

УДК 336.02

DOI: 10.26140/anie-2021-1001-0088

КОНСОЛИДИРОВАННОЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ: ЗАРУБЕЖНАЯ ПРАКТИКА

© Автор(ы) 2021

AuthorID: 632426

SPIN: 6008-8700

ResearcherID: F-1395-2015

ORCID: 0000-0003-4545-3786

ScopusID: 57192640463

ТРОЯНСКАЯ Мария Александровна, доктор экономических наук, доцент,
заведующий кафедрой государственного и муниципального управления

Оренбургский государственный университет

(460018, Россия, Оренбург, проспект Победы, 13, e-mail: m_troyanskaya@mail.ru)

Аннотация. Консолидация подразумевает объединение нескольких взаимосвязанных организаций в одного налогоплательщика, однако, стоит отметить, что консолидация возможна в отношении лишь некоторых налогов – чаще всего это налог на прибыль корпораций, налог на добавленную стоимость, реже – акцизы и другие налоги. Подобный режим направлен на унификацию налогового администрирования и изменение порядка распределения налоговых доходов от их деятельности между территориальными образованиями. Отметим, что в каждой стране действует собственная модель налоговой консолидации, в той или иной степени отличающаяся от моделей других стран. Многие страны разрешают группам компаний рассчитывать налоговые обязательства в качестве объединенного, то есть единого, налогоплательщика, либо разрабатывают специальные правила для членов группы, что, в принципе, может иметь тот же результат. Налоговое регулирование может проводиться и через трансфертные цены. Но, несмотря на страновые различия, механизм действия консолидированного налогообложения всегда зависит от статуса компании в группе, который лежит в основе метода налоговой консолидации. Цель введения налоговых режимов для связанных компаний у всех стран одна – совместное налогообложение всех членов группы. В то же время способы, которые используются для ее достижения и установления особого порядка налогообложения, различны. Статья посвящена обзору мировой практики налогообложения консолидированных налогоплательщиков. Автором уделено особое внимание зарубежной практике предъявления требований к долевному участию материнской компании в капитале дочерних компаний, способу избрания режима, возможности участия компании-нерезидента и налогам, для исчисления и уплаты которых допускается объединение. При исследовании зарубежной практики объединения компаний в консолидированные группы для целей исчисления налогов выявлены сходства и различия режимов, действующих в ряде зарубежных стран.

Ключевые слова: консолидация, консолидированные налогоплательщики, консолидированная группа, консолидированное налогообложение, налогообложение консолидированных групп.

CONSOLIDATED TAXATION: FOREIGN PRACTICE

© The Author(s) 2021

TROYANSKAYA Mariya Alexandrovna, doctor of economic sciences, associate professor,
head of the department of state and municipal management

Orenburg State University

(460018, Russia, Orenburg, Pobedy Avenue, 13, e-mail: m_troyanskaya@mail.ru)

Abstract. Consolidation involves combining several interconnected organizations into a single taxpayer, however, it is worth noting that consolidation is possible for only certain taxes – most often corporate income tax, value added tax, and less often excise taxes and other taxes. Such a regime is aimed at unifying tax administration and changing the distribution of tax revenues from their activities between territorial entities. Note that each country has its own model of tax consolidation, which differs in one way or another from the models of other countries. Many countries allow groups of companies to calculate tax liabilities as a combined taxpayer, or develop special rules for group members, which, in principle, can have the same result. Tax regulation can also be carried out through transfer prices. However, despite the country differences, the mechanism of action of consolidated taxation always depends on the company's status in the group, which is the basis of the method of tax consolidation. The purpose of introducing tax regimes for related companies in all countries is the same – joint taxation of all group members. At the same time, the methods used to achieve this goal and establish a special tax procedure are different. The article is devoted to the review of the world practice of taxation of consolidated taxpayers. The author paid special attention to the international practice of submission of claims to the equity of the parent company in the equity of subsidiaries, the method of electing the mode of participation of non-resident companies and taxes for the calculation and payment of which allowed the Association. The study of foreign practice of combining companies into consolidated groups for tax purposes revealed similarities and differences in the regimes in force in a number of foreign countries.

Keywords: consolidation, consolidated payers, consolidated group, consolidated taxation, taxation of consolidated groups.

ВВЕДЕНИЕ

Постановка проблемы в общем виде и ее связь с важными научными и практическими задачами. Консолидированное налогообложение – это налогообложение группы связанных между собой компаний. Группу компаний образуют несколько организаций, одна из которых управляет деятельностью других либо контролирует ее, в связи с чем структура группы носит иерархический характер. Практика консолидированного налогообложения берет начало с первых десятилетий XX века. Впервые выделение групп компаний в единый субъект налогообложения произошло в 1902 году в Австрии, затем подобный режим был введен в США, Германии, Дании, Нидерландах и других странах. Данный режим позволяет группам компаний исчислять налогооблагае-

мую базу исходя из общего финансово-хозяйственного результата деятельности всех участников группы [1, 2].

Анализ последних исследований и публикаций, в которых рассматривались аспекты этой проблемы и на которых обосновывается автор; выделение неразрешенных ранее частей общей проблемы. Отдельным особенностям консолидированного налогообложения посвятили свои публикации Рюмина Ю.А., Баннова К.А. [3], Ильин В.А., Поварова А.И. [4], Растегаева Ф.С., Шашкова Т.Н. [5], Селезнева А.Д. [6], Цельникер Г.Ф., Солдатов Р.С. [7], Глазунова И.В. [8], Элякова И.Д., Ушницкая Л.Е., Никулкина И.В., Эляков А.Л. [9]. Основные особенности и проблемы, встречающиеся в зарубежной практике консолидированного налогообложения, выделены в трудах Алкаевой В.А. [10],

Будниковой О. [11]. Банновой К.А. [12], Буранова З.М. [13], Смирнова Д.М. [14]. В тоже время, отсутствуют работы, обобщающие зарубежную практику по вопросам предъявления требований к долевному участию материнской компании в капитале дочерних компаний, по способам избрания режима, по возможности участия компании-нерезидента и налогам, для исчисления и уплаты которых допускается объединение, наличие которых позволило бы учесть положительный зарубежный опыт в российской практике.

МЕТОДОЛОГИЯ

Формирование целей статьи (постановка задания). Цель статьи заключается в проведении мониторинга мировой практики налогообложения консолидированных налогоплательщиков.

Используемые в исследовании методы, методики и технологии. В процессе исследования использованы общенаучные методы анализа и сравнительные сопоставления.

РЕЗУЛЬТАТЫ

Изложение основного материала исследования с полным обоснованием полученных научных результатов. Мировая практика свидетельствует о существовании трех подходов государств к понятию «консолидированный налогоплательщик»:

- страны, в законодательстве о налогообложении которых не отражается наличие взаимосвязи между организациями;

- страны, в законодательстве о налогообложении которых отсутствует понятие «консолидированный налогоплательщик», однако наличие взаимосвязей не отрицается;

- страны, которые в законодательстве о налогообложении закрепляют понятия «консолидированный налогоплательщик» либо «консолидированная группа налогоплательщиков» [15].

Представим особенности налоговой консолидации разных зарубежных стран:

1) *Австралия.* Консолидация компаний для целей налогообложения осуществляется по выбору. В данной стране действует особый режим консолидированного налогообложения, при котором вся группа компаний рассматривается как единый налогоплательщик. Для создания налоговой группы достаточно двух компаний, одна из которых будет родительской, а другая – дочерней. Родительской компанией может быть только юридическое лицо, являющееся налоговым резидентом Австралии. При этом оно должно уплачивать налог на прибыль по основной ставке. В стране не допускается создание группы родительской компанией, акции которой полностью принадлежат другой компании-резиденту Австралии [16].

В данной стране требования по участию в капитале и резидентству являются довольно жесткими. Так, консолидированную группу могут формировать компании только со 100 %-м участием. Это требование строится с учетом как прямого, так и косвенного участия в капитале, которое в любом случае должно составлять 100 %. В налоговой группе не только родительская, но и все дочерние компании должны быть налоговыми резидентами страны. Несмотря на то, что в принципе для целей налогообложения допускается создание группы и с иностранным участием, иностранные дочерние компании также должны быть резидентами Австралии. Если это не так, присоединиться к налоговой группе невозможно.

С учетом требования полного контроля одной компании над другой в Австралии для консолидированных групп в налоговых целях применяется правило единой учетной политики. Расчет консолидированной налоговой базы основан на совокупности принципов:

- во-первых, любые сделки между участниками консолидированной группы не учитываются в целях налогообложения группы;

- во-вторых, все активы и обязательства учитывают-

ся на уровне головной организации, поскольку каждая дочерняя компания рассматривается как ее ветвь в целях налогообложения прибыли. Это отличительная особенность австралийского консолидированного налогообложения. При определении консолидированной налоговой базы расчет финансового результата каждой компании в отдельности не производится;

- в-третьих, для целей формирования консолидированной налоговой базы считается, что, активы дочерних компаний принадлежат головной компании, и налоговые убытки дочерних компаний также относятся к головной компании. В связи с этим движение активов внутри консолидированной группы не отслеживается.

В Австралии налоговая консолидация предполагает составление и представление единой консолидированной налоговой декларации от группы. Данная обязанность возлагается на родительскую компанию. При этом налоговым периодом считается период не с 1 января по 31 декабря, а с 1 июля по 30 июня следующего года. Однако консолидированным группам с иностранным участием разрешено применять стандартный налоговый период [17];

2) *Австрия.* Консолидированное налогообложение применяется в добровольном порядке. Его применение группой связанных компаний возможно при наличии финансового контроля родительской компании над дочерней. Финансовый контроль в данной стране возникает в том случае, если с начала финансового года родительской компании в группе принадлежит более чем 50 % голосующих акций дочерней компании.

Налоговая консолидация означает, что при возникновении убытков у какой-либо компании в группе, они подлежат немедленному возмещению за счет прибылей других компаний. Это делается из допущения о том, что для целей налогообложения дочерняя компания, несмотря на то, что является самостоятельным юридическим лицом согласно австрийскому законодательству, рассматривается как ветвь своей родительской компании [18];

3) *Великобритания.* Налоговая консолидация основана на допущении, что каждая компания группы (или консорциума) должна облагаться корпоративным налогом на прибыль по отдельности. В законодательстве о компаниях данной страны нет положений, которые позволяли бы рассматривать связанные компании как единого налогоплательщика. Несмотря на это, разработан ряд положений, которые учитывают единство экономических интересов связанных компаний (то есть экономическую интеграцию) и потому предусматривают для них возможность компенсации убытков внутри группы и передачи активов между компаниями одной группы без возникновения налоговых последствий. Для получения права на это связанные компании должны соответствовать ряду требований, которые устанавливаются в зависимости от типа создаваемой группы. Не могут быть частью группы инвестиционные компании открытого типа.

В Великобритании существует две основные формы налоговой консолидации: в форме группы и в форме консорциума. Для образования группы для целей налогообложения необходимо, чтобы участие родительской компании в дочерних, прямое либо косвенное, составляло более 50 %. Если создается консорциум, то в этом случае необходимо, чтобы в его состав входило не более 20 и не менее 2 компаний, являющихся резидентами Великобритании, каждой из которых принадлежит минимум 5 % капитала другой компании, а вместе – не менее 75 % [17].

Однако консорциум может претендовать только на передачу убытков между своими членами. Родительской компанией может стать юридическое лицо вне зависимости от того, является ли оно резидентом Великобритании.

Исходя из правил консолидированного налогообложения, действующих в Великобритании, единая кон-

солидированная налоговая отчетность не составляется. В то же время группы компаний должны представлять консолидированную финансовую отчетность как совокупность счетов головной и дочерних компаний;

4) Германия. Налоговая консолидация компаний является добровольной и означает, что различные экономические субъекты могут рассматриваться как единый субъект для целей налогообложения. Для этого необходимо, чтобы связанные компании, объединяемые в налоговую группу, были резидентами страны.

При этом родительской может стать только компания, которая не пользуется налоговыми освобождениями. Отношения контроля, позволяющие связанным компаниям консолидироваться для целей налогообложения, признаются в том случае, если родительской компании прямо либо косвенно принадлежит 50 % голосующих акций дочерних компаний. При этой доле возникает финансовая интеграция компаний. Однако соблюдение данного требования не означает, что в консолидированную группу налогоплательщиков войдут все дочерние компании, акции которых более чем на 50 % принадлежат родительской. Иными словами, при наличии, например, пяти дочерних компаний, контролируемых родительской компанией, в налоговую группу могут войти только некоторые из них. Отдельно следует отметить, что членами группы, образованной для целей налогообложения, могут быть дочерние компании, контролируемые материнской компанией косвенно, при условии, что непосредственно контролируемые фирмы (контролирующие указанные дочерние компании) могут и не входить в группу [19].

В Германии отсутствует требование, согласно которому родительская компания консолидированной группы налогоплательщиков не должна контролироваться другой компанией. Иными словами, контролируемая компания может образовать группу для целей налогообложения, если у нее есть свои дочерние компании, в которых она владеет большинством голосующих акций. В данной стране может быть образована группа и с иностранным участием. Для этого необходимо, чтобы контролирующая компания имела постоянное представительство в Германии.

Для того чтобы компания могла присоединиться к группе для целей налогообложения, финансовая интеграция, означающая в Германии отношения контроля одной компании над другой, должна существовать с начала финансового года [16];

5) Дания. Режим консолидированного налогообложения применяется в обязательном порядке. Исключение составляет международная консолидация, которая означает, что в налоговую группу помимо датских компаний входят также и иностранные организации. Добровольный характер применения международная консолидация приобретает в том случае, если в налоговую группу входят постоянные представительства датских компаний, находящиеся за рубежом (включая и недвижимое имущество) и потому признаваемые иностранными субъектами. В свою очередь, если в группу входят постоянные представительства иностранных компаний, осуществляющие деятельность в Дании, то такая налоговая консолидация также является обязательной, так как не признается международной (все компании в группе в этом случае являются резидентами).

Консолидация для целей налогообложения, осуществляемая в добровольном порядке, предполагает, что после принятия решения об образовании налоговой группы в нее должны войти все члены группы (как резиденты, так и нерезиденты).

Это значит, что родительская компания не имеет права отбирать компании, которые войдут в налоговую группу. Кроме того, после принятия решения о консолидации в налоговых целях группа с иностранным участием может быть распущена по желанию компаний не ранее чем через 10 лет.

Если компании-резиденты являются аффилированными, то к ним в обязательном порядке применяются правила консолидированного налогообложения. Таким образом, правила консолидированного налогообложения распространяются на все группы компаний, осуществляющие деятельность в Дании. При этом не имеет значения ни тип компании, ни отрасль, в которой она осуществляет деятельность. Консолидированное налогообложение освобождает каждую компанию, являющуюся членом консолидированной группы, в отдельности от обязанности по уплате налога на прибыль. Несмотря на это, за ними сохраняется обязанность каждый год заполнять налоговую декларацию по данному налогу. Для выполнения обязанности по уплате налога от лица всей группы назначается так называемая «административная» компания, которой является родительская компания группы [20];

6) Испания. Консолидированная налоговая отчетность составляется по выбору самих компаний. Исключение составляют банки и их дочерние компании, которые в обязательном порядке должны представлять такую отчетность. Родительской компанией в налоговой группе может быть акционерная корпорация, общество с ограниченной ответственностью, партнерство, образованное на основе долей, а также постоянное представительство иностранной компании в Испании. При этом дочерними не могут становиться компании, являющиеся постоянными представительствами компаний-нерезидентов. Не могут войти в налоговую группу также компании, которые освобождены от налогов, совместные предприятия, а также предприятия, группирующиеся по экономическому интересу (например, профсоюзы, профессиональные объединения).

Для формирования группы для целей налогообложения родительской компании должно прямо или косвенно через других членов группы принадлежать, по крайней мере, 75 % капитала дочерней компании. Требование минимальной доли участия должно соблюдаться в течение всего налогового года, в котором применяется режим консолидированного налогообложения, начиная с первого дня этого года. Все дочерние компании, соответствующие требованию минимальной доли участия, должны включаться в группу для целей налогообложения. Отбор таких компаний невозможен. Сама родительская компания не может принадлежать другой компании прямо или косвенно на 75 %, в противном случае такая компания не имеет право создать налоговую группу [21];

7) Италия. Для целей налогообложения применяется как национальная, так и международная консолидация. Национальная консолидация возможна при желании контролирующей и контролируемых компаний создать группу. Компания считается контролируемой другой компаний, если последняя в отношении первой:

а) прямо или косвенно владеет большинством ее голосующих акций;

б) прямо или косвенно владеет более чем 50 % долей в ней;

в) имеет право более чем на 50 % ее прибыли.

При этом компании-резиденты, полностью или частично освобожденные от корпоративного налога на прибыль, не имеют права присоединиться к группе для целей налогообложения. Компания, которая не является резидентом страны, также может стать контролирующей (родительской) компанией. Однако для этого она должна, во-первых, быть резидентом страны, с которой заключен договор по вопросам налогообложения, и, во-вторых, осуществлять деятельность через постоянное представительство в Италии, которое должно отражать в своем учете участие иностранной компании в группе. После того, как сделан выбор в пользу налоговой консолидации, сформированная для целей налогообложения группа должна функционировать как единый налогоплательщик минимум 3 налоговых года.

Для реализации права выбора режима налоговой

консолидации должна быть обеспечена идентичность налогового года для всех консолидируемых связанных компаний, т.е. в группе налоговый год должен быть одинаковым. В этих целях налоговый год контролируемых компаний приводится в соответствие с налоговым годом контролирующей компании. Это необходимо потому, что, хотя сам налоговый год состоит из 12 месяцев, его начало в Италии может приходиться на любой месяц года. Кроме того, налоговая консолидация возможна при согласии всех консолидируемых компаний.

Международная консолидация может быть инициирована контролирующей компанией, являющейся резидентом Италии. В отличие от национальной, международная консолидация действует в течение 5 лет. После их истечения и повторном выборе режима налоговой консолидации минимальный период времени применения данного режима составляет 3 года.

Международная консолидация означает, что в налоговую группу входят дочерние компании, не являющиеся резидентами Италии. Компания, не являющийся резидентом Италии, считается контролируемой итальянской компанией, если последняя в отношении первой прямо или косвенно владеет большинством голосующих акций, прямо или косвенно владеет 50 % и более иных долей, прав и др., участвует в прибыли более чем на 50 % [22];

8) *Латвия*. Компаниям, относящимся к одной консолидированной группе, разрешается производить передачу убытков между собой. Группа состоит из основной компании (*principal company*) и всех ее дочерних компаний.

Родительской либо дочерней компанией должен быть субъект, который является резидентом Латвии, либо государства, с которым Латвия заключила договор по вопросам налогообложения, либо другой страны Европейской экономической зоны, и в то же время не является резидентом третьей страны по договору по вопросам налогообложения, которая не относится к Европейской экономической зоне. Минимальное требование участия родительской компании в дочерних уставлено на уровне 90 %;

9) *Люксембург*. Налоговая консолидация означает, что финансовый результат деятельности отдельных компаний, входящих в группу, добавляется к налогооблагаемой прибыли родительской компании, в руках которой сосредотачивается совокупная налогооблагаемая прибыль. Ее величина и есть консолидированная налоговая база, с которой уплачивается налог на прибыль группы.

Для образования группы установлено минимальное требование участия родительской компании в дочерних на уровне 95 %. При этом учитывается как прямое, так и косвенное участие. Сами компании не должны пользоваться никакими налоговыми льготами. Режим консолидированного налогообложения после перехода на него связанных компаний не может быть отменен в течение пяти лет;

10) *Мексика*. Связанным компаниям разрешается создавать консолидированные группы для целей налогообложения. Но для этого необходимо соблюдать ряд требований. Во-первых, налоговую группу может создать компания, находящаяся в Мексике. Во-вторых, необходимо наличие, по крайней мере, одной дочерней компании, голосующие акции которой на 50 % и более принадлежат родительской компании. При этом учитывается и косвенное участие (через другие компании). В-третьих, никакая другая компания не должна владеть более чем 50 % голосующих акций других компаний (при условии, что компании считаются резидентами страны, у которых имеется подробное соглашение с Мексикой об обмене информацией) [17];

11) *Нидерланды*. Минимальная доля участия родительской компании в дочерних составляет 95 %, при этом учитывается как прямое, так и косвенное участие. Для образования группы для целей налогообложения

родительская и все дочерние компании должны быть резидентами страны, однако это требование не является жестким, т.к. в отдельных случаях к группе могут присоединяться компании, не являющиеся резидентами страны. Так, иностранные компании с постоянным представительством в Нидерландах могут при соблюдении ряда условий входить в состав группы не только как дочерние, но и как родительские компании [14].

На родительскую компанию возлагается ответственность по составлению консолидированной налоговой декларации;

12) *Новая Зеландия*. Для групп связанных компаний предусмотрен особый режим налогообложения, применяемый компаниями по выбору. Для целей налогообложения консолидированной группой признаются компании со 100 %-м участием. У данного режима имеется ряд преимуществ. Во-первых, передача активов внутри группу между компаниями не имеет налоговых последствий. Во-вторых, сокращаются расходы на соблюдение законодательства ввиду права группы представлять всего одну декларацию вместо нескольких от каждой компании. Но у консолидированного налогообложения в данной стране есть и недостатки. К ним относится возникновение у каждой компании в группе дополнительной ответственности за исполнение налоговых обязательств группы в случае отсутствия для этого средств у других компаний. Кроме того, сам режим консолидированного налогообложения является сложным [17];

13) *Япония*. После налоговой реформы 2010 года режим консолидированного налогообложения был изменен в целях обеспечения большего соответствия налоговой системы и порядка налогообложения экономической сущности деятельности компаний, функционирующих на унифицированной основе посредством образования консолидированной группы.

Консолидированную группу для целей налогообложения могут образовать только японские компании. При этом дочерние компании должны прямо либо косвенно принадлежать родительской компании на 100 %. После того как связанные компании делают выбор в пользу заполнения налоговой декларации на консолидированной основе, для целей налогообложения в группу включаются все дочерние компании, капитал которых полностью принадлежит головной организации [17].

Таблица 1 – Основные черты консолидированного налогообложения в зарубежных странах

Государство	Требование к доле участия материнской компании в капитале дочерних компаний	Способ избрания режима	Возможность участия компаний-нерезидентов	Налоги, для исчисления и уплаты которых допускается объединение
Австралия	100 %	Добровольный	Нет	Налог на прибыль, НДС и др.
Австрия	50 %	Добровольный	Нет	Налог на прибыль, НДС и др.
Великобритания	50 %	Добровольный	Нет	Налог на прибыль, НДС и др.
Германия	50 %	Добровольный	Да	Налог на прибыль
Дания	50 %	Принудительный	Да	Налог на прибыль, НДС и др.
Новая Зеландия	100 %	Добровольный	Нет	Налог на прибыль, НДС и др.
Испания	75 %	Добровольный	Нет	Налог на прибыль, НДС и др.
Италия	50 %	Добровольный	Да	Налог на прибыль, НДС и др.
Латвия	90 %	Добровольный	Нет	Налог на прибыль, НДС и др.
Люксембург	95 %	Добровольный	Нет	Налог на прибыль, НДС и др.
Мексика	50 %	Добровольный	Нет	Налог на прибыль, НДС и др.
Нидерланды	95 %	Добровольный	Да	Налог на прибыль, НДС и др.
Япония	100 %	Добровольный	Нет	Налог на прибыль, НДС и др.

Важно отметить, что консолидированная декларация заполняется только по национальному налогу на прибыль. В отношении местных налогов каждая компания должна заполнять индивидуальные декларации исходя из собственной налогооблагаемой прибыли без учета убытков, на суммы которых она может быть уменьшена в рамках группы. Чтобы упростить порядок расчета налогооблагаемой прибыли для целей налогообложения группы и целей обложения местными налогами, конкретные элементы налогооблагаемой прибыли, рассчитанные на консолидированной основе, могут распределяться среди членов группы на упрощенной основе.

Таким образом, проанализировав особенности консолидированного налогообложения различных стран, можно выделить как сходства, так и различия между ними. Для наглядности представим основные признаки налоговой консолидации рассмотренных стран в табл-

це 1.

ВЫВОДЫ

Выводы исследования. Большинство развитых стран применяют в своей практике консолидированное налогообложение. Мониторинг зарубежной практики объединения компаний в консолидированные группы для целей исчисления налогов позволил выявить сходства и различия режимов, действующих в ряде зарубежных стран. Проведенный анализ позволяет констатировать, что наиболее «мягкие» условия вливания в консолидированные группы установлены в Австрии, Великобритании, Германии, Дании, Италии, Мексике, где порог участия материнской компании в капитале дочерней составляет 50 %, наиболее жесткие требования к претендентам на участие в группах предъявляются Австралии, новой Зеландии и Японии, где доля участия в капитале дочерних компаний должна составлять все 100 %.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ:

1. Троянская М.А. Ретроспективный анализ образования и развития консолидированного налогообложения // Вестник ОГУ. 2014. № 14. С. 361-365.
2. Троянская М.А., Ермакова Е.А. Консолидированная группа налогоплательщиков: сочетание интересов государства и налогоплательщиков // Экономическое возрождение России. 2015. № 1. С. 56-64.
3. Рюмина Ю.А., Баннова К.А. Система консолидированного налогообложения в Российской Федерации: современное состояние и критерии эффективности // Современные тенденции развития науки и технологий. 2015. № 5-3. С. 151-153.
4. Ильин В.А., Поварова А.И. Консолидированное налогообложение и его последствия для региональных бюджетов // Экономика региона. 2019. Т. 15. № 1. С. 70-83.
5. Растегалева Ф.С., Шапкова Т.Н. Консолидированное налогообложение: экономико-правовое обеспечение // Путеводитель предпринимателя. 2017. № 35. С. 242-250.
6. Селезнева А.Д. Консолидированные группы налогоплательщиков в России: достоинства и недостатки // Научно-практические исследования. 2020. № 1-3 (24). С. 234-236.
7. Цельникер Г.Ф., Солдатов Р.С. Особенности консолидированной группы налогоплательщиков // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. 2019. № 1-2. С. 222-225.
8. Глазунова И.В. Проблемные аспекты становления института консолидированных групп налогоплательщиков в России // Правоведение. 2017. Т. 1. № 4. С. 56-65.
9. Элякова И.Д., Ушницкая Л.Е., Никулкина И.В., Эляков А.Л. Эффективные механизмы налогообложения консолидированной группы налогоплательщиков // Экономика и предпринимательство. 2016. № 12-1 (77). С. 1132-1136.
10. Алкаева В.А. Анализ опыта внедрения системы консолидированного налогообложения за рубежом // Вестник университета. 2016. № 7-8. С. 119-123.
11. Будникова О. Консолидированное налогообложение в банковском секторе Республики Беларусь: оценка возможности внедрения // Банковский вестник. 2017. № 2 (643). С. 20-26.
12. Баннова К.А. Проблемы налогообложения консолидированных групп за рубежом и в России // Проблемы учета и финансов. 2011. № 3. С. 39-41.
13. Буранов З.М. Основные проблемы налогообложения консолидированных групп в России и США // Теория и практика общественного развития. 2012. № 4. С. 372-377.
14. Смирнов Д.М. Актуальные проблемы налогообложения консолидированных групп за рубежом и в России // Международный бухгалтерский учет. 2010. № 5 (137). С. 33-39.
15. Арсеньева В.А. Возможности введения института консолидации в процессе гармонизации налоговых отношений: проблемы формирования эффективной системы налогового учета // Известия Кабардино-Балкарского научного центра РАН. 2010. № 4. С. 13-18.
16. The derived demand for consolidated financial reporting // Journal of Accounting and Economics. Vol. 9. Iss. 3, December 1987, Pp. 259-285.
17. Malinina T.A. Foreign Experience of Special Rules According to the Corporate Income Tax for Consolidated Group of Taxpayers // <https://socionet.ru/perpubs.xml?hl=repec:per:pers:pma1689>
18. Picciotto Sol International taxation and intrafirm pricing in transnational corporate groups // Accounting, Organizations and Society, Vol. 17, Iss. 8, November 1992, Pp. 759-792.
19. Pickhardt Michael, Prinz Aloys Behavioral dynamics of tax evasion – A survey // Journal of Economic Psychology, Vol. 40, February 2014, Pp. 1-19.
20. Бабенко Д.А. О развитии зарубежной практики применения концепции консолидированного налогообложения // Транспортное дело России. 2014. № 1: 235-237.
21. Nielsen Søren Bo, Raimondos-Møller Pascal, Schjelderup Guttorm Company taxation and tax spillovers: Separate accounting versus formula apportionment // European Economic Review, Vol. 54, Iss. 1, January 2010, Pp. 121-132.
22. Beuselinck Christof, Deloof Marc Earnings Management in Business Groups: Tax Incentives or Expropriation Concealment? // The

Статья поступила в редакцию 19.09.2020
Статья принята к публикации 27.02.2021