

Трапезникова Д.Ю.

аспирантка кафедры фондового рынка и рынка инвестиций,
Государственный университет – Высшая школа экономики, г. Москва
trapeznikova_d@mail.ru

Налогообложение консолидированных налогоплательщиков

Экономическая модель оценки перспектив
введения налоговой консолидации в России

Аннотация

В статье анализируются выгоды перехода холдинговыми компаниями на систему консолидированного налогообложения (СКН). В работе приводится метод осуществления налоговой консолидации, существенно снижающий трудозатраты и документооборот, по сравнению с механизмом, предлагаемым в проекте Федерального закона «О консолидированном налогообложении».

Ключевые слова: налогообложение прибыли, консолидация, холдинги, система консолидированного налогообложения

В настоящее время по мере снижения кризисных явлений активизируются процессы интеграции российской экономики в общемировую, поэтому правила российского бухгалтерского учета приводятся в соответствие с нормами МСФО. Российское налоговое законодательство в части налога на прибыль организаций является первым этапом на пути конвергенции правил бухгалтерского и налогового учета в России.

Приведем условный пример налогообложения до и после перехода группы налогоплательщиков, деятельность которых характеризуются наличием внутригрупповых транзакций между участниками, на режим консолидиро-

ванного налогообложения. Сравним налог на прибыль компаний, входящих в группу компаний горнодобывающей отрасли с учетом и без учета системы консолидированного налогообложения при наличии в группе компаний убыточных предприятий.

Пример: налог на прибыль без консолидации и с консолидацией компаний

Допустим, горнодобывающее предприятие-член консолидированной группы налогоплательщиков (далее – КГН) добыла руды на 300 млн у.е., а затем передала руду обогательному комбинату (участнику КГН) за 400 млн у.е., обогащенный комбинат продал

концентрат металлургическому заводу (члену КГН) за 450 млн у.е., который в свою очередь переработал данный концентрат в металл и продал сторонней организации за 600 млн у.е. С точки зрения действующих налоговых норм данные операции будут иметь налоговые последствия, отраженные в табл. 1 (см. ниже).

Если же группа компаний, рассмотренных выше, будет применять СКН, то в соответствии со ст. 278 НК РФ «Проекта ФЗ», «каждый участник группы должен провести корректировку своей налоговой базы по налогу на прибыль с целью исключения из расчета прибыли или убытка, полученных по сделкам внутри группы» (2). При этом финансовый результат будет отражаться только компанией группы, реализующей товар третьим лицам.

Таким образом, при применении метода консолидации на основе исключения прибыли и убытков по внутригрупповым сделкам в ходе корректировки горнодобывающее предприятие должно будет вычесть из налоговой базы прибыль в размере 100 млн у.е., а обогатительный комбинат, в свою очередь, – вычесть из расходов 100 млн у.е. Данная операция аналогична передаче товаров от одного филиала другому. Далее металлургический комбинат (участник группы) реализует металл сторонней организации, не входящей в КГН за 600 млн у.е. и, тогда металлургический комбинат показывает 300 млн у.е. прибыли.

Как видно из табл. 2 (см. ниже), при данном методе корректировки финансовый результат будет отражаться только у последней компании КГН, реа-

Таблица 1

Налогообложение прибыли компаний

Показатель, млн. у.е.	Горнодобывающее предприятие	Обогатительный комбинат	Металлургический завод
Доход от реализации	400	450	600
Себестоимость	300	400	450
Прибыль	100	50	150
Налог на прибыль	20	10	30
Итого в бюджет по налогу на прибыль	60		

Таблица 2

Налогообложение прибыли компаний при переходе на СКН

Показатель, млн. у.е.	Горнодобывающее предприятие	Обогатительный комбинат	Металлургический завод
Доход от реализации	400	450	600
Себестоимость	300	400	450
Корректировка по себестоимости	0	100	150
Корректировка по прибыли	(100)	(150)	–
Скорректированная прибыль			300
Налог на прибыль			60
Итого в бюджет по налогу на прибыль			60

лизующей товар третьим лицам. В ряде стран (например, США), чтобы избежать такого искусственного смещения прибыли (убытка) в налоговом учете, соответствующая часть прибыли (убытка)

отражается у каждого участника КГН, но только в момент реализации товара третьим лицам (4). Такой метод представляется более логичным как для учета, так и для целей контроля.

Таблица 3

**Налогообложение прибыли компаний при переходе на СКН
(при наличии убыточных компаний)**

ГОРНОДОБЫВАЮЩЕЕ ПРЕДПРИЯТИЕ			
Показатель, млн. у.е.		Корректировка по внутригрупповым операциям	Скорректированная налоговая база
Доходы от реализации	1000		1000
Прямые расходы	700		700
Косвенные Расходы	420		420
Прибыль (убыток)	(120)	(100)	(220)
Налог к уплате		-	
ОБОГАТИТЕЛЬНЫЙ КОМБИНАТ			
Показатель, млн. у.е.		Корректировка по внутригрупповым операциям	Скорректированная налоговая база
Доходы от реализации	900		900
Прямые расходы	600	(100)	500
Косвенные Расходы	90		90
Прибыль (убыток)	210	(150)	160
Налог к уплате		42	
МЕТАЛЛУРГИЧЕСКИЙ ЗАВОД			
Показатель, млн. у.е.		Корректировка по внутригрупповым операциям	Скорректированная налоговая база
Доходы от реализации	1500		1500
Прямые расходы	800	(150)	650
Косвенные Расходы	105		105
Прибыль (убыток)	595		745
Налог к уплате		119	
КОНСОЛИДИРОВАННАЯ НАЛОГОВАЯ ДЕКЛАРАЦИЯ ГРУППЫ			
Показатель, млн. у.е.		Корректировка по внутригрупповым операциям	Скорректированная налоговая база
Доходы от реализации	3400		3400
Прямые расходы	2100	(250)	1850
Косвенные Расходы	615		615
Прибыль (убыток)	685	(250)	685
Налог к уплате		137	
Без зачета убытка		161	
Экономия от СКН		24	

Пример: налог на прибыль в случае, когда не все компании консолидированной группы прибыльны

Рассмотрим расчет налогообложения данной консолидированной группы, но уже с соответствующим отражением прибыли и убытка каждого участника группы (метод исключения прибыли и убытков по внутригрупповым сделкам) при условии, что не все компании группы прибыльны, так как данная ситуация больше соответствует действительности.

Если хотя бы одна из компаний группы убыточна, то возникает положительный эффект от применения СКН. Как видно из табл. 3 (см. на с. 84), совокупная величина налога к уплате составила 137 млн у.е. Важно отметить, что при отсутствии возможности суммирования прибыли и убытков участников КГН (то есть в рамках текущего налогового законодательства) совокупный налог на прибыль составил бы 161 млн у.е. Таким образом, можно говорить о существовании экономии от зачета убытков для компаний, образующих КГН, при наличии убыточной компании.

Метод исключения внутригрупповых оборотов

Следует отменить, что проведение внутригрупповых корректировок прибыли методом исключения из расчета прибыли (убытков) группы по внутригрупповым сделками (следующего из нынешнего текста проекта ст. 278 НК РФ) представляется весьма затруднительным для участников группы КГН. Так, как видно из приведенного выше примера (см. табл. 3 на с. 84), горнодобывающее предприятие при составлении корректировок должно иметь информацию о прибыли, полученной обогатительным комбинатом,

реализовавшим ему руду; металлургический завод – информацию о корректировке прибыли, произведенной обогатительным комбинатом с целью составления консолидированной отчетности, то есть при большом количестве участников КГН и значительном объеме внутригрупповых операций между ними обмен достоверной информацией будет довольно трудозатратным (3).

В качестве альтернативного варианта корректировки автор предлагает использовать механизм составления консолидированной отчетности методом исключения внутригрупповых оборотов между участниками КГН, аналогичный методу консолидации внутренних результатов группы, предусмотренных МСФО. При данном способе корректировки горнодобывающее предприятие исключит все доходы от реализации руды обогатительному комбинату. Далее комбинат исключит все расходы по приобретению концентрата у горнодобывающего предприятия, в свою очередь, доходы от реализации этого товара металлургическому заводу, который исключит из себестоимости расходы по приобретению этого товара у обогатительного комбината. Таким образом, для проведения корректирующих поправок компаниям КГН не нужно запрашивать дополнительную информацию у других участников группы. Как видно из приведенной ниже таблицы 4 (см. на с. 86), в результате проведения консолидации (общая величина налогооблагаемой прибыли КГН) не изменится.

Вывод

В результате проведенной оценки, были выявлены следующие результаты.

1. Холдинговым компаниям целесо-

**Налогообложение прибыли компаний при переходе на СКН
(метод исключения внутригрупповых оборотов)**

ГОРНОДОБЫВАЮЩЕЕ ПРЕДПРИЯТИЕ			
Показатель, млн у.е.		Корректировка по внутригрупповым операциям	Скорректированная налоговая база
Доходы от реализации	1000	(400)	600
Прямые расходы	700		700
Косвенные Расходы	420		420
Прибыль (убыток)	(120)	(400)	(520)
Налог к уплате		(24)	
ОБОГАТИТЕЛЬНЫЙ КОМБИНАТ			
Показатель, млн у.е.		Корректировка по внутригрупповым операциям	Скорректированная налоговая база
Доходы от реализации	900	(450)	450
Прямые расходы	600	(400)	200
Косвенные Расходы	90		90
Прибыль (убыток)	210	(50)	160
Налог к уплате		42	
МЕТАЛЛУРГИЧЕСКИЙ ЗАВОД			
Показатель, млн у.е.		Корректировка по внутригрупповым операциям	Скорректированная налоговая база
Доходы от реализации	1500		1500
Прямые расходы	800	(450)	350
Косвенные Расходы	105		105
Прибыль (убыток)	595	450	1045
Налог к уплате		119	
НАЛОГОВАЯ ДЕКЛАРАЦИЯ ГРУППЫ			
Показатель, млн у.е.		Корректировка по внутригрупповым операциям	Скорректированная налоговая база
Доходы от реализации	3400	(850)	2550
Прямые расходы	2100	(850)	1250
Косвенные Расходы	615		615
Прибыль (убыток)	685		685
Налог к уплате		137	

образно применять СКН при наличии в группе компаний убыточных предприятий.

2. При применении метод исключения финансового результата от проведения хозяйственных операций между организациями – участниками консолидированной группы предполагается наличие регулярного документооборота между компаниями группы,

содержащего данные по прибыли и соответствующих корректировках прибыли между участниками КГН. Поэтому основным недостатком данного метода является существенное увеличение документооборота и трудозатрат проведения соответствующих налоговых корректировок.

3. Применение метода исключения внутригрупповых оборотов между учас-

тниками КГН возможно без необходимости запроса участниками группы дополнительных сведений от контрагентов-участников КГН. Для проведения данной корректировки необходимым и достаточным является наличие у компаний списка участников КГН, указанного в договоре о создании консолидированной группы налогоплательщиков. Поэтому данный метод видится наиболее перспективным с точки зрения издержек составления консолидированной налоговой отчетности для холдинговых компаний.

Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: части первая и вторая. – М.: АБАК, 2010. – 704 с.
2. Проект Федерального Закона «О внесении изменений в часть первую и часть вторую налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков» (Электронный ресурс) // Ассоциация российских

банков. – Режим доступа: http://www.arb.ru/site/docs/other/Draft/IzmNKRF_project.doc.

3. Тютюнникова Е.С. Проблемы консолидации и формирования налоговой отчетности при оценке перспектив введения системы консолидированного налогоплательщика // Ваш налоговый адвокат. – 2007. – № 1.

4. Group Taxation (Электронный ресурс) // Jones Day. – Режим доступа: http://www.jonesday.com/files/Publication/6f660ab8-97d0-4230-9c5b-71822ff023d9/Presentation/PublicationAttachment/dcd768bf-489c-4b58-8dbd-b510aaba5b69/Group%20Taxation_1.pdf.

5. Nerudova D. Group Taxation under the System of Common Consolidated Corporate Tax Base (Электронный ресурс) // Economics and Management. – Режим доступа: <http://www.ktu.lt/lt/mokslas/zurnalai/ekovad/14/1822-6515-2009-871.pdf>.

рп

Trapeznikova D. Yu.

*Postgraduate Student, Chair of Stock and Investment Markets,
State University - Higher School of Economics, Moscow*

Economic Model for Assessing the Prospects of Applying Tax Consolidation in Russia

Abstract

The article examines the benefits for holding companies of applying the consolidated taxation system (CTS). The work introduces a new method of tax consolidation, which significantly reduces the labor costs and documents circulation, compared with the guideline proposed by the draft of the federal law «On the Consolidated Taxpayer.»

Keywords: profit taxation, consolidation, holding companies, consolidated taxation system