**Схема: «Как не платить налог на доходы в случае выплаты дивидендов?»**

Дегтярев В.А.

**Эмитент акций, выплачивающий дивиденды**

Суть схемы: Данная схема применима для организаций, владеющих пакетом акций, по которым должны быть выплачены дивиденды. До момента выплаты дивидендов, данные акции продаются по балансовой стоимости организации, применяющей упрощенную систему налогообложения, с отсрочкой платежа. Затем организации, применяющей упрощенную систему налогообложения, выплачиваются дивиденды.

При этом эмитент не удерживает налог на доходы с выплачиваемых дивидендов в размере 6 %, поскольку получатель дивидендов не является плательщиком налога на прибыль. Организация, применяющая упрощенную систему налогообложения, одномоментным созданием расходов уменьшает единый налог до нуля.

После получения дивидендов заключается обратный договор купли-продажи акций с отсрочкой платежа. До 15 января следующего года организация, применяющая упрощенную систему налогообложения, подает заявление о переходе на общий режим налогообложения. После этого производится зачет однородных требований между прямым и обратным договором купли-продажи акций. Выплата дивидендов организации, применяющей упрощенную систему налогообложения, при правильной организации ее финансово-хозяйственной деятельности позволяет не платить единый налог с суммы выплачиваемых дивидендов.

Этап 1. Продажа акций организации, применяющей упрощенную систему налогообложения

Собственник акций, имея информацию о возможной выплате дивидендов, продает свои акции организации, применяющей упрощенную систему налогообложения, по балансовой стоимости.

Балансовая стоимость может быть любой, в том числе превышать 100 млн. рублей, поскольку акции не являются амортизируемым имуществом (данная схема также может быть применима при выплате дивидендов в ООО).

Главное, чтобы размер выплачиваемых дивидендов по продаваемым акциям не превысил 15 млн. рублей.

Внесение записи в реестр акционеров о переходе права собственности вносится сразу после заключения договора купли-продажи на основании передаточного распоряжения собственника.

Налоговые и бухгалтерские аспекты Продавца (Собственника акций)

Пример: балансовая стоимость акций равна 100 руб. Прямая и обратная акций также осуществляется по цене 100 рублей. Размер выплачиваемых дивидендов – 10 руб.

Дебет 76

Кредит 91-1 – 100 рублей - определена задолженность покупателя.

Дебет 91-2

Кредит 58-1 – 100 рублей - списана учетная стоимость акций.

Продажа акций акционерного общества, а также долей общества с ограниченной ответственностью НДС не облагается (ст.149 НК РФ).

Акции продаются по балансовой стоимости, поэтому в данном случае налог на прибыль также равен нулю.

Налоговые аспекты Покупателя (организации, применяющей упрощенную систему налогообложения)

Организация, применяющая упрощенную систему налогообложения, в рамках данной схемы для исчисления единого налога применяет объект налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов по ставке 15%.

Статья 346.14 НК РФ. Объекты налогообложения

1. Объектом налогообложения признаются:

доходы;

доходы, уменьшенные на величину расходов.

2. Выбор объекта налогообложения осуществляется самим налогоплательщиком. Объект налогообложения не может меняться налогоплательщиком в течение всего срока применения упрощенной системы налогообложения.

Статья 346.20 НК РФ. Налоговые ставки

1. В случае, если объектом налогообложения являются доходы, налоговая ставка устанавливается в размере 6 процентов.

2. В случае, если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, налоговая ставка устанавливается в размере 15 процентов.

Расходы по приобретению акций не уменьшают налогооблагаемую базу при расчете единого налога. Каких-либо других налоговых последствий по данной сделке у Покупателя не возникает.

Этап 2. Выплата дивидендов организации, применяющей упрощенную систему налогообложения.

Определение лиц, имеющих право на получение дивидендов

Список лиц, имеющих право на получение годовых дивидендов, составляется на дату составления списка лиц, имеющих право участвовать в годовом общем собрании акционеров.

Статья 42 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ «Об акционерных обществах». Порядок выплаты обществом дивидендов

4. Срок выплаты годовых дивидендов определяется уставом общества или решением общего собрания акционеров о выплате годовых дивидендов. Если уставом общества или решением общего собрания акционеров дата выплаты годовых дивидендов не определена, срок их выплаты не должен превышать 60 дней со дня принятия решения о выплате годовых дивидендов.

Список лиц, имеющих право получения годовых дивидендов, составляется на дату составления списка лиц, имеющих право участвовать в годовом общем собрании акционеров. Для составления списка лиц, имеющих право получения годовых дивидендов, номинальный держатель акций представляет данные о лицах, в интересах которых он владеет акциями.

Статья 51 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ «Об акционерных обществах». Право на участие в общем собрании акционеров

1. Список лиц, имеющих право на участие в общем собрании акционеров, составляется на основании данных реестра акционеров общества. В случае, если в отношении общества используется специальное право на участие Российской Федерации, субъекта Российской Федерации или муниципального образования в управлении указанным обществом ("золотая акция"), в этот список включаются также представители Российской Федерации, субъекта Российской Федерации или муниципального образования.

Дата составления списка лиц, имеющих право на участие в общем собрании акционеров, не может быть установлена ранее даты принятия решения о проведении общего собрания акционеров и более чем за 50 дней, а в случае, предусмотренном пунктом 2 статьи 53 настоящего Федерального закона, - более чем за 65 дней до даты проведения общего собрания акционеров.

В случае проведения общего собрания акционеров, в определении кворума которого и голосовании участвуют бюллетени, полученные обществом в соответствии с пунктом 2 статьи 58 настоящего Федерального закона, дата составления списка лиц, имеющих право на участие в общем собрании акционеров, устанавливается не менее чем за 45 дней до даты проведения общего собрания акционеров.

Вывод: Акции должны быть проданы организации, применяющей упрощенную систему налогообложения, не позднее 65 дней до дня проведения общего собрания акционеров.

Возможность неуплаты налога по доходам в виде дивидендов

По выплачиваемым дивидендам эмитент удерживает налог по ставке 6 % в качестве налогового агента (ст. 284 НК РФ).

Согласно ст. 275 НК РФ организация, которая уплачивает дивиденды, исчисляет суммы налога российского лица исходя из доли каждого налогоплательщика в общей сумме дивидендов.

Таким образом, на основании ст. 275 НК РФ организация, которая уплачивает дивиденды, должна удержать налог в размере 6 % по выплачиваемым дивидендам российским организациям.

Статья 275 НК РФ Особенности определения налоговой базы по доходам, полученным от долевого участия в других организациях

Сумма налога на доходы от долевого участия в деятельности организаций (в целях настоящей главы - дивиденды) определяется с учетом следующих положений.

2. Для налогоплательщиков, не указанных в пункте 3 настоящей статьи, по доходам в виде дивидендов, за исключением указанных в пункте 1 настоящей статьи доходов, налоговая база по доходам, полученным от долевого участия в других организациях, определяется налоговым агентом с учетом особенностей, установленных настоящим пунктом.

Если источником дохода налогоплательщика является российская организация, указанная организация признается налоговым агентом и определяет сумму налога с учетом положений настоящего пункта.

При этом сумма налога, подлежащая удержанию из доходов налогоплательщика - получателя дивидендов, исчисляется налоговым агентом исходя из общей суммы налога, исчисленной в порядке, установленном настоящим пунктом, и доли каждого налогоплательщика в общей сумме дивидендов.

Общая сумма налога определяется как произведение ставки налога, установленной подпунктом 1 пункта 3 статьи 284 настоящего Кодекса, и разницы между суммой дивидендов, подлежащих распределению между акционерами (участниками) в текущем налоговом периоде, уменьшенной на суммы дивидендов, подлежащих выплате налоговым агентом в соответствии с пунктом 3 настоящей статьи в текущем налоговом периоде, и суммой дивидендов, полученных самим налоговым агентом в текущем отчетном (налоговом) периоде и предыдущем отчетном (налоговом) периоде, если данные суммы дивидендов ранее не участвовали в расчете при определении облагаемого налогом дохода в виде дивидендов. В случае, если полученная разница отрицательна, обязанность по уплате налога не возникает и возмещение из бюджета не производится.

Вместе с тем, применение упрощенной системы налогообложения организациями предусматривает замену уплаты налога на прибыль единым налогом.

Статья 346.11 НК РФ. Общие положения

2. Применение упрощенной системы налогообложения организациями предусматривает замену уплаты налога на прибыль организаций, налога на добавленную стоимость, налога с продаж, налога на имущество организаций и единого социального налога уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности организаций за налоговый период.

Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, производят уплату страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Иные налоги уплачиваются организациями, применяющими упрощенную систему налогообложения, в соответствии с общим режимом налогообложения.

Налоги на доходы в виде дивидендов является налогом на прибыль. В данном случае, налогообложению подлежит только внереализационный доход от долевого участия в других организациях.

Статья 250 НК РФ. Внереализационные доходы

В целях настоящей главы внереализационными доходами признаются доходы, не указанные в статье 249 настоящего Кодекса.

Внереализационными доходами налогоплательщика признаются, в частности, доходы:

1) от долевого участия в других организациях;

Таким образом, налицо противоречие между ст. 275 НК РФ и ст.346.11 НК РФ.

С одной стороны лицо, выплачивающее дивиденды, должно удержать налог с выплачиваемых дивидендов в качестве налогового агента.

С другой стороны, налогоплательщиком по доходам в виде дивидендов является лицо, которое получает дивиденды.

Если дивиденды выплачиваются организации, применяющей упрощенную систему налогообложения, то она не является плательщиком налога на прибыль, поэтому эмитенту в этом случае не надо удерживать налог на доходы в размере 6% в качестве налогового агента (не может быть налогового агента без налогоплательщика).

Доходы в виде дивидендов у организации, применяющей упрощенную систему налогообложения, включаются в доходы при исчислении единого налога.

Следовательно, нормы права, установленные в ст. 275 НК РФ являются общей нормой по сравнению с нормой права, установленные ст. 346.11 НК РФ, которая в данных правоотношениях является специальной нормой.

В ст. 346.11 НК РФ прямо установлено, что организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, не платят налог на прибыль, в том числе налог на доходы в виде дивидендов в размере 6%.

Вывод: Организация, применяющая упрощенную систему налогообложения, в случае получения дивидендов только учитывает данные доходы при расчете единого налога.

При этом эмитент акций, выплачивающий дивиденды, не должен удерживать налог с доходов в виде дивидендов в размере 6%.

Отметим, что и налоговые органы придерживаются аналогичной точки зрения.

Письмо МНС РФ от 27 августа 2001 г. N 22-1-15/60-Щ951 "О налогообложении доходов, полученных в виде дивидендов"

Управление налогообложения малого бизнеса, рассмотрев ваш запрос от 30.07.2001 N 05-09/1045, сообщает следующее.

В соответствии с подпунктом "а" пункта 1 статьи 9 Закона Российской Федерации от 27.12.91 N 2116-1 "О налоге на прибыль предприятий и организаций" предприятия помимо налога на прибыль уплачивают налог с доходов в виде дивидендов, полученных по акциям, принадлежащим предприятию-акционеру и удостоверяющим право владельца этих ценных бумаг на участие в распределении прибыли предприятия-эмитента, а также доходов в виде процентов, полученных владельцами государственных ценных бумаг субъектов Российской Федерации и ценных бумаг органов местного самоуправления.

Согласно пунктам 2 и 3 статьи 9 указанного Закона налог с вышеуказанных доходов взимается у источника выплаты этих доходов по ставке 15 процентов и зачисляется в доход федерального бюджета. Ответственность за удержание и перечисление указанного налога несет предприятие, выплачивающее доход.

В соответствии с пунктом 2 статьи 1 Федерального закона от 29.12.95 N 222-ФЗ "Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства" применение упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности организациями, подпадающими под действие данного Федерального закона, предусматривает замену уплаты совокупности установленных законодательством Российской Федерации федеральных, региональных и местных налогов и сборов уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности организаций за отчетный период.

Для этих организаций сохраняется действующий порядок уплаты таможенных платежей, государственных пошлин, налога на приобретение автотранспортных средств, лицензионных сборов, отчислений в государственные социальные внебюджетные фонды.

Следовательно, организациями, применяющими упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, налог с доходов в виде дивидендов, полученных по акциям, принадлежащим предприятию-акционеру и удостоверяющим право владельца этих ценных бумаг на участие в распределении прибыли предприятия-эмитента, а также доходов в виде процентов, полученных владельцами государственных ценных бумаг Российской Федерации, государственных ценных бумаг субъектов Российской Федерации и ценных бумаг органов местного самоуправления, не уплачивается.

В соответствии с положениями статьи 3 Федерального закона от 29.12.95 N 222-ФЗ и пункта 2 Порядка отражения в Книге учета доходов и расходов и хозяйственных операций субъектами малого предпринимательства, применяющими упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 22.02.96 N 18, организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, вышеуказанные доходы учитывают при исчислении объекта обложения единым налогом в составе валовой выручки.

Во избежание двойного налогообложения вышеуказанные доходы не должны облагаться налогом у источника их выплаты.

Начальник Управления налогообложения малого бизнеса Министерства РФпо налогам и сборам

А.Н.Мельниченко

Сообщение эмитенту, что акционер является организацией, применяющая упрощенную систему налогообложения

Когда акции будут приобретены организацией, применяющей упрощенную систему налогообложения, то с целью неудержания налога на доходы в виде дивидендов в размере 6% необходимо сообщить регистратору (эмитенту), что собственник акций применяет упрощенную систему налогообложения и с представлением соответствующего разъяснения налоговых органов о неудержании налога на доходы в виде дивидендов.

В случае, если эмитент удержит налог, то организация, применяющая упрощенную систему налогообложения, вправе подать гражданско-правовой иск к эмитенту акций о доплате дивидендов в размере 6% от причитающейся суммы.

Этап 3. Обратная купля-продажа акций

После получения дивидендов акции продаются по такой же цене, что покупались и также с рассрочкой платежа.

При таких обстоятельствах, если оплата за акции не произведена, то при расчете единого налога доход считается не полученным.

Статья 346.17 НК РФ. Порядок признания доходов и расходов

1. В настоящей главе датой получения доходов признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (кассовый метод).

Вывод: Обратная продажа акций без оплаты не приводит у организации, применяющей упрощенную систему налогообложения, к получению дохода при исчислении единого налога.

Этап 4. Создание затрат у организации, применяющая упрощенную систему налогообложения

Для уменьшения единого налога необходимо создать соответствующие расходы. Возможны разные способы создания оплаченных расходов, например, приобрести на полученные дивиденды основные средства (вопрос требует отдельной проработки).

Наиболее оптимальным вариантом затрат может также являться внесение в уставной капитал основных средств (см. схему: Как уменьшить доходы у организации, применяющей упрощенную систему налогообложения без реализации товаров (работ, услуг), финансовых операций и перечисления денежных средств из книги: «Принципы налогового планирования использования основных средств»).

Этап 5. Переход на общий режим налогообложения.

До 15 января следующего года организация, применяющая упрощенную систему налогообложения, должна перейти на общий порядок налогообложения.

Только после этого Продавец и Покупатель вправе провести зачет встречных однородных требований.

В учете это будет отражено

Дебет 76 Кредит 76 – 100 рублей - зачет встречных однородных требований по прямому и обратному договору купли-продажи акций

Если цена акций, как при прямом, так и при обратном договоре купли-продажи акций будет одинаковой, то налоговых последствий у сторон по налогу на прибыль не будет.

Итоговое резюме: Выплата дивидендов организации, применяющей упрощенную систему налогообложения, при правильной организации ее финансово-хозяйственной деятельности позволяет не платить налог на доходы с выплачиваемых дивидендов.