

Имущество от учредителя: вся ПОДНОГОТНАЯ ЛЬГОТЫ



**Николай
Рудоманов,**
юрист налоговой практики
юридической фирмы
VEGAS LEX

Законодательство позволяет не уплачивать налог на прибыль и НДС при получении организациями имущества от учредителей. В частности, в случаях оплаты уставного капитала, взноса в имущество ООО, увеличения чистых активов.

При использовании данной льготы важно помнить об особенностях и ограничениях, которые могут привести к спорам. Выясним, как минимизировать налоговые риски.

Оплата уставного капитала

Начнем с оценки налоговых рисков в случаях оплаты учредителем уставного капитала. При определении налоговой базы по налогу на прибыль подобные доходы не учитываются. То же касается доходов в виде превышения цены размещения акций (долей) над их номинальной стоимостью (первоначальным размером), а также в виде сумм НДС, подлежащих вычету у принимающей организации при такой передаче (подп. 3 и 3¹ п. 1 ст. 251 НК РФ). При оплате акций (долей) учредитель не отражает в налоговом учете ни прибыль, ни убыток (подп. 2 п. 1 ст. 277 НК РФ).

На практике может возникнуть ситуация, при которой акционер, приобретает акции дополнительной эмиссии созданным

го общества*. Оплата акций происходит путем передачи имущества, принадлежащего акционеру на праве собственности. Между акционером и обществом заключен договор мены. По результатам независимой оценки рыночная стоимость передаваемого имущества выше его первоначальной стоимости, в свою очередь стоимость акций соответствует стоимости имущества по данным оценки. В рассматриваемом случае имущество, полученное организацией в качестве оплаты акций дополнительной эмиссии, не образует доход эмитента, учитываемого в составе доходов по налогу на прибыль (письмо Минфина России от 24.06.2009 № 03-03-06/1/427). Расходы учредителя в виде стоимости передаваемого в уставный капитал имущества также не учитываются (п. 3 ст. 270 НК РФ).

Амортизационные тонкости

При передаче имущества важно учитывать особенности определения его стоимости для целей последующего начисления амортизации (если оно учитывается в составе основных средств для целей налогового учета).

Имущество, полученное в качестве оплаты уставного капитала, отражается по стоимости, определяемой по данным налогового учета учредителя на дату перехода права собственности (абз. 3 подп. 2 п. 1 ст. 277 НК РФ). При этом, несмотря на требования гражданского законодательства, установленная независимой оценкой сумма во внимание не принимается (письмо Минфина России от 07.05.2009 № 03-03-06/1/304).

Если в качестве вклада передается амортизируемое имущество, оно должно быть принято на учет:

- либо по стоимости затрат учредителя на его приобретение и доведение до пригодного к использованию состояния, если эксплуатация не производилась (абз. 2 п. 1 ст. 257 НК РФ, письмо Минфина России от 07.06.2011 № 03-03-10/48);
- либо по первоначальной стоимости за вычетом начисленной амортизации (абз. 8 п. 1 ст. 257 НК РФ).

Кроме того, получающая организация вправе учесть дополнительные расходы учредителя, связанные с передачей ос-

* Для АО такой ситуацией будет приобретение акций, выпущенных дополнительно (ст. 28 Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»).

нового средства в качестве оплаты уставного капитала. К ним относятся транспортные расходы, оплата государственной пошлины и др. Главное – чтобы это было предусмотрено учредительными документами получающей организации; в противном случае инспекция может предъявить претензии к таким затратам (постановления ФАС Северо-Западного округа от 21.01.2008 № А52-193/2007, ФАС Московского округа от 04.05.2008 № А40-27686/07-116-91).

Значит, для определения стоимости имущества получающая организация должна запросить у учредителя документы о его первоначальной (остаточной) стоимости и затратах, понесенных в связи с передачей в оплату уставного капитала.

НДС-ракурс

Обратим внимание на особенности исчисления НДС. Передающая сторона обязана восстановить ранее принятый к вычету налог (п. 3 ст. 170 НК РФ). Принимающая сторона, если является плательщиком НДС, сможет отразить ту же сумму налога в составе вычетов после принятия имущества на учет (п. 8 ст. 172, п. 11 ст. 171 НК РФ). Тем самым сохраняется баланс уплаченных и принятых к вычету сумм НДС.

Взнос в имущество ООО

Принципиальным отличием от предыдущего варианта является то, что он не влечет увеличения размера уставного капитала. Возможность вноса в имущество общества прямо не предусмотрена **Законом** об АО, но установлена ст. 27 **Закона** об ООО.

Доход в виде имущества, полученного российской организацией от учредителя безвозмездно, не включается в базу по налогу на прибыль при следующих условиях:

- доля участия учредителя превышает 50%;
- переданное имущество (за исключением денежных средств) не должно передаваться третьим лицам в течение года с момента получения (подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ).

В случае передачи в аренду имущества, полученного от учредителя в течение года после получения, налоговые органы

Федеральный закон
от 26.12.1995 № 208-ФЗ
«Об акционерных
обществах»

Федеральный закон
от 08.02.1998 № 14-ФЗ
«Об обществах
с ограниченной
ответственностью»

могут поставить обоснованность применения льготы под сомнение.

Стоит ли повременить с арендой

Одно из условий применения льготы состоит в том, что полученное российской организацией имущество в течение года не должно быть передано третьим лицам. Это установлено положениями подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ.

Согласно разъяснениям финансового ведомства, годовое ограничение по передаче имущества распространяется и на передачу имущества во временное пользование, например в аренду (письма Минфина России от 30.01.2012 № 03-11-06/2/11, от 24.12.2007 № 03-11-04/3/513).

Суды в данном вопросе не единодушны: есть решения в пользу как инспекции (постановления ФАС Северо-Кавказского округа от 21.09.2009 № А32-23646/2007, ФАС Московского округа от 01.09.2008 № А40-46079/07), так и налогоплательщика (постановление ФАС Уральского округа от 16.12.2010 № А50-3762/2010).

Таким образом, для снижения рисков лучше передавать полученное имущество в аренду спустя год с момента получения от учредителя.

Положения ст. 256 НК РФ не запрещают начислять амортизацию по основным средствам, полученным с учетом положений подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ. Это подтверждают финансисты (письма Минфина России от 28.04.2009 № 03-03-06/1/283, от 05.12.2008 № 03-03-06/1/674), а также суды (например, постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 22.02.2007 № А32-11826/2006 (определением ВАС РФ от 18.06.2007 № 7092/07 отказано в надзорном пересмотре)).

Первоначальная стоимость основного средства должна определяться как сумма, в которую такое имущество оценено исходя из рыночных цен, но не ниже остаточной стоимости. Информация о ценах должна быть подтверждена налогоплательщиком – получателем имущества (работ, услуг) документально или путем проведения независимой оценки (п. 8 ст. 250 НК РФ).

Отметим также, что право применить льготу в отношении имущества, передаваемого в неденежной форме, должно быть

Постановление
ВС РФ № 90, Пленума
ВАС РФ № 14
от 09.12.1999
«О некоторых вопросах
применения
Федерального закона
“Об обществах
с ограниченной
ответственностью”»

определено уставом или решением общего собрания (п. 14 **постановления** Пленума ВС РФ № 90, Пленума ВАС РФ № 14 от 09.12.1999). Отсутствие такого положения может вызвать претензии проверяющих.

Увеличение чистых активов

Данный вариант может быть реализован, если доля участника ООО составляет менее 50%, а также необходимо произвести передачу имущества не только в ООО, но и в АО.

Участники и акционеры вне зависимости от размера участия вправе передавать вклад имущество обществу с целью увеличения чистых активов без увеличения уставного капитала (письмо Минфина России от 21.03.2011 № 03-03-06/1/160). В данном случае стоимость имущества не учитывается при налогообложении прибыли у принимающей стороны (подп. 3⁴ п. 1 ст. 251 НК РФ).

Примечательно, что, в отличие от взноса в имущество ООО, при последующей его передаче третьим лицам, в т. ч. путем сдачи в аренду или продажи, право на преференцию не утрачивается (письмо Минфина России от 18.04.2011 № 03-03-06/1/243).

Целесообразно закрепить в уставе организации возможность пополнения чистых активов за счет имущества участника (акционера), а последним – оформлять передачу имущества соответствующим решением в письменном виде с указанием цели: «увеличение чистых активов».

Получение имущества в пользование

Имущество может быть предоставлено учредителем получающей организации не в собственность, а во временное безвозмездное пользование. Доход от пользования при определении базы по налогу на прибыль признается внереализационным. При этом плательщик, получающий имущество, включает до-

Вклад в имущество с целью увеличения чистых активов без увеличения уставного капитала не ограничивает получателя в последующей передаче его третьим лицам. То есть при сдаче в аренду или продаже имущества право на льготу сохраняется.

ход в виде безвозмездно полученного права пользования им исходя из рыночных цен на аренду идентичных объектов (п. 2 информационного письма Президиума ВАС

РФ от 22.12.2005 № 98, письмо Минфина России от 01.02.2013 № 03-03-06/1/2069).

В отношении НДС инспекторы могут также придаться к налогообложению договора ссуды. Согласно позиции Минфина России и арбитражной налоговой практике услуги по передаче имущества по договору безвозмездного пользования облагаются НДС. Налоговая база определяется исходя из рыночного уровня цен (письма Минфина России от 01.02.2013 № 03-03-06/1/2069, от 17.01.2013 № 03-07-08/04, постановление ФАС Центрального округа от 22.10.2013 № А09-7059/2012 (определением ВАС РФ от 28.02.2014 № ВАС-1319/14 отказано в надзорном пересмотре)).

Соответственно, для минимизации риска получающая организация должна отражать доход и начислять НДС в отношении имущества, полученного по договору ссуды.

Реорганизация в форме выделения

Рассмотрим ситуацию, когда при реорганизации в форме выделения реорганизуемая фирма становится учредителем новой компании. Тогда передача основных средств, нематериальных активов или иного имущества правопреемнику не признается реализацией товаров, работ или услуг (п. 3 ст. 39 НК РФ). Как следствие, у учредителя не возникает объекта налогообложения.

У реорганизуемой организации также не образуется прибыль (убыток) для целей налога на прибыль (п. 3 ст. 277 НК РФ). Следовательно, передача имущества при реорганизации в форме выделения не приводит к возникновению дохода (расхода) ни у реорганизуемой компании, ни у вновь созданной.

Если от реорганизуемой компании получены основные средства, которые в дальнейшем будут использоваться в деятельности, не облагаемой НДС, налог нужно восстановить.

Для целей НДС передача учредителем основных средств или иного имущества правопреемнику не является реализацией (п. 3 ст. 39, п. 2 ст. 146

НК РФ). Обязанности восстанавливать НДС, ранее принятый к вычету с переданных учредителем товарно-материальных ценностей, основных средств и имущественных прав, не возникает (п. 8 ст. 162¹ НК РФ).

Неоднозначной является ситуация, когда полученное имущество используется в деятельности, не облагаемой НДС. Минфин России считает, что если в дальнейшем полученное имущество будет использовано для операций, не облагаемых НДС, придется восстановить суммы налога, принятые ранее к вычету реорганизованной компанией (письмо Минфина России от 30.07.2010 № 03-07-11/323).

Рассмотрим также ситуацию, когда реорганизуемая компания не предъявила к вычету НДС по приобретенным и оплаченным ею товарам, работам, услугам. Тогда заявить вычет с указанных сумм может правопреемник на основании счетов-фактур, выставленных в адрес реорганизуемой организации, или их копий. Обязательное условие принятия НДС к вычету – наличие копий документов, подтверждающих фактическую уплату реорганизованной (реорганизуемой) организацией сумм налога продавцам при приобретении товаров, работ, услуг.

Вопросы к реорганизации

Когда передача имущества имеет место в ходе реорганизации, важно, чтобы у этой процедуры была очевидная деловая цель (особенно при выделении организации). Иначе налоговые органы могут оспорить правомерность учета операций для целей налогообложения, отказав в применении преференции (**постановление** Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53).

Обратим внимание на то, что на момент передачи имущества в неденежной форме устав получающей организации должен содержать положения о применении преференции в данном случае. Или на этот счет должно быть принято реше-

Постановление
Пленума ВАС РФ
от 12.10.2006 № 53
«Об оценке
арбитражными судами
обоснованности
получения
налогоплательщиком
налоговой выгоды»

ние участников. Это обезопасит компанию от претензий контролеров.

С точки зрения НДС вклад учредителя в имущество общества является инвестиционной деятельностью, не признаваемой объектом налогообложения (подп. 4 п. 3 ст. 39, подп. 1 п. 2 ст. 146 НК РФ). Происходит увеличение действительной стоимости доли участника (п. 2 определения КС РФ от 08.04.2004 № 166-О), увеличивается размер чистых активов получающей организации и, как следствие, размер распределяемой учредителю прибыли.

Кроме того, важно, чтобы у участника (акционера) и получающей организации не было намерения на уклонение от налогообложения при дальнейшей реализации имущества (постановление Второго арбитражного апелляционного суда от 12.07.2012 № А29-10167/2011, оставлено в силе постановлением ФАС Волго-Вятского округа от 03.12.2012). **НС**

Консультации по вашим
рабочим ситуациям
в рубрике «ПРОФСовет»

Присылайте свои вопросы
на nsport@mcf.ru



 МЦФЭР
НАЛОГИ И ДОБРОЕ
СОВЕЩАНИЕ

 Wolters Kluwer

Журнал «Налоговые споры»