

Аспирант

Федерального государственного образовательного
бюджетного учреждения высшего профессионального образования
"Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации"

ГРУППА КОМПАНИЙ КАК СУБЪЕКТ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ: МИРОВОЙ ОПЫТ

Аннотация. Рассмотрен актуальный для современной российской налоговой теории и практики вопрос, а именно группа компаний как самостоятельный (обособленный) субъект налоговых отношений. Исследованы доктрина формальной независимости компаний и принцип налоговой нейтральности с точки зрения их влияния на особенности налогообложения группы компаний.

Анотація. Розглянуто актуальне для сучасної російської податкової теорії і практики питання, а саме групу компаній як самостійний суб'єкт податкових правовідносин. Досліджено доктрину формальної незалежності компаній і принцип податкової нейтральності з точки зору їх впливу на особливості оподаткування групи компаній.

Annotation. This article discusses the important for Russian tax practice issue, namely whether the group of companies are recognized for tax purposes as an independent entity. The separate entity doctrine and the principle of tax neutrality are considered in the context of its influence on the implementation of special group taxation rules.

Ключевые слова: группа компаний, корпоративная группа, групповое налогообложение, налоговая консолидация, принцип налоговой нейтральности, мировая практика налогообложения.

Понятие группы компаний (conrogate group, group of companies) в зарубежной практике используется во многих сферах правового регулирования. При этом в каждой из отраслей, как правило, используется собственное определение группы компаний, основанное на специфике данной отрасли, ее предмете, целях и задачах регулирования.

Необходимость признания группы компаний в качестве самостоятельного субъекта в сфере налогообложения и целесообразность создания введения особых налоговых правил для участников такой группы является дискуссионным вопросом. В международной практике в настоящее время нет единого подхода, определяющего, необходимо ли рассматривать группу компаний как единый субъект налогообложения или же каждая компания, являющаяся частью группы, должна выступать как независимый налогоплательщик.

Проблема признания групп компаний для целей налогообложения в первую очередь связана с тем, что в законодательстве многих стран в качестве одного из фундаментальных принципов регулирования деятельности компаний закреплен принцип формальной независимости юридических лиц (separate entity principle), или доктрина "корпоративного занавеса" (corporate veil doctrine) [1, с. 331]. Смысл данного принципа заключается в том, что каждая компания выступает в правоотношениях и отвечает по своим обязательствам как лицо, являющееся независимым по отношению к своим учредителям.

Применительно к налоговому законодательству принцип формальной независимости компании выражается в том, что каждая компания – это самостоятельный субъект налогообложения, который несет обязательства по уплате налогов независимо от своих учредителей. Следовательно, каждая компания независимо от того, является ли она частью корпоративной группы или нет, является самостоятельным субъектом налогообложения, и особые отношения между компаниями-участниками одной корпоративной группы не должны учитываться для целей налогообложения.

Однако в налоговой практике существует ряд случаев, при которых строгое следование принципу формальной независимости компаний может оказаться неэффективным или сопряжено с возникновением дополнительных сложностей. Следствием этого является закрепление в законодательстве исключений, предусматривающих признание для целей налогообложения факта наличия связи между компаниями, являющихся частью одной корпоративной группы. Ярким примером такого исключения, в частности, является применение многими странами режима контролируемых иностранных компаний (CFC rules), а также широкое распространение в мировой практике принципа "вытянутой руки" (arm's length principle), применение которого основывается на признании факта наличия между ассоциированными компаниями особых связей, влияющих на порядок из налогообложения.

Помимо принципа формальной независимости при решении вопроса о необходимости признания особых связей между компаниями внутри корпоративной группы для целей налогообложения следует отметить другой принцип, учитываемый многими странами при построении налоговой системы, – принцип налоговой нейтральности (tax neutrality) [2, с. 27]. Данный принцип подразумевает, что в эффективной налоговой системе налогообложение не должно влиять на выбор в пользу той или иной формы осуществления экономической деятельности. В контексте налогообложения групп компаний это означает,

что при соблюдении принципа нейтральности выбор налогоплательщика в пользу осуществления деятельности в форме корпоративной группы не оказывает влияние на его налогообложение, так как экономическая деятельность подлежит налогообложению независимо от организационно-правовой формы. Вследствие этого, компания, осуществляющая деятельность через свои подразделения (каждо

юридическое лицо), должна иметь такую же налоговую нагрузку, как компания, осуществляющая аналогичную деятельность через свои дочерние компании (как корпоративная группа).

Однако стоит отметить, что принцип налоговой нейтральности может быть принят во внимание в случае, если налоговая система страны исходит из того, что осуществление деятельности через одну единую компанию и через группу компаний имеет одинаковые экономические последствия. На практике ведение бизнеса в форме корпоративной группы может давать дополнительные преимущества, как, например, ограничение ответственности и децентрализация принятия управленческих решений на уровне дочерних компаний. Данные обстоятельства могут поставить под сомнение необходимость обеспечения равных налоговых условий для корпоративных групп и для одной цельной компании и стать основанием для того, чтобы не устанавливать особые правила налогообложения для групп компаний.

Принцип нейтральности может быть не единственным фактором, обуславливающим наличие в налоговой системе той или иной страны особых правил налогообложения групп компаний. По результатам проведенного исследования режимов налогообложения групп компаний, применяемых в более чем 30 странах, Йошихиро Мацуи отмечает, что налоговый режим групп компаний является результатом общеэкономической политики государства, и его особенности отражают государственную позицию в отношении стимулирования экономической концентрации и укрупнения бизнеса [3, с. 36].

Различные подходы в применении принципа налоговой нейтральности, особенности национальной политики в области налогообложения и ряд других факторов, которые могут повлиять на специфику налогообложения групп компаний, обуславливают наличие в каждой стране уникальных налоговых режимов для групп компаний, в той или иной степени отличающихся друг от друга.

В зарубежной научной литературе существует множество различных типологий и классификаций подходов к налогообложению групп компаний. Если в основу классификации принять степень отклонения того или иного режима группового налогообложения от принципа формальной независимости, то можно выделить три основные концепции налогообложения групп компаний.

Классическая концепция не предусматривает специального режима или особых условий налогообложения для групп компаний, что обусловлено тем, что группа компаний как субъект не признается для целей налогообложения. Данная концепция в полной мере следует принципу формальной независимости компаний, согласно которому каждая компания независимо от того, является ли она участником корпоративной группы или нет, в рамках налоговых отношений признается самостоятельным субъектом. В настоящее время классическая концепция используется налоговыми системами таких стран, как: Болгария, Чехия, Китай, Индия, Бразилия, Аргентина, Уругвай, Южная Африка [4, с. 49, 261, 274, 383, 496, 815, 1756, 2068].

Концепция передачи финансового результата предусматривает наличие особого режима налогообложения для групп компаний, в рамках которого участники одной группы компании при расчете своей налоговой базы могут учитывать полностью или частично финансовый результат (прибыль или убыток) другого участника из этой группы. Для данной концепции характерно небольшое отклонение от принципа формальной независимости компаний, которое выражается в том, что каждый участник группы признается самостоятельным субъектом для целей налогообложения, однако в рамках налогообложения учитывается наличие особых отношений между компаниями из одной группы, что позволяет участникам передавать друг другу свой финансовый результат, что оказывает существенное влияние на итоговые налоговые обязательства.

В рамках данной концепции существует два режима. В режиме групповых вкладов (group contribution), применяемом в Швеции, Норвегии, Финляндии, прибыльный участник может передавать убыточному участнику часть своей прибыли. В режиме групповой скидки (group relief), применяемой в Великобритании, Новой Зеландии, участники группы могут передавать другим участникам сумму своего убытка [4, с. 604, 1375, 1417, 1829, 2027].

Концепция налоговой консолидации предусматривает наличие особого режима налогообложения для групп компаний, в рамках которого путем объединения отдельных налоговых баз всех участников группы определяется общая налоговая база группы. Данная концепция предполагает максимальное отклонение либо полное отступление от принципа формальной независимости компаний, что выражается в том, что участники корпоративной группы, несмотря на наличие формального статуса самостоятельного юридического лица, для целей налогообложения могут рассматриваться как подразделения материнской компании, при этом вся группа признается в качестве единого субъекта налогообложения. Концепция налоговой консолидации применяется во многих промышленно развитых странах, таких, как: США, Япония, Франция, Испания, Италия, Нидерланды, Германия [4, с. 624, 665, 925, 968, 1356, 1780, 2050].

По итогам проведенного анализа следует отметить, что решение вопроса о признании групп компаний для целей налогообложения зависит от общей заинтересованности страны в стимулировании их развития и создании дополнительных преимуществ ведения деятельности в форме группы компаний. При этом применяемая концепция группового налогообложения и ее характерные особенности можно рассматривать в качестве одного из инструментов регулирования деятельности корпоративных групп. Применение страной классической концепции может свидетельствовать о том, что данной страной не признается нейтральность между осуществлением деятельности в форме единой компании и группы компаний, в связи с чем отсутствует заинтересованность в создании для групп дополнительных налоговых преимуществ. Концепция передачи финансового результата и налоговая консолидация в сущности являются инвестиционной льготой, при предоставлении которой государство, обеспечивая группы компаний дополнительными налоговыми преимуществами, стимулирует развитие их деятельности и стремится за счет данного развития увеличить налоговые поступления в будущем.

Наибольшее распространение среди развитых стран имеет концепция налоговой консолидации. В последние годы данная концепция была введена в Японии, Австралии (2002 год), Италии (2004 год), Южной Корее (2010 год) [4, с. 34]. В 2012 году с введением института консолидированной группы налогоплательщиков концепция налоговой консолидации была внедрена и в России, что является одной из важных мер в решении задачи повышения инвестиционной привлекательности страны и приближения российской налоговой системы к международным стандартам.

Литература: 1. Thomas K. Cheng. The Corporate Veil Doctrine Revisited: A Comparative Study of the English and the U.S. Corporate Veil Doctrines / Thomas K. Cheng. – Boston College International and Comparative Law Review. – Vol. 34, Issue 2, 2011. – Pp. 329–412. 2. Guglielmo Maisto. International and EC Tax Aspects of Groups of Companies / Guglielmo Maisto. – Amsterdam : IBFD, 2008. – 564 p. 3. Yoshihiro Masui. General Report on Group Taxation / Yoshihiro Masui. – International Fiscal Association (IFA). – Cahier de droit fiscal international. – 2004. – Vol. 89b. – Pp. 21–67. 4. Worldwide tax summaries: Corporate taxes 2012/13. – PricewaterhouseCoopers, 2012. – 2178 p.