

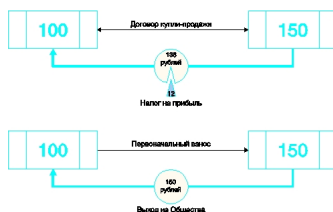
"Изъясн" первоначального взноса

Об использовании пробела в налоговом законодательстве, который позволяет сэкономить. // Журнал "Налоговые споры", № 4, IV квартал 2004г.

Желающих выгодно продать ценные бумаги часто останавливает уплата налога с полученной прибыли - ставка 24% (п. 1 ст. 284 НК РФ). А если стоимость ценных бумаг высока, то сумма налога может стать значительной. Кроме того, механизм определения налоговой базы по операциям с ценными бумагами достаточно сложный.

Налогоплательщик должен установить, являются ценные бумаги обращающимися на организованном рынке ценных бумаг или нет, рассчитать их рыночную цену, а также выполнить другие требования, предусмотренные в ст. 280 НК РФ.

Но есть способ, используя который обязанность платить налог может и не возникнуть. Заметим, что этот способ достаточно рискованный, поскольку основан на пробелах действующего налогового законодательства, а значит, скорее всего, приведет к спору с налоговыми органами.



Общие положения об инвестировании

В соответствии со ст. 39 НК РФ не признается реализацией товаров, работ или услуг передача имущества, если она носит инвестиционный характер, а также передача имущества в пределах первоначального взноса участнику хозяйственного общества или товарищества при выходе (выбытии) из него.

Так, при создании юридического лица в форме общества с ограниченной ответственностью (далее - Общество) уставный капитал составляется из номинальной стоимости вкладов (долей) его участников (ст. 90 ГК РФ, ст. 14 Закона об обществах с ограниченной ответственностью). Как следует из ст. 66 ГК РФ и ст. 15 Закона об обществах с ограниченной ответственностью вкладом в уставный капитал Общества могут быть не только деньги, но и ценные бумаги, другие вещи или имущественные права либо иные права, имеющие денежную оценку.

Федеральный закон от 08.02.98 № 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью".

Допустим, организация выступает в качестве одного из учредителей Общества и оплачивает свою долю в уставном капитале имеющимися у нее ценными бумагами. Как указано выше, данная операция НДС не облагается (подп. 1 п. 2 ст. 146 НК РФ), так же, как у получающей стороны (Общества) обязанности уплатить налог на прибыль организаций не возникнет (подп. 3 п. 1 ст. 251 НК РФ).

В дальнейшем, для того чтобы получить доход с переданных ценных бумаг, учредитель может принять одно из следующих решений: либо продать свою долю (а если организация является единственным учредителем, то всю компанию), либо выйти из Общества.

Первый вариант широко известен, это одна из популярных схем минимизации налога на прибыль, в основе которой лежит использование неурегулированного законодательством вопроса об учете стоимости переданных ценных бумаг.

Мы эту схему рассматривать не будем, тем более что в скором времени ее использование планируется пресечь на законодательном уровне. Главными

финансовым и налоговым ведомствами в Государственную Думу РФ направлен проект поправок в отдельные главы Налогового кодекса РФ, в том числе в главу о налоге на прибыль организаций. Предлагается запретить компаниям учитывать по рыночным ценам ценные бумаги и другое имущество при передаче их в уставный капитал дочерних предприятий.

Выход из Общества - достижение поставленной цели

Интерес представляет второй вариант, а именно: учредитель принимает решение о выходе из состава участников Общества. Как следует из ст. 94 ГК РФ, ст. 26 Закона об обществах с ограниченной ответственностью решение о выходе из Общества участник вправе принять в любое время независимо от согласия других участников.

Доля выходящего участника с момента подачи заявления переходит к Обществу, а ему выплачивается действительная стоимость доли. Эта стоимость определяется на основе данных бухгалтерской отчетности общества за год, в течение которого было подано заявление о выходе (либо с его согласия выдается в натуре имущество такой же стоимости). Срок расчетов с вышедшим участником - шесть месяцев с момента окончания финансового года, в котором подано заявление о выходе из Общества, если меньший срок не предусмотрен уставом.

В рассматриваемой нами ситуации, когда целью операций с ценными бумагами является получение дохода, организации, выходящей из состава участников Общества, выгоднее получить стоимость доли в денежном выражении. Как следует из ст. 14, 26 Закона об обществах с ограниченной ответственностью, действительная стоимость доли участника соответствует части стоимости чистых активов общества, пропорциональной размеру доли.

Обязанность же заплатить налог может возникнуть только в том случае, если между полученной суммой и суммой, уплаченной в качестве первоначального взноса, будет положительная разница. Это следует из подп. 4 п. 1 ст. 251 НК РФ.

Что же такое первоначальный взнос?

Вот тут--то и возникают вопросы, ответы на которые налоговое законодательство не дает: что такое первоначальный взнос? каким образом определяется его стоимость на момент создания Общества?

В Налоговом кодексе РФ мы не найдем определения первоначального взноса, хотя сам этот термин и используется наряду с такими, как "взнос (вклад) в уставный (складочный) капитал", "номинальная стоимость размещаемых долей", "фактически оплаченная стоимость доли".

Нет его и в гражданском законодательстве, там речь идет о "вкладах (взносах) в уставный капитал", о "действительной стоимости доли", а также "паевых взносах в кооператив", "членских взносах в общественные организации" и "страховых взносах".

Мы полагаем, что первоначальный взнос - это вклад каждого учредителя при создании Общества, а его денежная оценка - фактическая (рыночная) стоимость вклада на момент передачи в уставный капитал Общества. Наш вывод основывается на анализе норм закона, регулирующих порядок формирования уставного капитала хозяйственных обществ, а также на фактически сложившихся и существующих отношениях в данной сфере.

Гражданское законодательство, признающее равенство участников правоотношений и свободу договора, определяет лишь порядок, в рамках которого производится денежная оценка вклада участника хозяйственного общества.

Согласно п. 6 ст. 66 ГК РФ, ст. 15 Закона об обществах с ограниченной ответственностью между учредителями (участниками) общества должно быть достигнуто соглашение о денежной оценке вкладов. Денежная оценка неденежных вкладов (к которым относятся и ценные бумаги) утверждается решением общего собрания участников общества, принимаемым всеми участниками единогласно.

Кроме того, закон содержит обязательное условие - каждый учредитель Общества должен полностью внести свой вклад в уставный капитал, причем стоимость вклада должна быть не менее стоимости его доли. Размер доли, определяемый в процентах или в виде дроби, должен соответствовать соотношению номинальной

стоимости его доли и уставного капитала общества (ст. 16 Закона об обществах с ограниченной ответственностью).

В основе расчета стоимости доли каждого участника лежит стоимость чистых активов, которая определяется исходя из их фактической (рыночной) стоимости по данным бухгалтерского учета.

Таким образом, первоначальный взнос - это номинальная стоимость приобретаемой участником Общества доли.

Спорная позиция налогового ведомства

Иначе обстоит дело с налоговым учетом. Согласно ст. 277 ГК РФ стоимость приобретаемых акций (долей, паев) признается равной стоимости (остаточной стоимости) вносимого имущества (имущественных прав), определяемой по данным налогового учета на момент перехода права собственности на указанное имущество (имущественные права), с учетом дополнительных расходов, признаваемых у передающей стороны в целях налогообложения.

МНС России в Методических рекомендациях по применению гл. 25 "Налог на прибыль организаций" разъяснило, что при передаче имущества в уставный капитал вклад передающей стороны оценивается по стоимости имущества, учтенного в налоговом учете передающей стороны. В этой же оценке учитывается имущество в налоговом учете у получающей стороны.

Из этого следует, что для определения налоговой базы по ценным бумагам будет приниматься не их фактическая (рыночная) стоимость, а стоимость по данным налогового учета, а значит, при выходе из Общества и получении стоимости своей доли (по рыночным ценам) в любом случае образуется разница (возможно, значительная), на которую может быть доначислен налог на прибыль.

МНС России также разъяснило, что понимается под первоначальным взносом. Первоначальный взнос - это стоимость имущества, имущественных прав при внесении их в уставный капитал по стоимости, отраженной в налоговом учете у передающей стороны (п. 4.1). Но с такой позицией налоговых органов можно и поспорить.

Во--первых, ведомственные акты к законодательству о налогах и сборах не относятся (п. 2 ст. 4 НК РФ), поэтому изложенные в них разъяснения не обязательны для налогоплательщиков. Да и вообще, налоговые органы не наделены правом давать формулировки каких-либо понятий и терминов.

Во--вторых, в ст. 277 НК РФ речь идет только об определении стоимости приобретаемых долей учредителем.

В--третьих, поскольку НК РФ не дает понятия "первоначальный взнос", что создает неопределенность в применении ряда его положений, то можно использовать норму п. 7 ст. 3 НК РФ, согласно которой все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов).

И последнее. Основываясь на нормах гражданского законодательства, обычаях делового оборота, используя аналогию права, можно сделать вывод, что стоимость имущества при передаче его в уставный капитал создаваемого юридического лица определяется по его фактической (рыночной) стоимости. В подтверждение правильности нашей позиции можно привести еще и положения ст. 26 Закона об обществах с ограниченной ответственностью, которые устанавливают право участника при выходе из Общества получить действительную стоимость его доли, определяемую на основании данных бухгалтерской отчетности.

Если мы не принимаем позицию налоговых органов и определяем первоначальный взнос исходя из реальной стоимости имущества, переданного в уставный капитал (номинальной стоимости полученной участником доли), то и облагаемая налогом разница при выходе из состава Общества будет значительно меньше (или ее не будет вообще). Это будет разница между действительной стоимостью доли на момент выхода из состава участников общества и ее стоимостью на момент передачи в уставный капитал Общества.

Например, если организация продает (по договору купли-продажи) ценные бумаги балансовой стоимостью 100 руб. за 150 руб., то полученная прибыль облагается налогом 12 руб. ($50 \times 0,24\%$). Если же организация при тех же условиях передает ценные бумаги в уставный капитал Общества, и ее доля оценивается исходя из реальной стоимости, т. е. в 150 руб., то при выходе из Общества обязанность платить налог на прибыль не возникнет.

Аргументы "за"

1. В схеме использованы неурегулированные законодательством вопросы.
2. Цель организации - реализовать ценные бумаги и получить доход - достигнута.
3. Не возникает обязанности по уплате налога на прибыль (или сумма налога существенно снижается).
4. При передаче ценных бумаг у создаваемого Общества не возникает обязанность по уплате налога на прибыль организаций.

Аргументы "против"

1. Доказывать правомерность операций и правильность ведения налогового учета придется в суде, поскольку такая схема явно свидетельствует о намерении уклониться от исполнения обязанности по уплате налога.

2. Выплата доли производится не сразу после выхода из Общества. Срок расчетов начинает течь с момента утверждения бухгалтерской отчетности Общества за истекший календарный год.