ПОКУПКА И РЕАЛИЗАЦИЯ ДОЛИ

В ОБЩЕСТВАХ С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ:

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

В соответствии со ст. 87 ГК РФ и п. 1 ст. 2 Федерального закона от 08.02.1998 N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью" обществом признается учрежденное одним или несколькими лицами хозяйственное общество, уставный капитал которого разделен на доли определенных учредительными документами размеров. Согласно п. п. 1, 2 ст. 16 Закона N 14-ФЗ каждый учредитель общества с ограниченной ответственностью (далее - общество) должен полностью внести свой вклад в уставный капитал общества в течение срока, который определен учредительным договором и который не может превышать одного года с момента государственной регистрации общества. На момент государственной регистрации общества его уставный капитал должен быть оплачен учредителями не менее чем наполовину.

Переход доли в уставном капитале участника общества третьим лицам установлен положениями ст. 93 ГК РФ и ст. 21 Закона N 14-ФЗ. В соответствии с п. 2 ст. 21 Закона N 14-ФЗ участник общества вправе продать или уступить свою долю в уставном капитале общества третьим лицам, если это не запрещено уставом общества, с учетом положений п. 4 ст. 21 Закона N 14-ФЗ. При продаже своей доли третьим лицам участник обязан письменно известить остальных участников общества о намерении продать свою долю третьему лицу, указав цену и условия продажи. Остальные участники общества могут в течение месяца воспользоваться преимущественным правом на покупку доли. Если они не воспользовались этим правом, то доля общества продается третьему лицу на условиях, сообщенных участником ранее. Это правило применяется при условии, что уставом общества не закреплено преимущественное право общества покупать отчуждаемую долю.

Согласно п. 6 ст. 21 Закона N 14-ФЗ уступка доли (части доли) в уставном капитале общества должна быть совершена в простой письменной форме, если требование о ее совершении в нотариальной форме не предусмотрено его уставом. Несоблюдение формы сделки по уступке доли (части доли) в уставном капитале общества, установленной настоящим пунктом или уставом общества, влечет ее недействительность. Такое же положение содержится в пп. "ж" п. 12 Постановления Пленума ВС РФ и Пленума ВАС РФ от 09.12.1999 г. N 90/14.

Общество должно быть письменно уведомлено о состоявшейся уступке доли (части доли) в уставном капитале общества с представлением доказательств такой уступки. При этом приобретатель доли (части доли) в уставном капитале общества осуществляет права и несет обязанности участника общества с момента уведомления общества об указанной уступке.

Обособление понятий "имущество"

и "имущественные права"

В соответствии со ст. 128 ГК РФ к объектам гражданских прав относятся вещи, включая деньги и ценные бумаги, а также иное имущество, в том числе имущественные права. В налоговом законодательстве под имуществом понимаются виды объектов гражданских прав, за исключением имущественных прав, относящихся к имуществу согласно ГК РФ (ст. 38 НК РФ). Таким образом, понятия "имущество" и "имущественные права", применяемые в гражданском и налоговом законодательстве, неравнозначны.

Принимая во внимание положения ст. 11 НК РФ, согласно которым понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено НК РФ, для целей налогообложения понятия "имущественные права" и "имущество" следует рассматривать обособленно. Отметим, что обособление понятий "имущество" и "имущественные права" для целей налогообложения имеет принципиальное значение (например, в части определения налоговой базы по налогу на доходы физических лиц (далее - НДФЛ) в случае реализации доли физическим лицом, поскольку признание доли в уставном капитале имущественным правом лишает налогоплательщика права на применение имущественных вычетов, установленных пп. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ).

Квалификация доли в уставном капитале

общества как имущественного права

Статьей 48 ГК РФ установлено, что к юридическим лицам, в отношении которых их участники имеют обязательственные права, относятся хозяйственные товарищества и общества. Имущество, созданное за счет вкладов учредителей (участников), а также произведенное и приобретенное хозяйственным товариществом или обществом в процессе его деятельности, принадлежит ему на праве собственности (ст. 66 ГК РФ). Кроме того, коммерческие и некоммерческие организации, за исключением государственных и муниципальных предприятий, а также учреждений, финансируемых собственником, являются собственниками имущества, переданного им в качестве вкладов (взносов) их учредителями (участниками, членами), а также имущества, приобретенного этими юридическими лицами по иным основаниям (п. 3 ст. 213 ГК РФ). Следовательно, при реализации доли смены собственника имущества не происходит. К приобретающему долю лицу переходят права и обязанности, закрепленные уставом организации за участниками.

Таким образом, доля в уставном капитале организации для целей налогообложения является имущественным правом, что подтверждается как разъяснениями финансовых органов (см., например, Письмо Минфина России от 14.03.2006 N 03-03-04/1/222), так и изменениями, внесенными в НК РФ, вступившими в силу с 1 января 2006 г., в частности, пп. 2.1 п. 1 ст. 268 НК РФ, позволяющий уменьшать налогооблагаемый доход по реализации имущественных прав (долей и паев) на цену их приобретения, а также на все расходы, связанные с их покупкой и продажей.

Покупка долей иностранной организации

в уставном капитале общества

Пример 1. Общество на основании соглашения, заключенного с юридическим лицом с постоянным местопребыванием в Австрийской Республике и не имеющим постоянного представительства в Российской Федерации, приобрело его долю в уставном капитале российской организации. Стоимость приобретенной доли - 250 000 руб. Предположим, что активы российской организации более чем на 50% состоят из недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации. Иностранная организация представила подтверждение того, что она имеет постоянное местонахождение на территории Австрийской Республики.

Вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций в целях бухгалтерского учета относятся к финансовым вложениям, для учета которых предусмотрен счет 58 "Финансовые вложения", субсчет 1 "Паи и акции". Общество на дату уведомления организации о состоявшейся сделке купли-продажи доли в бухгалтерском учете производит следующие записи:

Дебет 58-1, Кредит 76 - 250 000 руб. - доля, приобретенная у иностранной организации, учтена в составе финансовых вложений,

Дебет 76, Кредит 51 - 250 000 руб. - денежные средства перечислены иностранной организации.

Для иностранных организаций, не осуществляющих деятельность на территории Российской Федерации через постоянные представительства, объектом налогообложения по налогу на прибыль являются доходы, полученные от источников в Российской Федерации, определяемые в соответствии со ст. 309 НК РФ (п. 3 ст. 247 НК РФ). Доходы от реализации долей российских организаций, более 50% активов которых состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации, относятся к облагаемым доходам и подлежат обложению налогом, удерживаемым у источника выплаты доходов (пп. 5 п. 1 ст. 309 НК РФ). Осуществление расчета доли недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации, может производиться на основании балансовой стоимости активов данного общества и балансовой стоимости его недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации (см. Письмо Минфина России от 24.01.2005 N 03-08-05). В соответствии с п. п. 1 и 2 ст. 310 НК РФ налог исчисляется и удерживается российской организацией при каждой выплате доходов в валюте выплаты дохода. При этом налог с доходов, указанных в пп. 5 п. 1 ст. 309, исчисляется с учетом п. п. 2 и 4 ст. 309 по ставке, предусмотренной п. 1 ст. 284 НК РФ.

По мнению Минфина России, в рассматриваемой ситуации в соответствии со ст. 7, п. 1 ст. 312 НК РФ должны применяться нормы Конвенции от 13.04.2000 между Правительством Российской Федерации и Правительством Австрийской Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал (далее - Конвенция). Доходы австрийской компании от реализации долей в российских организациях, активы которых более чем на 50% состоят из недвижимого имущества, не являются доходами от непосредственной реализации недвижимого имущества, определенного в п. 2 ст. 6 Конвенции (п. 1 ст. 13 Конвенции). Доходы австрийской компании также не являются доходами от отчуждения движимого имущества, поскольку эта компания не имеет постоянного представительства в Российской Федерации (п. 2 ст. 13). Эти доходы не связаны также с отчуждением морских или воздушных судов, эксплуатируемых в международных перевозках, или движимого имущества, связанного с эксплуатацией таких морских или воздушных судов (п. 3 ст. 13).

Таким образом, положения п. п. 1 - 3 ст. 13 Конвенции неприменимы к указанным доходам, и к ним следует применять п. 4 ст. 13, согласно которому доходы от отчуждения любого иного имущества, иного чем то, о котором говорится в п. п. 1, 2 и 3 ст. 13 Конвенции, подлежат налогообложению только в том государстве, резидентом которого является лицо, отчуждающее имущество.

Заметим, что положения ст. 13 Конвенции регулируют порядок, подлежащий применению в случае отчуждения имущества, но никак не имущественных прав, к которым, как указано выше, относится и доля в уставном капитале. Более того, данная Конвенция вообще не определяет такое понятие, как "имущественное право". Согласно п. 2 ст. 3 Конвенции любой термин, не определенный в ней, если из контекста не вытекает иное, имеет то значение, которое придается ему национальным законодательством.

По нашему мнению, в рассматриваемом примере подлежит применению п. 1 ст. 21 Конвенции, согласно которому виды доходов независимо от источника их возникновения, о которых не говорится в предыдущих статьях, подлежат налогообложению только в государстве, резидентом которого является получатель доходов.

Пунктом 2 ст. 310 НК РФ установлено, что исчисление и удержание суммы налога с доходов, выплачиваемых иностранным организациям, производятся налоговым агентом по всем видам доходов, указанных в п. 1 ст. 309 НК РФ, во всех случаях выплаты таких доходов, за исключением случаев выплаты доходов, которые в соответствии с международными договорами (соглашениями) не облагаются налогом в Российской Федерации, при условии предъявления иностранной организацией налоговому агенту подтверждения, предусмотренного п. 1 ст. 312 НК РФ, которое должно быть заверено компетентным органом соответствующего иностранного государства (пп. 4 п. 2 ст. 310). В рассматриваемом примере у организации не возникает обязанностей налогового агента по удержанию налога с дохода иностранной организации от источников в Российской Федерации, поскольку статус резидента Австрийской Республики документально подтвержден.

Относительно рассмотренного примера следует отметить, что на основании п. 4 ст. 310 НК РФ общество обязано в сроки, установленные для представления налоговых расчетов ст. 289 НК РФ, представить информацию о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов за прошедший отчетный (налоговый) период в налоговый орган по месту своего нахождения по форме, устанавливаемой федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов. Инструкция по заполнению формы Налогового расчета (информации) о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов утверждена Приказом МНС России от 03.06.2002 г. N БГ-3-23/275 (с изм. и доп. на 14.04.2004).

Пример 2. Предположим, что покупка доли произведена у иностранной организации, являющейся резидентом страны, не имеющей с Российской Федерацией соглашения об устранении двойного налогообложения, и иностранной организацией представлено документальное подтверждение расходов по приобретению реализуемой доли в сумме 180 000 руб.

В таком случае отсутствие соглашения об устранении двойного налогообложения делает невозможным применение положений пп. 4 п. 2 ст. 310 НК РФ.

Согласно п. 4 ст. 309 НК РФ при определении налоговой базы по доходам, указанным в пп. 5 п. 1 ст. 309, из суммы таких доходов могут вычитаться расходы в порядке, предусмотренном ст. 268 НК РФ. В соответствии с пп. 2.1 п. 1 ст. 268 при реализации доли в уставном капитале полученные доходы уменьшаются на стоимость приобретения доли, а также на сумму расходов, связанных с ее приобретением и реализацией. Согласно п. 1 ст. 310, п. 1 ст. 284 НК РФ сумма выплачиваемого резиденту иностранного государства дохода от реализации доли, уменьшенного на величину соответствующих расходов, подлежит обложению налогом по ставке 24%.

На основании п. 5 ст. 309, п. 1 ст. 310 НК РФ в данном случае налог с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации, исчисляется и удерживается российской организацией, выплачивающей доход иностранной организации, при фактической выплате дохода в валюте выплаты дохода. Перечисление удержанного налога в федеральный бюджет производится в течение 3 дней после дня выплаты дохода (п. 2 ст. 287 НК РФ).

В бухгалтерской учете производятся следующие записи:

Дебет 58-1, Кредит 76 - 250 000 руб. - доля, приобретенная у иностранной организации, учтена в составе финансовых вложений,

Дебет 76, Кредит 68 - 16 800 руб. - (250 000 - 180 000) х 24% - удержан налог с доходов от реализации доли,

Дебет 76, Кредит 51 - 233 200 руб. (250 000 - 16 800) - перечислены денежные средства иностранной организации,

Дебет 68, Кредит 51 - 16 800 руб. - перечислен в бюджет налог, удержанный с доходов.

Реализация долей в уставном капитале общества

Пример 3. Организация продает долю в уставном капитале общества, учтенную в составе финансовых вложений по первоначальной стоимости, превышающей стоимость реализации. Первоначальная стоимость доли - 20 000 руб. Стоимость реализации 17 000 руб.

Организация на дату уведомления общества о состоявшейся сделке купли-продажи доли отражает в бухгалтерском учете выбытие финансового вложения в виде доли в уставном капитале в соответствии с п. 25 ПБУ 19/02. Доход от реализации финансовых вложений является операционным доходом (п. 34 ПБУ 19/02, п. 7 ПБУ 9/99). Первоначальная стоимость выбывающего финансового вложения признается операционным расходом организации (п. 11 ПБУ 10/99, п. 27 ПБУ 19/02). В бухгалтерском учете производится запись по дебету счета 91, субсчет 91-2, и кредиту счета 58, субсчет 58-1.

При реализации доли в уставном капитале в бухгалтерском учете общества производятся следующие записи:

Дебет 76, Кредит 91-1 - 17 000 руб. - отражена выручка от реализации доли,

Дебет 91-2, Кредит 58-1 - 20 000 руб. - списана первоначальная стоимость доли.

Операции по реализации долей в уставном капитале не облагаются НДС (пп. 12 п. 2 ст. 149 НК РФ).

Пример 4. Организация приобрела у физического лица долю в уставном капитале общества за 75 000 руб. Номинальная стоимость доли составляет 60 000 руб. Физическим лицом представлено документальное подтверждение расходов на приобретение доли в сумме 40 000 руб.

В данном случае приобретенная доля в уставном капитале общества принимается к бухгалтерскому учету в составе финансовых вложений по первоначальной стоимости, равной сумме, фактически уплаченной физическому лицу - бывшему участнику общества (п. п. 8, 9 ПБУ 19/02).

В целях исчисления налога на прибыль у налогоплательщика-участника не возникает прибыли (убытка) при передаче имущества (имущественных прав) в качестве оплаты размещаемых долей. Стоимость приобретаемых долей для целей налогового учета признается равной стоимости (остаточной стоимости) вносимого имущества (имущественных прав или неимущественных прав, имеющих денежную оценку), определяемой по данным налогового учета на дату перехода права собственности на указанное имущество (имущественные права), с учетом дополнительных расходов, которые для целей налогообложения признаются у передающей стороны при таком внесении (пп. 2 п. 1 ст. 277 НК РФ). Таким образом, в целях налогового учета стоимость приобретенной доли, как и в целях бухгалтерского учета, составит 75 000 руб.

В соответствии с пп. 5 п. 1 ст. 208 НК РФ доход, полученный физическим лицом от реализации на территории Российской Федерации принадлежащей ему доли в уставном капитале общества, является объектом обложения НДФЛ. В рассматриваемом случае при продаже доли (ее части) в уставном капитале организации налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых НДФЛ доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с получением этих доходов (пп. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ). Согласно Письму Минфина России от 13.06.2006 N 03-05-01-04/156 налоговый агент (организация, приобретающая долю) не вправе самостоятельно уменьшить базу по НДФЛ на расходы продавца, указанные в пп. 1 п. 1 ст. 220 и связанные с приобретением указанной доли, так как подобная возможность ст. 220 НК РФ не предусмотрена. Эти расходы могут быть учтены при подаче налогоплательщиком налоговой декларации в соответствии со ст. 229 НК РФ.

Данная точка зрения представляется нам не вполне аргументированной, поскольку из текста пп. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ не следует прямой запрет на самостоятельное уменьшение налоговым агентом облагаемых НДФЛ доходов на сумму фактически произведенных и документально подтвержденных физическим лицом расходов, связанных с приобретением доли. Кроме того, неясным представляется механизм реализации норм пп. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ в части самостоятельной подачи налоговой декларации по НДФЛ иностранным физическим лицом - нерезидентом, не имеющим постоянного местожительства в Российской Федерации. Необходимо отметить, что ранее в Письме Минфина России от 26.07.2005 N 03-05-01-05/124 допускалась возможность самостоятельного уменьшения налоговым агентом облагаемых НДФЛ доходов на сумму фактически произведенных и документально подтвержденных физическим лицом расходов. Удержание НДФЛ с выплаченного налогоплательщику дохода с учетом документально подтвержденных расходов на приобретение доли производится организацией, приобретающей долю и выплачивающей физическому лицу доход, признаваемой налоговым агентом в соответствии с п. 1 ст. 226 НК РФ.

Налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате. Удержание у налогоплательщика начисленной суммы налога производится налоговым агентом за счет любых денежных средств, выплачиваемых налоговым агентом налогоплательщику, при фактической выплате указанных денежных средств налогоплательщику либо по его поручению третьим лицам (п. 4 ст. 226 НК РФ). Налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода, а также дня перечисления дохода со счетов налоговых агентов в банке на счета налогоплательщика либо по его поручению на счета третьих лиц в банках (п. 6 ст. 226 НК РФ).

В бухгалтерском учете производятся следующие записи:

Дебет 58-1, Кредит 76 - 75 000 руб. - доля, приобретенная у физического лица, отражена в составе финансовых вложений общества,

Дебет 76, Кредит 68 - 4550 руб. [(75 000 - 40 000) х 13%] - удержан НДФЛ с дохода от реализации доли,

Дебет 76, Кредит 50, 51 - 70 450 руб. (75 000 - 4550) - выплачены денежные средства физическому лицу.

Предположим, что доля приобретена у физического лица - нерезидента. В этом случае в соответствии с пп. 5 п. 1 ст. 208 НК РФ доход от реализации доли в уставном капитале организации будет считаться доходом от источников в Российской Федерации. При этом согласно п. 3 ст. 224 НК РФ при продаже своей доли физическое лицо - нерезидент должно уплатить НДФЛ по ставке 30% [(75 000 - 40 000) х 30%].

Заметим, что в каждой конкретной ситуации необходимо руководствоваться положениями существующих международных соглашений Российской Федерации, поскольку согласно ст. 7 НК РФ если международным договором, содержащим положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные НК РФ и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами о налогах и (или) сборах, то применяются правила и нормы международных договоров Российской Федерации.

Например, в условиях примера 1 в части реализации доли физическим лицом - резидентом Австрийской Республики доходы налогоплательщика освобождаются от обложения НДФЛ в Российской Федерации на основании п. 1 ст. 21 Конвенции. Согласно п. 2 ст. 232 НК РФ для освобождения от уплаты налога, проведения зачета, получения налоговых вычетов или иных налоговых привилегий налогоплательщик должен представить в налоговые органы официальное подтверждение того, что он является резидентом государства, с которым Российская Федерация заключила действующий в течение соответствующего налогового периода (или его части) договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения, а также документ о полученном доходе и об уплате им налога за пределами Российской Федерации, подтвержденный налоговым органом соответствующего иностранного государства. Подтверждение может быть представлено как до уплаты налога или авансовых платежей по налогу, так и в течение одного года после окончания того налогового периода, по результатам которого налогоплательщик претендует на получение освобождения от уплаты налога, проведения зачета, налоговых вычетов или привилегий.

Литература

1. К вопросу о необходимости уплаты НДС при осуществлении операций по переводу денежных средств физических лиц без открытия банковских счетов
"Юридическая работа в кредитной организации", 2006, N 3
2. Специфика жилья, приобретаемого с использованием ипотечного кредита в Московском регионе
"Банковское кредитование", 2006, N 3
3. IFRS 6 "Разведка и оценка минеральных ресурсов"
"Внедрение Международных стандартов финансовой отчетности МСФО в кредитной организации", 2006, N 4
4. Вопросы формирования учетной политики кредитных организаций для целей бухгалтерского учета на 2006 год Окончание
"Налогообложение, учет и отчетность в коммерческом банке", 2006, N 6
5. Оценка финансового состояния кредитных организаций
"Управление в кредитной организации", 2006, N 3
6. Вопросы формирования учетной политики кредитных организаций для целей бухгалтерского учета на 2006 год Начало
"Налогообложение, учет и отчетность в коммерческом банке", 2006, N 5
7. <Мониторинг законодательства от 27.04.2006>
"Юридическая работа в кредитной организации", 2006, N 2
8. Годовое общее собрание акционеров банка: правовые вопросы подготовки и проведения
"Юридическая работа в кредитной организации", 2006, N 2
9. Международная Федерация Бухгалтеров IFAC
"Внедрение Международных стандартов финансовой отчетности МСФО в кредитной организации", 2006, N 3
10. Бухгалтерский учет и МСФО
"Внедрение Международных стандартов финансовой отчетности МСФО в кредитной организации", 2006, N 3
11. Коалиционные программы лояльности и ко-бренды
"Банковское кредитование", 2006, N 2
12. <Мониторинг законодательства от 12.04.2006>
"Банковское кредитование", 2006, N 2
13. Методологические подходы к разработке стратегии развития банковского сектора региона
"Управление в кредитной организации", 2006, N 2