание КГН с компанией-нерезидентом, осуществляющей торговлю через постоянное представительство в Нидерландах.

Основные преимущества создания КГН заключаются в том, что если убытки одной компании суммируются с прибылью другой, то основные средства могут быть переданы по балансовой стоимости от одной компании к другой (для борьбы со злоупотреблениями), а также подается единая Налоговая декларация.

С 1 января 2010 г. вступили в силу новые правила режима «освобождения участия», а именно введен новый тест - «тест мотива» и изменены правила применения «теста активов» (изменение статуса части активов) [4]. В соответствии с новыми требованиями, режим «освобождения участия» не могут применять голландские и иностранные дочерние компаний, если они функционируют как «пассивные инвестиции», то есть основной бизнес дочерней компании должен соответствовать сфере деятельности головной компании-налогоплательщика («тест мотива»). Однако, если налогоплательщик может продемонстрировать, что хотя бы один из этих тестов выполняется, то компания может применять режим «освобождения участия», несмотря на невыполнение «теста мотива» [6].

В ходе реформ, проведенных в Голландии в 2010 г., налогоплательщикам разрешили применять новый способ переноса убытков на прошлые периоды. С 01 января 2010 г. у налогоплательщиков появилось право переноса убытков на счета прошлых периодов [9] сроком до трех лет (вместо 1 года), но такому переносу подлежат только убытки, понесенные в 2009 г. и/или 2010 г. Если налогоплательщик решает перенести убытки на прошлые периоды, то для него перенос убытков на счет будущих балансовых периодов для 2009 г. и 2010 г. ограничен 6 годами (вместо 9 лет), а максимальный объем убытков, которые могут быть перенесены на счета прошлых периодов, ограничен 10 миллионами евро в год.

Швейцария является второй по значимости «холдинговой» юрисдикцией мира после Нидерландов. В целом условия швейцарской холдинговой юрисдикции считаются менее благоприятными, чем те, которые существуют в Нидерландах. Для того чтобы разобраться в специальных режимах налогообложения дивидендов для холдинговых компаний в Швейцарии рассмотрим основные типы холдингов Швейцарии.

В Швейцарии существуют три вида холдинговых компаний:

- 1) холдинговые компании в чистом виде;
- 2) холдинговые компании с элементами холдинговой деятельности, так называемые «участвующие компании»;

3) «прописанные компании» — в наибольшей степени соответствующие понятию оффшорных компаний [2].

Для холдинговых компаний в Швейцарии существует почти повсеместно принятый критерий «существенного участия». Он предполагает, во-первых, что не менее 75% доходов компании поступает от инвестиций в другие компании (швейцарские или зарубежные) и не менее 75% активов, инвестируется в другие компании. При этом головная компания должна участвовать в акционерном капитале дочерней компании не менее, чем на 20%, либо доля владения материнской компании в дочерней должна составлять как минимум 2 млн. швейцарских франков.

Статус «прописанной» компании (*domicile company*) свой в каждом швейцарском кантоне. В целом он сводится к следующему, если компания извлекает прибыль в любой законной форме исключительно за рубежом и не ведет деятельности в Швейцарии, то она считается «прописанной». «Прописанная» компания должна подчиняться классическим оффшорным принципам - не быть резидентной, не вести бизнес в Швейцарии, не иметь офиса, персонала и недвижимости в Швейцарии. Такая компания близка к типичным оффшорным фирмам, но в то же время, швейцарская фирма имеет более respectable имидж, чем любая оффшорная компания.

В некоторых кантонах (Фрайбург, Заг и Нешатель) «прописанная» компания имеет право содержать реальный офис и персонал. Центр управления и контроля вполне официально (хотя необязательно реально) может находиться в одном из кантонов, но резидентный статус одного из них дает возможность, воспользоваться широкой сетью налоговых соглашений, которой располагает Швейцария.

Можно сказать, что швейцарские и иностранные юридические лица находятся в равном положении, в частности, в том, что касается компаний вышеперечисленных типов. Единственным дискриминационным положением в отношении нерезидентов является то, что созданная ими холдинговая или «прописанная» компания может быть лишена местными властями налоговых привилегий, если механизм извлечения ею прибыли полностью основан на льготах, вытекающих из многочисленных межгосударственных налоговых договоров, заключенных Швейцарской конфедерацией. Специальные льготы для холдинговых компаний в Швейцарии основываются на следующих принципах:

- А) холдинговая компания получает льготы в том случае, если она владеет пакетом акций, превышающей 2 млн. швейцарских франков. Федеральные налоги в этом, случае сокращаются пропорционально удельному весу дивидендов в общем доходе компании;
- Б) доходы от инвестиций во многих кантонах выводятся из налогооблагаемой базы.

Однако в Швейцарии в соглашениях об устранении двойного налогообложения для холдинговых компаний содержится ряд ограничений:

- а) необходимо, чтобы определенная часть льготных доходов «оставалась» на территории Швейцарии;
- б) не более 50% доходов должно вывозиться за пределы страны в форме затрат, платежей роялти и процентов;
- в) не менее 25% дохода должно выплачиваться в форме дивидендов;
- г) собственный капитал компании не должен быть менее 8% уровня ее задолженности.

Теперь рассмотрим налогообложение различных видов холдинговых компаний в Швейцарии. Если головная компания холдинга перешла на специальный налоговый режим, то независимо от размеров холдинга, не уплачивается кантональный и муниципальный налог на доходы от полученных дивидендов. Полученный дивидендный доход освобождается от уплаты федерального налога на прибыль, если инвестиции головной компании в акции дочерней, выплачивающей дивиденды, составляют минимум 2 млн. швейцарских франков и 20% от оплаченного капитала [3]. Дивиденды, которые выплачивает головная компания, облагаются уже по ставке 35%, но договора об исключении двойного налогообложения, заключенные Швейцарией более чем с 40 странами, снижают этот налог до 0 - 15%.

Вопросы налогообложения «прописанных» компаний в разных кантонах решаются по-разному. В ряде кантонов такая компания может проводить часть операций в самой Швейцарии при сохранении льготного статуса. Однако доля таких операций ограничена. Так, в некоторых кантонах предоставляются налоговые льготы при условии, что не менее 80% операций торгово-закупочной фирмы должно проводиться за пределами страны. В противном случае происходит повышение ставки налога до 20% [2].

Список литературы

1. Зубарева И.Е. Законопроект о трансфертном ценообразовании будет принят уже в этом году / И.Е. Зубарева // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2009. – № 5. – С. 9–14.
2. Иконникова О.А. Правовые режимы налогообложения взаимозависимых лиц (организаций): дис. ... канд. юрид. наук / О. А. Иконникова. – Москва, 2009. – 220 с.
3. Инвестиционный рейтинг российских регионов: 2007-2008 // Эксперт. – 2008. – 19 окт. – С. 5-16.
4. Калининкова И.О. Управление социально-экономическим потенциалом региона / И.О. Калининкова. – СПб. : Питер, 2009. – 234 с.

5. Новосёлов К.В. Налог на прибыль: новая форма декларации и порядок ее заполнения / К.В. Новосёлов // Налоговая политика и практика. – 2013. – № 6. – С. 36–40.
6. Селезнева Н.Н. Концептуальные основы и приоритеты формирования механизма взаимодействия государства и интегрированных корпоративных структур в России на современном этапе / Н.Н. Селезнева, А.С. Забелло // Журнал университета водных коммуникаций. – 2010. – № 1. – С. 109–119.
7. Смирнов Д.М. Актуальные проблемы налогообложения консолидированных групп за рубежом и в России / Д.М. Смирнов // Международный бухгалтерский учет. – 2010. – № 5. – С. 33–39.
8. Этагорова М.Г. Ответственный участник заплатит за всех / М.Г. Этагорова // Налоговая политика и практика. – 2013. – № 5. – С. 16–18.
9. Церенов Б. В. Консолидация налогоплательщиков как правовая категория: дис. ... канд. юрид. наук / Б. В. Церенов. – М., 2011. – 178 с.
10. Carmody M. The integrity of the private binding ruling system [Electronic resource] / M.Carmody // Australian Taxation Office. – Text data. – [S. 1.], 2000. – URL: <http://www.ato.gov.au/corporate/content.aspx?doc=/content/00106828.htm> (reference data: 25.06.2014).
11. E-Commerce: transfer Pricing And Business Profits Taxation. – Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), 2005. – 163 p.
12. Model tax convention on income and on capital / OECD Committee on Fiscal Affairs. – Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), 2005. – 378 p.
13. Taxation of companies' foreign profits: discussion document. – London, 2007. – 37 p.
14. Taxation in the Netherlands, 2008: information for companies operating internationally. – Hague, 2008. – 52 p.

Рецензенты:

Рощина И.В., д.э.н, профессор кафедры мировой экономики и налогообложения ФГАОУ ВО Научно исследовательского Томского государственного университета, г. Томск;
Цитленок В.С., д.э.н, профессор кафедры мировой экономики и налогообложения ФГАОУ ВО Научно исследовательского Томского государственного университета, г. Томск.