

зались почти в два раза больше, чем в январе 2014 года. В этой связи представляется необходимым:

1. Доработать и принять законопроект «О рыночном ценообразовании на нефть и нефтепродукты в Российской Федерации», который закрепит основные правила определения: индексов цен оптовых рынков нефти и нефтепродуктов; индексов цен на нефть и нефтепродукты сопоставимых зарубежных рынков; индексов цен на нефть и нефтепродукты внебиржевых сделок; индексов биржевых цен на нефть и нефтепродукты. Для совершенствования правил биржевой торговли нефтью и нефтепродуктами необходимо создать биржевой совет и в общем виде определить его структуру и задачи деятельности.

2. В нефтяном секторе необходимо внедрение грамотного управления системой ценообразования, а также контроля непосредственно за уровнем цен на нефть.

3. Налогооблагаемая прибыль компании от внешней торговли нефтепродуктами может быть повышена до того уровня, который бы данная компания имела при реализации нефти не собственным, а иным предприятиям.

4. При внедрении стандартов, указанных в законопроекте «О рыночном ценообразовании на нефть и нефтепродукты в Российской Федерации» ВИНК будет намного сложнее применять трансфертное ценообразование, поскольку продажа нефти по заниженным ценам, через собственные предприятия, продажа через оффшоры будет являться нарушением законодательства РФ.

Вступление в силу законопроекта «О рыночном ценообразовании на нефть и нефтепродукты в Российской Федерации» позволило бы в значительной степени решить проблему трансфертного ценообразования в нефтяном секторе России.

## **ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ ФОРМУЛЬНОГО РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ПРИБЫЛИ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

**Сизова А.М.**

Финансовый университет при Правительстве РФ

Научный руководитель:

Карпова Г.Н., к.э.н., доцент

**Аннотация:** В статье проанализирован зарубежный опыт формульного распределения прибыли как основного механизма деления налога на прибыль консолидированной группы налогоплательщиков.

**Annotation:** The article introduces analysis regarding foreign formulary apportionment systems as a basis of profit tax distribution of consolidated group of taxpayers.

**Ключевые слова:** Консолидированная группа налогоплательщиков, система формульного распределения, факторы, специальные отраслевые формулы

**Keywords:** Consolidated group of taxpayers, formulary apportionment systems, factors, industry-specific formulae

С момента введения института консолидированного налогоплательщика в российскую налоговую систему вопрос межбюджетного распределения налоговых доходов приобрел особую актуальность. Одной из целей введения института КГН было обеспечение справедливого распределения налоговых доходов от налога на прибыль организаций между бюджетами субъектов Российской Федерации. В основу механизма деления налога на прибыль от КГН между субъектами РФ была положена уже имеющаяся практика налогообложения организаций, в составе которых имеются обособленные подразделения. Так, налоговая база каждого участника КГН определяется в порядке, аналогичном расчету налога для организаций, имеющих обособленные подразделения на территории нескольких субъектов РФ, то есть исходя из средней арифметической величины удельного веса среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) и удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества.

Данная двухфакторная формула распределения прибыли для целей налогообложения существует в российской налоговой системе достаточно давно, в частности, она уже была закреплена в статье 288 НК РФ, когда вторая часть Кодекса была только принята. Опираясь на первые комментарии к данной статье, можно определить, что главным назначением данной статьи было описать формулу, на основе которой происходит распределение сумм налога между бюджетами. Разработать универсальную формулу, которая одинаково справедливо распределяла бы суммы налога между территориями и бюджетами, учитывая, с одной стороны, вклад каждой территории в прибыль организации и, с другой стороны, ущерб, понесенный территорией от деятельности организации, не является простой задачей. Формула должна быть достаточно простой и сравнительно объективной. Подобные формулы в российском налоговом законодательстве появились еще в начале 90-х гг. и постепенно трансформировались до вида, установленного ст. 288 НК РФ<sup>1</sup>.

Аналогичные формулы распределения используются во многих зарубежных странах, поэтому представляется целесообразным проанализировать опыт стран, использующих так называемую систему формульного распределения (Formulary Apportionment System) для целей налогообложения. Для сравнения автором выбраны четыре зарубежных страны, имеющих такую же форму государственного устройства, как и Российская Федерация — США, Канада, Швейцария и Германия. Стоит отметить, что институт консолидированного налогоплательщика используется в двух странах из исследуемых четырех — США и Германии, — а в двух других применяются лишь отдельные элементы системы консолидированного налогообложения. Однако в данной статье предметом изучения является именно механизм формульного распределения, который лежит в основе института консолидированного налогоплательщика в целом.

---

<sup>1</sup> Шаталов С.Д. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации части второй (постатейный). Глава 25 «Налог на прибыль организаций». — М.: МЦФЭР, 2003. — С. 500–501

Система формульного распределения США является, вероятно, одной из самых обсуждаемых. Она была в основе обсуждений при рассмотрении применения формульного распределения в рамках Европейского Союза. В общем случае в штатах прибыль распределяется на основе формулы с тремя факторами: имущество (property), фонд оплаты труда (payroll), объем реализации (sales/turnover). Но удельные веса, которые штаты используют для факторов, могут отличаться. Если раньше равновесная трехфакторная формула («Массачусетская» формула) применялась почти всеми штатами, то в настоящее время ее применяют только около 12 штатов. Большинство штатов увеличивают удельный вес фактора продажи. Наиболее распространенным распределением весовых значений факторов в такой формуле является: 60 % — фактор «продажи», 20 % — фактор «имущество» и 20 % — фактор «фонд оплаты труда». Такое распределение используется в 17 штатах, в 5 штатах для фактора «продажи» используется весовое значение 70 % и более<sup>2</sup>.

Стандартная трехфакторная формула разрабатывалась для справедливого распределения дохода промышленных и торговых компаний, но она обычно менее подходит для компаний других отраслей экономики. Так, например, формулу не предполагалось использовать для организаций финансового сектора, фирм, оказывающих исключительно бытовые услуги, предприятий коммунального хозяйства.

В Канаде если у компании есть как минимум одно обособленное подразделение за пределами провинции, то налогооблагаемый доход в провинции определяется пропорционально доле валовой выручки (gross revenue) и фонда оплаты труда (salaries and wages), приходящихся на данное обособленное подразделение<sup>3</sup>.

Первоначально проектом предполагалось использовать однофакторную формулу распределения по валовой выручке, но она была рассмотрена как предоставляющая слишком большое значение провинциям, где расположены головные офисы компаний. С другой стороны, равновесная трехфакторная формула, используемая в США, также не была выбрана по причине, что законодатели расценили, что таким образом слишком много дохода будет распределено в экспортирующие провинции, и кроме того хотели избежать сложностей с имущественным фактором. Что касается формул для отдельных отраслей, то в канадской практике применяются специальные формулы, скорректированные с учетом потребностей определенных видов бизнеса. При этом ни в одной из формул не используется более двух факторов. Специальные формулы применяются для страховых компаний, банков, железнодорожных, корабельных и авиакомпаний<sup>4</sup>.

Интересным представляется опыт Швейцарии по распределению прибыли для целей налогообложения. В Швейцарии применяются три метода: прямой (direct), косвенный (indirect) и комбинированный (mixed).

<sup>2</sup> Lohman J. Corporation Tax Income Apportionment Formulas. OLR Research Report, September 26, 2012 [Электронный ресурс] — Режим доступа: <http://www.cga.ct.gov/2012/rpt/2012-R-0414.htm>

<sup>3</sup> Income Tax Regulations. Art. 402 (3) [Электронный ресурс]— Режим доступа: [http://laws.justice.gc.ca/eng/regulations/C.R.C.,\\_c.\\_945/page-34.html#docCont](http://laws.justice.gc.ca/eng/regulations/C.R.C.,_c._945/page-34.html#docCont)

<sup>4</sup> S. Mayer. Formulary Apportionment for the Internal Market, Online Books IBFD. [Электронный ресурс] — Режим доступа: <http://online.ibfd.org/document/faim>

При прямом методе распределения суммарная прибыль компании распределяется между прибыльными подразделениями пропорционально их прибылям согласно раздельному учету. Таким образом, нет разницы между распределением и просто раздельным учетом в обособленных подразделениях, если они все являются прибыльными<sup>5</sup>. Однако в случае если подразделение несет убытки, этот метод гарантирует, что облагается не более, чем общая прибыль. Теоретически этот метод считается приоритетным методом распределения, однако он применяется только в случае, если ведется раздельный учет и если обособленные подразделения получают значительную независимость от головного офиса, как если бы они были отдельными организациями. На практике прямой метод используется преимущественно банками.

Косвенный метод аналогичен практике распределения в США и Канаде: прибыль компании распределяется на основании вспомогательных факторов, таких как товарооборот, фонд оплаты труда и продажи. Применение этого метода допустимо, только если не может быть использован прямой метод. В отличие от прямого метода, прибыль распределяется также в кантоны, где компания несет убытки, при условии, что в целом компания прибыльна. На практике данный подход применяется чаще, чем прямой метод.

Комбинированный метод совмещает прямой и косвенный метод в двухшаговой процедуре. Сначала вся распределяемая прибыль делится пропорционально результатам раздельного учета (прямой метод) между обособленными подразделениями, которые могут быть вовлечены в различные направления деятельности. Затем, полученные части прибыли распределяется между подразделениями компании в различные кантоны с помощью косвенного метода. Такой подход дает возможность более справедливого распределения, если компания соединяет несколько отдельных видов коммерческой деятельности с разной рентабельностью, и также позволяет применение различных формул распределения для разных направлений деятельности в рамках одной компании<sup>6</sup>.

В Германии формулы распределения применяются для налога на торговую деятельность (trade tax). Основная сумма налога распределяется между обособленными подразделениями в пропорции к выплачиваемой заработной плате. Считается, что такое распределение соответствует затратам, которые несут муниципалитеты в отношении торговой деятельности. Кроме того такое распределение считается приоритетным в части справедливого распределения дохода и является простым для администрирования, так как необходимые суммы просто определить.

Раньше в Германии также существовали специальные формулы для отдельных отраслей. До 1996 года для распределения доходов предприятий, за-

<sup>5</sup> *D.P. Rentzsch*, Chapter 6: The Swiss Confederation in Tax Aspects of Fiscal Federalism (G. Bizioli & C. Sacchetto eds., IBFD 2011), Online Books IBFD. [Электронный ресурс]— Режим доступа: [http://online.ibfd.org/document/ff\\_head](http://online.ibfd.org/document/ff_head)

<sup>6</sup> *S. Mayer*, Formulary Apportionment for the Internal Market, Online Books IBFD. [Электронный ресурс] — Режим доступа: <http://online.ibfd.org/document/faim>

нимающихся розничной торговлей, применялась двухфакторная формула, в которой в качестве факторов использовались фонд оплаты труда и валовая выручка с равными удельными весами. Кроме того до 1974 года применялась однофакторная формула распределения пропорционально валовой выручке для банков, кредитных организаций и страховых компаний<sup>7</sup>.

Таким образом, можно сделать следующие выводы относительно зарубежного опыта формульного распределения прибыли для целей налогообложения. Во-первых, нет одной универсальной формулы, которая могла бы применяться всеми странами для справедливого распределения прибыли от подразделений компании. Каждая страна устанавливает самостоятельно факторы, на основе которых считает целесообразным распределять прибыль между субъектами. Во-вторых, в трех странах из исследуемых четырех при применении формульного распределения учитывается специфика направления экономической деятельности компании, чья прибыль распределяется для целей налогообложения.

Учитывая данные выводы, с точки зрения автора, целесообразно в дальнейшем проанализировать возможность (1) использования другого набора факторов и (2) применения отраслевой специфики при формульном распределении прибыли в российской налоговой системе.

## КОНСОЛИДАЦИЯ НАЛОГОВЫХ ПЛАТЕЖЕЙ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ: ПЕРВЫЕ ИТОГИ

Хачатрян Л.О.,

Финансовый университет при Правительстве РФ

Научный руководитель:

Засько В.Н., доктор экон. наук, проф.

**Аннотация:** развитие рыночных отношений требует разработки новых механизмов построения системы налогообложения, в том числе, направленных на справедливое распределение налогов между бюджетами субъектов Федерации. В этой связи большое значение имеет внедрение в налоговый механизм РФ такого распространенного института налогообложения, как институт консолидированного налогоплательщика, который применяется во многих развитых странах. Очевидно, что сделать выводы о достоинствах и недостатках введенного КГН пока невозможно, но определенные данные получены и они говорят о том, что налоговые поступления в консолидированные бюджеты пока снижаются.

**Annotation:** The development of market relations requires the development of new mechanisms for the construction of the tax system, including aimed

---

<sup>7</sup> S. Mayer, Formulary Apportionment for the Internal Market, Online Books IBFD. [Электронный ресурс] — Режим доступа: <http://online.ibfd.org/document/faim>