

ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ КОНСОЛИДИРОВАННЫХ ГРУПП В ИНТЕРЕСАХ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Заур Буранов *

Статья посвящена регулированию налоговых аспектов хозяйственной деятельности консолидированных групп.

В последние годы мировая экономическая система характеризуется усложнением организационно-правовых форм хозяйствования. Возникают новые договорные формы объединений инвестиционных ресурсов с целью оптимизации и управления ими в области осуществления предпринимательской деятельности. Одной из наиболее заметных тенденций развития мирового хозяйства стало создание групп предприятий, связанных между собой экономической деятельностью, но остающихся самостоятельными юридическими лицами, - концернов или холдинговых фирм, в которых одна компания, называемая материнской (головной), влияет на деятельность одной или нескольких других.

Такие формы хозяйствования были реализованы в виде холдинговых компаний (США), концернов (Германия), синдикатов (Франция) и т.д. В России формирование консолидированных хозяйствующих групп также становится достаточно заметной тенденцией. Все более заметную роль в российской экономике играют объединения организаций, представляющие собой консолидированные группы предприятий с многоуровневой интеграцией. Такие организации, как «Газпром», «Лукойл» и другие в значительной степени определяют состояние доходной части бюджета Российской Федерации посредством производимых ими налоговых отчислений.

Совместная деятельность консолидированных организаций позволяет получить ряд преимуществ, повысить конкурентоспособность, способствует росту прибыли, снижению издержек, рентабельности.

Консолидированные группы действуют совместно в процессе осуществления экономической деятельности, с целью повышения эффективности и снижения расходов. Основной консолидированной группы служит головная организация, которая оказывает тем или иным образом влияние на прочие организации, входящие в группу.

Понятие «консолидированный налогоплательщик» возникло в начале XX века в Австрии. Возникновение потребности в объединении налоговой базы групп компаний было обусловлено интересами государства. В то же время, правовое обеспечение критериев отнесения компаний к категории «консолидированный налогоплательщик» длительное время отсутствовало.

В США введение режима консолидированного налогоплательщика произошло с целью укрупнения бизнеса и стабилизации налоговых отчислений.

В настоящее время исследователи выделяют четыре основных модели налогообложения групп компаний.¹

В австро-немецкой модели все убытки и прибыли приходятся на долю материнской компании. Участники корпорации рассматриваются как внутренние подразделения головной организации. Данной моделью не предусмотрен переход будущих убытков или прибыли от передачи активов внутри группы.

В соответствии с российским законодательством консолидированный налогоплательщик вправе признать убытки, возникшие как до вступления в группу, так и период су-

* Буранов Заур Муаедович, аспирант кафедры правового обеспечения управленческой деятельности МГИМО(У) МИД России

ществования консолидированной группы. Однако при вступлении в группу новая компания не может покрыть свои прошлые убытки за счет прибыли участников группы.

Вторая модель позволяет группе компаний перемещать доходы между членами данной группы, т.е. если одна компания из группы компаний получает убыток, то другая компания группы, имеющая прибыль, может делать «вклад» в убыточную, при этом она получает право сократить свою налоговую базу на величину данного «вклада», в результате чего все прибыли и убытки группы компаний компенсируются. Указанная модель применяется в Норвегии, Швеции и Финляндии.

В Великобритании, Новой Зеландии и Сингапуре используется система освобождения группы, которая позволяет передать убытки одного члена группы другому. Главное отличие этой системы заключается в том, что здесь передаются только убытки.

Четвертая модель является наиболее распространенной. Расчет прибыли корпорации осуществляется отдельно на уровне каждого участника группы с последующей консолидацией полученных сумм на уровне групп компаний после определенных корректировок, после чего головная компания обязана рассчитать и заплатить налог от имени всей группы.

Российская модель представляет собой комбинацию первой и четвертой модели. Доля участия основного общества в его дочерних обществах как прямо, так и косвенно должна составлять не менее 90 %. Данная норма значительно уменьшает круг участников. При этом, полностью исключается средний бизнес, и доля участия в дочерних компаниях не позволит множеству фирм, отнесенных к крупнейшим налогоплательщикам, применять нормы о консолидированных группах налогоплательщиков.

В США членами консолидированной группы могут быть практически все компании, зарегистрированные в этом государстве, за исключением некоторых видов компаний. Например, компаний, освобожденных от налогообложения (некоммерческие организации), или компаний, занимающихся экспортом, с долей прямого или косвенного участия головной компании в дочерней, составляющей не менее 80 %. При этом, при расчете косвенного участия принимаются в расчет только те доли, которые косвенно принадлежат головной компании через дочерние компании – члены той же консолидированной группы. Таким образом, косвенное участие в дочерней компании через организацию, не входящую в

данную группу, не учитывается при расчете минимального порога необходимого участия основного общества в дочернем.

Одним из наиболее значительных вопросов является выделение ответственной компании не только для надления ее определенными правами и обязанностями перед налоговыми органами, но также и для выполнения своих обязательств перед акционерами группы компаний. Если консолидация ведет к сокращению налоговых обязательств группы в целом, то суммы, сэкономленные на уменьшении налоговых обязательств, должны быть распределены между всеми участниками группы.

Режим налоговой консолидации в США имеет ряд особенностей:

- убытки одной компании, входящей в группу, уменьшают доходы других компаний, входящих в группу;
- имущество может перемещаться между компаниями, входящими в одну группу, без взимания налогов на какую-либо полученную выгоду;
- не облагаются налогами дивиденды, выплаченные одной компанией, входящей в группу, другой компании из этой же группы;
- налоговые преференции, полученные одной компанией группы, могут быть использованы другими компаниями данной группы².

Таким образом, консолидация налогоплательщиков позволяет решить многие проблемы, возникающие в последнее время в области налогообложения в связи с введением института консолидации налогоплательщиков.

Специфика деятельности требует определения статуса таких организаций как субъекта налоговых правоотношений. Прежде всего, возникает необходимость уточнения основных характеристик юридического лица как основного участника гражданско-правового оборота и, как следствие, являющегося важнейшим субъектом налогового права.

Институт юридического лица является сложным правовым механизмом, позволяющим реализовать общественные отношения, возникающие вследствие социально-экономической деятельности участников гражданского оборота, в правовые модели. Данный институт представляет собой постоянно развивающуюся систему, которая подвержена влиянию различных факторов.

Современный период развития гражданского права определяется предстоящими изменениями Гражданского кодекса Российской Федерации (ГК РФ). Значительные обновления и уточнения общих положений граждан-

ского законодательства связаны с юридическими лицами как основными участниками гражданского и предпринимательского оборота. В Концепции развития гражданского законодательства (Концепция) и в проекте закона о внесении изменений в часть первую ГК РФ существенное внимание уделено проблемам функционирования юридических лиц.

Концепцией предусмотрено сохранение разделения юридических лиц на коммерческие и некоммерческие организации³. В то же время предлагается разделять юридические лица на корпоративные (основанные на членстве) и некорпоративные. Указанные изменения, направленные на совершенствование корпоративного российского законодательства, безусловно, повлияют и на налоговые правоотношения.

Необходимо формирование новых организационно-правовых форм, способных удовлетворить возникающие общественные потребности и обеспечить последующую трансформацию возникших конструкций в определенную модель юридического лица.

Действующее налоговое законодательство не рассматривает в качестве самостоятельного субъекта консолидированные группы, обладающие организационным единством и выступающие в экономических отношениях как единый субъект. Каждая из организаций, входящих в консолидированную группу, с формально-юридической точки зрения, является самостоятельным субъектом налогового права.

Практика хозяйствования последних лет характеризуется противоречием, которое заключается, с одной стороны, в потребности государства и налоговых органов повысить собираемость налогов, а с другой – в стремлении коммерческих организаций снизить налоговые издержки. Тем не менее, общей задачей и государства, и субъектов коммерческой деятельности является оптимизация налогового администрирования.

В последние годы возросло количество интегрированных бизнес-групп, которые используют несовершенство законодательства с целью снижения налоговых затрат. Используются схемы, которые заключаются в переносе центра формирования прибыли для целей налогообложения в юрисдикции с пониженным налогообложением.

В то же время действующее законодательство не соответствует объективно сложившейся практике функционирования консолидированных организаций.

В процессе формирования действующего налогового законодательства, а именно – пер-

вой части Налогового кодекса (НК РФ) в 1998 г. в него была внесена глава «Консолидированная группа налогоплательщиков». Указанная глава в дальнейшем была исключена, по всей видимости, в связи с неготовностью законодателя обеспечить механизм реализации государственного контроля в данной сфере.

Для определения зависимости организаций друг от друга представляет интерес история правового регулирования деятельности взаимозависимых (аффилированных лиц).

Первоначально категория «аффилированные лица» возникает в англосаксонском праве. Под аффилированными понимаются лица, по своему положению имеющие возможности воздействовать на принятие управленческих решений компании⁴. В буквальном переводе с английского языка «affiliate» означает дочернее общество, филиал. Термин «affiliated» – связанный, являющийся филиалом.

В России институт аффилированных лиц возникает в антимонопольном законодательстве. В соответствии со ст. 4 Закона о конкуренции лица, входящие в одну группу лиц, признавались аффилированными⁵.

Одной из главных задач введения в НК РФ понятия взаимозависимых лиц являлось право налоговых органов на проверку правильности применения цен по сделкам между такими лицами.

Правовой статус взаимозависимых лиц характеризовался следующими особенностями:

- взаимозависимые лица выступают субъектами особой разновидности мероприятий налогового контроля – проверка правильности цен по сделкам между ними;
- возможность взыскания задолженности дочернего (зависимого) общества с основного общества и наоборот;
- отношения взаимозависимости влияют на оценку налоговых органов при отнесении налогоплательщика к категории крупнейших;
- доходы, полученные в виде имущества российской организацией безвозмездно от дочерней организации, не учитываются в качестве доходов при определении налоговой базы;
- отношения взаимозависимости учитываются среди особенностей отнесения процентов по долговым обязательствам к расходам.

И.В. Редькин полагает, что основная цель введения института аффилированных лиц была направлена на обеспечение интересов инвесторов от недобросовестной деятельности и злоупотреблений лиц, имеющих влияние на деятельность компании⁶.

В налоговом праве применяется термин «взаимозависимые лица». Под взаимозависимыми лицами законом понимались физические лица и (или) организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или результаты их деятельности. Как отмечает А.Н. Ахмедшина, более уместным было бы применение понятие «аффилированные лица»⁷.

Схожей точки зрения придерживается и А.Н. Варламова, которая полагает, что законодательно необходимо избегать неопределенности в формулировках⁸.

А.В. Калинина выделяет общую группу «аффилированные лица», куда, по ее мнению входят следующие подвиды: взаимозависимые лица; зависимые лица; группа лиц⁹.

О неопределенности различий между понятиями «группа лиц» и «аффилированные лица» говорят также В.И. Добровольский,¹⁰ В.Н. Лисица¹¹.

Таким образом, между понятиями «аффилированные лица» и «взаимозависимые лица» нет принципиальных различий.

К.Ю. Тотьев к общим признакам аффилированных лиц относит состав аффилированных лиц, основания аффилированности, степень зависимости одних лиц от других и правовую форму этой зависимости¹².

А.В. Габов выделяет такое явление, как «взаимосвязанные сделки», понимая под ними такие сделки, из которых одна влияет на совершение другой¹³.

А.А. Маковская указывает на неопределенность признаков, в соответствии с которыми сделки могут быть признанными взаимосвязанными, говорит о необходимости искать внутренний характер взаимосвязанности¹⁴.

О неопределенности определений, данных законодателем, говорит также И.С. Шиткина¹⁵.

Таким образом, под аффилированными (взаимозависимыми) лицами понимают физические лица и организации, связанные между собой определенным образом, что позволяет оказывать воздействие на условия либо экономические результаты своей деятельности.

Немаловажными как для российских, так и для американских консолидированных групп являются вопросы отчетности.

До недавнего времени большинство американских корпораций применяли Общие принятые принципы бухгалтерского учета (Generally Accepted Accounting Principles, GAAP). Указанная система несет на себе отпечаток прецедентного права и характеризуется детальным порядком проработки тех или иных практических ситуаций.

В 2008 году Комиссией по ценным бумагам и биржам был разработан предварительный план перехода на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) и отказа от GAAP. В том же 2008 году выпущены новые редакции стандартов МСФО 3 «Объединения предприятий» и МСФО 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность». Новые редакции МСФО (IFRS) 3 и МСФО (IAS) 27 представляют собой завершение второго этапа проекта по конвергенции с ГААП США (US GAAP) «Объединения предприятий».

В настоящее время транснациональные корпорации (ТНК) предоставляют отчетность в соответствии с требованиями МСФО. Предполагается, что с 2014 года применение принципов МСФО станет обязательным для всех американских корпораций.

Что касается российской системы отчетности, то основной тенденцией ее развития также является приближение к принципам МСФО. Таким образом, и американские, и российские консолидированные группы формируют отчетность на общих основаниях. Данная тенденция является общемировой и обусловлена глобализацией экономических процессов.

В соответствии с п. 4 МСФО (IAS) 27, п. 2 МСФО (IAS) 28 консолидированная финансовая отчетность - это финансовая отчетность группы, представленная так, как если бы она была подготовлена единой экономической организацией. Приводится и определение группы: «Группа - материнская организация со всеми ее дочерними организациями». Отечественные исследователи для определения границ консолидированной группы применяют термин «периметр консолидации».

Таким образом, в соответствии с разъяснениями Комитета МСФО, отчетность должна составляться таким образом, как если бы материнская и все ее дочерние компании являлись единой организацией. Операции и сделки между предприятиями, входящими в группу, при консолидации не допускаются. В соответствии с этим, консолидированной группой можно признать не являющееся юридическим лицом объединение юридических лиц, в котором одна организация оказывает прямо или косвенно (опосредованно) влияние на решения, принимаемые органами управления других юридических лиц. Следовательно, определяющим признаком консолидации является наличие контроля головной организации над предприятиями. При этом, выделяются определенные критерии, позволяющие выявить контроль, а стало быть, установить

границы, периметр консолидации. Головная организация имеет возможность определять стратегическое направление развития и деятельности дочерней организации, а также существенно влиять на ее стратегическую, операционную и финансовую политику (власть); получать выгоды от деятельности дочерней компании (выгода); применить власть, в целях увеличения, поддержания или защиты количества выгод.

Международный совет по стандартам учета (IFRS) утвердил 12-13 мая 2011 года четыре новых стандарта в рамках МСФО. Начиная с 2013 года значительно изменяются правила составления консолидированных отчетов по группе (IFRS10), отражения в МСФО совместных операций (IFRS11), раскрытия информации о «прочих активах» (IFRS12) и принципов оценки справедливой цены активов (IFRS13). Часть новых стандартов будет иметь прямое отношение к крупным российским холдингам: периметр консолидации групп компаний с 2013 года расширится, а управляющим компаниям и фондам прямых инвестиций придется отражать большее число операций с активами в управлении¹⁶.

Можно выделить следующие особенности системы консолидированного налогообложения:

1. Консолидированным налогоплательщиком признаются корпорации, объединенные под общим контролем головной организации.
2. Налоговые платежи осуществляет головная организация.
3. Консолидированная группа ведет консолидированную налоговую отчетность и представляет единую налоговую декларацию.
4. Доходы и расходы участников консолидированной группы объединяются с возможностью их взаимозачета.
5. Внутригрупповые операции освобождены от налогообложения (за некоторыми исключениями)
6. Участники консолидированной группы несут солидарную ответственность за исполнение налоговых обязательств группы.

Исходя из сказанного, представляется возможным определить консолидированного налогоплательщика как не являющееся юридическим лицом объединение юридических лиц, с головной организацией, контролирующей деятельность дочерних организаций, на котором лежит юридическая обязанность уплатить единообразно налог за счет собственных средств.

Среди преимуществ налоговой консолидации для налогоплательщика можно выде-

лить: зачет доходов и расходов, упрощение отчетности, снижение административных расходов. Преимуществами для государства является оптимизация налогового администрирования, и как следствие - повышение собираемости налогов.

Этапным событием стало принятие Федерального закона от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности».¹⁷ Указанным законом предусмотрено, что кредитные и страховые организации, а также компании, чьи ценные бумаги обращаются на фондовых биржах, обязаны применять МСФО, бухгалтерская отчетность составляется на основе национального законодательства. Согласно закону, годовая отчетность подлежит обязательному аудиту и направляется акционерам, а также уполномоченным федеральным органам исполнительной власти. Вводится обязательная публикация годовой консолидированной отчетности.

Установленные законом правила начинают действовать с отчета за год, следующий за годом признания МСФО для применения в России. В отношении компаний, ценные бумаги которых обращаются на фондовых биржах, это будет необходимо, начиная с отчета за 2015 г. или позже.

Действующая до недавнего времени в РФ система налогообложения консолидированных организаций не соответствовала общемировому уровню развития систем консолидированного налогообложения. В таких условиях снижались конкурентные возможности российской налоговой системы, которая отличалась дисбалансом между интересами налогоплательщика и государства, содержала пробелы и противоречия. Одной из серьезных проблем налоговой системы являлась неурегулированность практики использования трансфертных цен, которая позволяла неоправданно минимизировать налоговые отчисления. В соответствии с действующим до недавнего времени российским законодательством, налоговый орган должен был сравнить цену, примененную в сделке между зависимыми налогоплательщиками, с рыночной ценой. Методы определения рыночной цены, предусмотренные законодательством, не позволяли получить объективную информацию, что служило источником злоупотреблений. В США при проверке цен по сделкам между связанными лицами используется сравнение их цен с ценами, применяемыми независимыми аналогичными налогоплательщиками. Совершенствование налогового законодательства по данной проблеме должно осуществляться с учетом положительного опыта правового ре-

гулирования отношений, связанных с трансфертным ценообразованием в США.

Применение в национальных налоговых системах режимов консолидированного налогообложения является общемировой тенденцией, обусловленной объективными условиями развития экономики. С учетом роста значения участия российской экономики в глобальных экономических процессах, законодательное закрепление режима консолидированного налогообложения представляется целесообразным. Во избежание возможных злоупотреблений в сфере применения режима консолидированного налогообложения необходимо формирование системы налогового законодательства, отвечающего современным экономическим тенденциям и мировым стандартам.

В настоящее время происходит развитие международного сотрудничества в сфере экономики, перемещение капиталов и производств с целью снижения издержек, в том числе, в сфере налогообложения. Сложившаяся ситуация усилит конкуренцию на уровне государств за право сбора налоговых платежей с хозяйствующих субъектов. Поэтому оптимизация налогового администрирования позволит привлечь дополнительные источники налогообложения.

Унификация международного регулирования организационно-правовых вопросов деятельности консолидированных групп будет способствовать повышению прозрачности их деятельности, позволит преодолевать различные коллизии национальных норм.

Сказанное позволяет отметить, что происходит совершенствование действующего законодательства с целью более рационального использования деятельности консолидированных групп в интересах налогообложения. Представляется необходимым законодатель-

но закрепить гражданско-правовой статус консолидированной группы.

Введение института консолидированных налогоплательщиков обещает ряд преимуществ не только государству, но и организациям, входящим в консолидированную группу налогоплательщиков. Объединение налоговой базы позволяет получить ряд преимуществ, в частности, возможность суммировать свои прибыли и убытки при исчислении налога на прибыль организаций.

Опыт США демонстрирует, что применение режима консолидированного налогоплательщика позволяет государству сократить издержки, связанные с налоговым администрированием компаний как отдельных налогоплательщиков.

Консолидация налоговых обязательств способствует упрощению и большей эффективности налоговой системы, оптимизации налогового контроля за взаимосвязанными группами предприятий. Консолидация налоговой базы создает такие условия ведения экономической деятельности, при которых слишком сложные консолидированные структуры перестают быть необходимыми. Помимо этого, исчезает потребность в осуществлении сложного, дорогостоящего и зачастую малоэффективного контроля за применением трансфертных цен между взаимозависимыми организациями.

Консолидированное налогообложение также может стать инструментом для решения проблем распределения налоговых поступлений между региональными бюджетами.

В целом можно заключить, что данный режим стимулирует развитие интегрированных структур, способствует повышению конкурентоспособности взаимосвязанных производителей, а также росту налоговых поступлений. Таким образом, соблюдается баланс интересов налогоплательщика и государства.

LEGAL REGULATION OF TAXATION OF CONSOLIDATED GROUPS

The paper deals with taxation of economic operations of consolidated groups and its legal regulation.

Zaur Buranov,
Research Student, Department of Legal Support
for Administrative Work, MGIMO (University)
under the Ministry for Foreign Affairs of Russia

Ключевые слова:

консолидация, консолидированный
налогоплательщик, налогообложение

Keywords:

consolidation, consolidated taxpayer, taxation

Литература:

- ¹ Баннова К.А. Проблемы налогообложения консолидированных групп за рубежом и в России // Проблемы учета и финансов. 2011. № 3. С. 39-41.
- ² Смирнов Д. М. Актуальные проблемы налогообложения консолидированных групп за рубежом и в России // Международный бухгалтерский учет. 2010. № 5(137). С. 33-39.
- ³ Концепция развития гражданского законодательства Российской Федерации (одобрена решением Совета при Президенте РФ по кодификации и совершенствованию гражданского законодательства от 07.10.2009) // Вестник ВАС РФ. 2009. № 11.
- ⁴ Городулин К.В. Правовой статус аффилированных лиц по российскому законодательству. Автореф. дисс. ...к.ю.н. М., 2007.
- ⁵ Закон РСФСР от 22.03.1991 № 948-1 (ред. 26.07.2006) «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках» // Ведомости СНД и ВС РСФСР. – 1991. № 16. Ст. 499.
- ⁶ Редькин И.В. Аффилированные лица по законодательству РФ: правовое регулирование, теория и практика // Юридический мир. 1998. № 11-12. С. 33.
- ⁷ Ахмедшина А.Н. Аффилированные лица: правовые нормы и проблемы их применения // Журнал российского права. 2002. № 4.
- ⁸ Варламова А.Н. Группа лиц и аффилированные лица: общее и особенное // Законодательство. 2007. № 12.
- ⁹ Калинина А.В. Аффилированные лица как особый субъект правоотношений. Автореф. дисс. ... к.ю.н. Саратов, 2010.
- ¹⁰ Добровольский В.И. Проблемы корпоративного права в арбитражной практике. – М.: Волтерс Клувер, 2008. – 264 с.
- ¹¹ Лисица В.Н. Аффилированные или взаимозависимые лица в российском законодательстве // Бухгалтер и закон. 2009. № 5.
- ¹² Тотьев К.Ю. Конкурентное право (правовое регулирование конкуренции). М., 2000. – 352 с.
- ¹³ Габов А.В. Сделки с заинтересованностью в практике акционерных обществ: проблемы правового регулирования. М., 2005. С. 202.
- ¹⁴ Маковская А.А. Взаимосвязанные сделки // ЭЖ-Юрист. 2004. № 36. С. 2.
- ¹⁵ Шиткина И.С. Корпоративное право. М., 2007. – 403 с.
- ¹⁶ Бутрин Д. Компаниям расширяют периметры консолидации // Коммерсантъ. 2011. 3 июня.
- ¹⁷ Федеральный закон от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» // Российская газета. 30.07.2010. № 168.