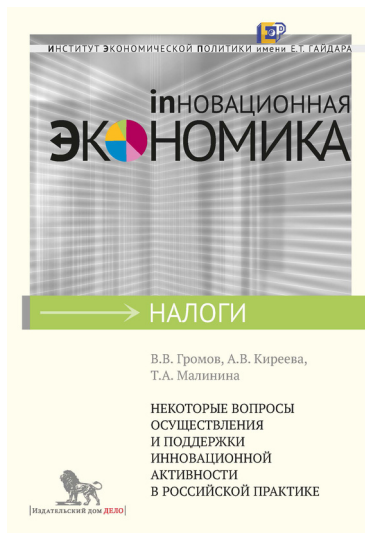




ИНСТИТУТ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ПОЛИТИКИ ИМЕНИ Е.У. ТАЙДАРА

ИННОВАЦИОННАЯ ЭКОНОМИКА

→ НАЛОГИ

В.В. Громов, А.В. Киреева,
Т.А. Малинина

НЕКОТОРЫЕ ВОПРОСЫ
ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ
И ПОДДЕРЖКИ
ИННОВАЦИОННОЙ
АКТИВНОСТИ
В РОССИЙСКОЙ ПРАКТИКЕ



Издательский дом ДЭЛО

Анастасия Киреева

**Некоторые вопросы осуществления
и поддержки инновационной
активности в российской практике**

«РАНХиГС»

2013

УДК 336.221
ББК 65.261.41

Киреева А. В.

Некоторые вопросы осуществления и поддержки инновационной активности в российской практике / А. В. Киреева — «РАНХиГС», 2013 — (Инновационная экономика)

Работа посвящена исследованию актуальных проблем при осуществлении деятельности в организационно-правовых формах «хозяйственное партнерство» и «инвестиционное товарищество», созданных в целях поддержки инновационной активности в России. Отражены недостатки действующего законодательства, препятствующие реализации преимуществ данных форм ведения бизнеса, и представлены пути их преодоления. Отдельное внимание в работе уделено вопросам налогового стимулирования деятельности индивидуальных венчурных инвесторов (бизнес-ангелов).

УДК 336.221
ББК 65.261.41

© Киреева А. В., 2013
© РАНХиГС, 2013

Содержание

Введение	6
1. Хозяйственные партнерства: характерные риски и предложения по совершенствованию нормативноправового регулирования	8
1.1. Анализ положений Федерального закона «О хозяйственных партнерствах» в контексте норм законодательства о бухгалтерском учете и налогового законодательства	9
Учреждение партнерства и формирование его складочного капитала	9
Санкции при нарушении участником порядка формирования складочного капитала партнерства	15
Расширение состава участников партнерства	18
Раскрытие информации о партнерстве налоговым органам	19
Выплаты единоличному исполнительному органу партнерства и лицам, участвующим в органах управления партнерством	19
Операции партнерства с собственными долями	26
Отчуждение участником своей доли в складочном капитале партнерства	28
Конец ознакомительного фрагмента.	34

**Владимир Владимирович Громов,
Анастасия Викторовна Киреева,
Татьяна Александровна Малинина
Некоторые вопросы осуществления
и поддержки инновационной
активности в российской практике**

Институт экономической политики имени Е.Т. Гайдара



Серия «Инновационная экономика»

Подготовка публикуемых в серии материалов была выполнена Институтом экономической политики имени Е.Т. Гайдара при поддержке ОАО «РОСНАНО» и Фонда инфраструктурных и образовательных программ

Введение

Формирование экономики инновационного типа нередко отождествляется с созданием инновационных предприятий, на которые возлагается ведущая роль в этом процессе. Чтобы создать благоприятные условия ведения бизнеса, которые способствовали бы вовлечению предпринимателей в инновационный сектор экономики, разрабатываются и применяются различные инструменты поддержки, в том числе создаются новые организационно-правовые формы для проектных компаний. В России такой формой стало хозяйственное партнерство.

Не менее важную роль для инновационного развития играет стимулирование инвестиционной активности, т. е. поддержка тех, кто обеспечивает инновационный сектор необходимыми финансовыми ресурсами, которые являются залогом практической реализации прогрессивных новаторских идей. Понимание важности данного обстоятельства послужило одной из причин появления в российском правовом поле новой формы организации бизнеса, предназначенной для осуществления коллективной инвестиционной деятельности, – инвестиционного товарищества.

Вместе с тем на фоне этих изменений недостаточно проработанными остались некоторые положения бухгалтерского и налогового законодательства. Кроме того, положения законов, регулирующих новые организационно-правовые формы, могут вступать в определенное противоречие с положениями других отраслей российского законодательства. Это не позволяет в полной мере реализовать преимущества ведения бизнеса, заложенные законодателем в той или иной организационно-правовой форме.

Одновременно с этим существенное значение для становления малых инновационных предприятий имеет активность индивидуальных венчурных инвесторов, предоставляющих финансовые средства начинающим предпринимателям напрямую. В ряде стран мира для таких инвесторов, именуемых бизнес-ангелами, создаются особые налоговые условия. Зачастую их деятельность позволяет решить проблему привлечения средств предприятиями, которые в силу слишком малых объемов или стадии формализации бизнес-идеи не входят в сферу интересов венчурных фондов и тем более банков. Нередко бизнес-ангелы не остаются в стороне от развития финансируемого ими бизнеса, а непосредственно участвуют в росте компании, преобразуя свои знания и навыки в финансовый результат. Вместе с коллективными венчурными инвесторами и проектными компаниями бизнес-ангелы образуют особую категорию лиц, которые создают почву для роста инновационной идеи и ее последующей коммерциализации.

В работе обосновывается необходимость и содержатся направления дальнейшего совершенствования российского законодательства исходя из особенностей деятельности данной категории лиц.

Работа состоит из трех глав. В первой главе приводится подробный анализ различных аспектов функционирования хозяйственных партнерств, объединяемых в рамки единого жизненного цикла организации начиная от создания партнерства и заканчивая его ликвидацией, через призму норм законодательства о бухгалтерском учете и налогового законодательства. При необходимости нормативно-правовое регулирование деятельности хозяйственных партнерств анализируется в контексте норм других отраслей российского законодательства. Это позволяет выявить характерные риски функционирования данной организационно-правовой формы, в том числе снижающие ее привлекательность для инвесторов, и сформулировать предложения по совершенствованию нормативно-правового регулирования.

Во второй главе обобщаются результаты ранее проведенных исследований, касающихся применения отдельных положений налогового законодательства в рамках деятельно-

сти инвестиционных товариществ, предлагается решение наиболее острых из выявленных проблем. Кроме того, рассматривается вопрос применимости к участникам инвестиционных товариществ предоставляемой российским налоговым законодательством льготы по доходам в виде прироста капитальной стоимости финансовых вложений.

В третьей главе анализируется зарубежный опыт налогового стимулирования деятельности бизнес-ангелов, представлены разработанные по итогам этого анализа направления совершенствования российского налогового законодательства, а также собственно предложения по налоговым льготам для бизнес-ангелов, выработанные с учетом результатов проведенного обсуждения с представителями профессионального сообщества.

1. Хозяйственные партнерства: характерные риски и предложения по совершенствованию нормативноправового регулирования

Федеральный закон от 3 декабря 2011 г. № 380-ФЗ «О хозяйственных партнерствах» вступил в силу 1 июля 2012 г., в связи с чем у заинтересованных лиц появилась практическая возможность использовать новую организационно-правовую форму для образования юридического лица и осуществления своей деятельности. Вместе с тем особенности новой для российской практики организационно-правовой формы могут повлечь риски, связанные с пробелами или противоречиями законодательного и /или подзаконного регулирования.

1.1. Анализ положений Федерального закона «О хозяйственных партнерствах» в контексте норм законодательства о бухгалтерском учете и налогового законодательства

Учреждение партнерства и формирование его складочного капитала

Федеральный закон от 3 декабря 2011 г. № 380-ФЗ «О хозяйственных партнерствах» (далее – Закон № 380-ФЗ) определяет, в частности, особенности учреждения партнерства, основными из которых являются следующие:

- 1) хозяйственное партнерство всегда создается с нуля, т. е. оно не может быть создано путем реорганизации другого юридического лица (ч. 1 ст. 8);
- 2) хозяйственное партнерство может осуществлять деятельность при численности участников не менее двух и не более пятидесяти (ч. 1 ст. 2);
- 3) участниками партнерства могут быть как физические, так и юридические лица (ч. 1 ст. 4);
- 4) хозяйственное партнерство формирует не уставный, а складочный капитал¹ (ч. 4 ст. 2);
- 5) участники партнерства несут риск убытков в пределах сумм внесенных ими вкладов в складочный капитал (ч. 2 ст. 2);
- 6) размер, состав, сроки и порядок формирования складочного капитала участниками партнерства, порядок изменения их долей определяются в соглашении об управлении партнерством (п. 2 ч. 6 ст. 6). Это значит, в частности, что для рассматриваемой организационно-правовой формы ведения бизнеса не предусмотрена минимальная величина складочного капитала и не ограничены сроки его формирования;
- 7) вклад в складочный капитал партнерства может быть внесен в форме денежных средств, иного имущества (за исключением ценных бумаг, кроме облигаций хозяйственных обществ), а также имущественных и иных прав, имеющих денежную оценку. При этом в соглашении об управлении партнерством могут быть предусмотрены ограничения на виды имущества и иных объектов гражданских прав, вносимых в качестве вклада в складочный капитал партнерства (ч. 4 ст. 10).

Бухгалтерский учет событий и операций в деятельности как коммерческих, так и некоммерческих организаций, за исключением автономных, бюджетных и казенных учреждений, ведется в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению² (далее – план счетов, инструкция по применению плана счетов). Хозяйственные партнерства, являясь, согласно ч. 1 ст. 2 Закона № 380-ФЗ, коммерческими организациями, при ведении бухгалтерского учета также должны руководствоваться указанными документами.

Для обобщения информации о состоянии и изменении складочного капитала партнерства используется счет 80 «Уставный капитал». Он предназначен для отражения всех опе-

¹ Отличие складочного капитала от уставного состоит в том, что уставный капитал – это сумма средств, привлекаемых учредителями за счет выпуска (эмиссии) акций, тогда как складочный капитал образуется непосредственно за счет вложений лицами своего имущества и /или имущественных прав.

² Утверждены приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 г. № 94н.

раций, связанных с формированием собственного капитала на этапе учреждения организации, а также операций, связанных с его последующим увеличением либо уменьшением. Сальдо счета 80 должно соответствовать размеру складочного капитала, который определяется участниками в соглашении об управлении партнерством и закрепляется в уставе партнерства.

Согласно ч. 6 ст. 2 Закона № 380-ФЗ, партнерство считается созданным как юридическое лицо с момента его государственной регистрации. Поэтому сразу после регистрации партнерства заявленная его участниками сумма складочного капитала отражается по кредиту счета 80. При этом дебетуется счет 75 «Расчеты с учредителями» (субсчет 1 «Расчеты по вкладам в складочный капитал»), что означает возникновение задолженности у участников партнерства по внесению вкладов в складочный капитал.

Складочный капитал партнерства может быть сформирован за счет различных видов имущества и иных объектов гражданских прав, в частности, вклады могут вноситься в виде денежных средств. В этом случае дебетуются счета учета денежных средств (51, 52, 55).

Необходимо учитывать, что учредителем партнерства может быть иностранная организация (ч. 6 ст. 8 Закона № 380-ФЗ). Она может вносить свой вклад в иностранной валюте. В этом случае появляется необходимость использовать счет 52 «Валютные счета». При этом могут возникать как положительные, так и отрицательные курсовые разницы. Причиной их возникновения обычно является несовпадение во времени моментов утверждения в соответствующих (учредительных) документах величины собственного капитала и фактической оплаты долей участия в капитале в иностранной валюте.

В случае с хозяйственными партнерствами возникновение курсовых разниц также обусловливается порядком внесения долей в складочный капитал: в соглашении об управлении партнерством может быть установлен любой срок внесения вкладов, в частности довольно продолжительный, т. е. значительно отстоящий во времени от момента возникновения у участника партнерства задолженности по внесению вклада. Например, может быть установлено, что участник вносит определенную сумму денежных средств в иностранной валюте по истечении года с момента регистрации хозяйственного партнерства. Тогда возникновение курсовых разниц неизбежно. Соответствующие суммы учитываются по счету 83 «Добавочный капитал» в корреспонденции со счетом 75. Такой порядок обусловлен тем, что сумма вклада не может быть меньше или больше суммы, определенной в соглашении об управлении партнерством и уставе партнерства. По этой причине курсовые разницы учитываются обособленно, что позволяет участникам партнерства не вносить изменения в указанные документы партнерства. Если возникает положительная курсовая разница, реальный вклад участника партнерства возрастает; при этом счет 75 дебетуется, а счет 83 кредитруется. Если возникает отрицательная курсовая разница, счет 75 кредитруется, что отражает фактическое снижение вклада участника.

Вкладом участника партнерства в складочный капитал может быть имущество, к которому относятся, в частности, объекты основных средств, и/или исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности, т. е. нематериальные активы. Согласно п. 9 Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 6/01 «Учет основных средств»³, первоначальной стоимостью основных средств, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации. Таким образом, при внесении в складочный капитал хозяйственного партнерства объектов основных средств их стоимость должна определяться по согласованию участников этого партнерства. Именно по этой стоимости основные средства будут отражаться в бухгалтерском учете партнерства. При этом согласованная участниками партнерства денеж-

³ Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30 марта 2001 г. № 26н.

ная оценка может отличаться от остаточной стоимости основных средств, по которой они учитываются в бухгалтерском учете передающей стороны.

При принятии к учету основных средств, вложенных в складочный капитал, в бухгалтерском учете партнерства дебетуется счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» в корреспонденции со счетом 75. После введения основного средства в эксплуатацию его стоимость списывается с кредита счета 08 в дебет счета 01 «Основные средства». Согласно п. 21 ПБУ 6/01, партнерство начисляет амортизацию по объектам основных средств, внесенных в качестве вклада в складочный капитал, начиная с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия таких объектов к бухгалтерскому учету.

Аналогичным образом учитываются объекты интеллектуальной собственности, передаваемые участниками партнерства в складочный капитал. К бухгалтерскому учету партнерства нематериальные активы принимаются по согласованной участниками партнерства денежной оценке, об этом сказано в п. 11 Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»⁴. Принятие к учету объектов нематериальных активов производится по дебету счета 08, с которого – после введения этих объектов в эксплуатацию – их стоимость списывается в дебет счета 04 «Нематериальные активы». Если по объектам нематериальных активов можно определить срок полезного использования, партнерство должно начислять по ним амортизацию.

Имуществом, вносимым в складочный капитал партнерства, могут быть материально-производственные запасы. Согласно п. 8 Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»⁵, фактическая себестоимость материально-производственных запасов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации. Для их учета предназначены счета разделов II «Производственные запасы» и IV «Готовая продукция и товары» плана счетов.

Если в складочный капитал партнерства участники вносят облигации, то в корреспонденции со счетом 75 дебетуется счет 58 «Финансовые вложения». Порядок бухгалтерского учета финансовых вложений – а облигации относятся именно к таким активам – регулируется Положением по бухгалтерскому учету ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений»⁶. В соответствии с п. 12 данного положения облигации, вносимые в складочный капитал, также оцениваются по согласованию всех учредителей партнерства.

Для целей бухгалтерского учета вклады, вносимые участниками хозяйственного партнерства, не образуют его доходов, об этом говорится в п. 2 Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 9/99 «Доходы организации»⁷.

Участники партнерства, являющиеся юридическими лицами, ведут учет хозяйственных операций, связанных с внесением вкладов в складочный капитал, в соответствии с ПБУ 19/02 и иными Положениями по бухгалтерскому учету, регулирующими порядок учета активов, передаваемых в счет вклада в складочный капитал партнерства.

Согласно п. 3 ПБУ 19/02, к финансовым вложениям, в частности, относятся вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций. Планом счетов и инструкцией по его применению для учета такого вида финансовых вложений предусмотрен субсчет 1 «Паи и акции», открытый к счету 58. На данном субсчете участники ведут учет наличия и движения инвестиций в складочный капитал партнерства. При внесении вклада участник партнерства дебетует счет 58 в корреспонденции со счетами учета активов, которые передаются в скла-

⁴ Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 27 декабря 2007 г. № 153н.

⁵ Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 9 июня 2001 г. № 44н.

⁶ Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 10 декабря 2002 г. № 126н.

⁷ Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 мая 1999 г. № 32н.

дочный капитал партнерства, т. е. если вклад участника является денежным, то кредитуются счета учета денежных средств (раздел V плана счетов). Если передается имущество, такое как основные средства или материально-производственные запасы, имущественные права (нематериальные активы), то кредитуются счета 01, 04, 10 и др.

В случае передачи в складочный капитал партнерства амортизируемых объектов списанию подлежит их остаточная стоимость. При этом также списываются суммы начисленной амортизации. В бухгалтерском учете данная операция отражается по дебету счетов 02 «Амортизация основных средств» и 05 «Амортизация нематериальных активов» и кредиту счетов 01 и 04, соответственно.

Следует отметить, что порядок бухгалтерского учета при вложении в складочный капитал облигаций является несколько иным. Как указано выше, для каждого участника партнерства внесение вклада в складочный капитал является его финансовым вложением. В свою очередь, согласно п. 3 ПБУ 19/02, к финансовым вложениям относятся и сами облигации как долговые ценные бумаги. Таким образом, организация изначально учитывает облигации на счете 58. Такой порядок установлен инструкцией по применению плана счетов. Поэтому, передавая облигации в складочный капитал хозяйственного партнерства, его участник должен произвести внутреннюю запись по счету 58, не прибегая при этом к использованию каких-либо иных счетов бухгалтерского учета: стоимость облигаций списывается с кредита субсчета 2 «Долговые ценные бумаги» в дебет субсчета 1 «Паи и акции» одного и того же счета 58.

В то же время стоимость, которая будет отражена на субсчете 1 счета 58, может не соответствовать стоимости, отраженной на субсчете 2 данного счета. Это связано с тем, что сальдо субсчета «Паи и акции» счета 58 отражает согласованную участниками партнерства стоимость имущества или имущественных прав. По этой причине такие разницы могут возникать не только в отношении облигаций, но и любых других видов активов. Они должны учитываться на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Отклонения в согласованной стоимости от балансовой у участника партнерства могут быть как положительными, так и отрицательными. Если согласованная оценка выше, разница составляет прочий доход участника, согласно п. 7 ПБУ 9/99, и отражается по дебету счета 58 и кредиту счета 91. Если согласованная оценка ниже, то на основании п. 11 Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 10/99 «Расходы организации»⁸ возникает прочий расход, который учитывается по дебету счета 91 в корреспонденции со счетом 58.

В соответствии с п. 3 ПБУ 10/99 выбытие активов, связанное с осуществлением вкладов в уставные (складочные) капиталы других организаций, не признается расходом организации для целей бухгалтерского учета.

Порядок определения стоимости имущества и имущественных прав, получаемых хозяйственным партнерством от своих участников на формирование складочного капитала, для целей налогообложения принципиально отличается от порядка, предусмотренного в бухгалтерском учете. В соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 277 НК РФ стоимость имущества и имущественных прав, вносимых в счет вклада в складочный капитал, в налоговом учете партнерства должна определяться не по согласованию его участников, а по той стоимости (остаточной стоимости) вносимых объектов, которая отражена в налоговом учете участника, осуществляющего вклад.

Таким образом, если в бухгалтерском учете стоимость объектов гражданских прав, вносимых в качестве вклада в складочный капитал партнерства, может изменяться в большую или меньшую сторону по сравнению с их стоимостью на балансе участников, то в налоговом учете это не допускается: здесь стоимость передаваемого актива дублируется.

⁸ Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 мая 1999 г. № 33н.

Иными словами, стоимость актива на момент передачи должна быть одинаковой как в налоговом учете партнерства, так и у участника, передавшего этот актив. Изменения в стоимости такого актива возможны только в том случае, если у передающей стороны возникают расходы при осуществлении вклада в складочный капитал партнерства. Для целей налогообложения стоимость актива может быть увеличена на сумму таких расходов, но только при условии, что они были определены в качестве вклада в складочный капитал (абз. 3 подп. 2 п. 1 ст. 277 НК РФ).

Следовательно, разницы в стоимости активов, переданных партнерству на формирование его складочного капитала, учитываемые на счете 91 в бухгалтерском учете, в налоговом учете не формируются. Это приводит к возникновению постоянной разницы и, как следствие, постоянного налогового актива либо постоянного налогового обязательства (п. 4 и 7 Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций»⁹).

Согласно абз. 4 подп. 2 п. 1 ст. 277 НК РФ, если участниками партнерства являются не только российские организации, но также физические лица и иностранные организации, остаточная стоимость объектов при внесении вклада в складочный капитал определяется по сумме документально подтвержденных расходов на приобретение имущества и имущественных прав. Совокупная величина данных расходов уменьшается на сумму амортизации либо износа¹⁰. При этом оценка, по которой объект вносится в складочный капитал, не может быть выше его рыночной стоимости, подтвержденной независимым оценщиком, действующим в соответствии с законодательством государства налогового резидентства, осуществляющего вклад лица.

Таким образом, в случае участия в складочном капитале партнерства физических лиц и иностранных организаций формирование величины складочного капитала в налоговом учете партнерства может быть затруднено ввиду необходимости определения рыночной стоимости вносимого имущества и /или имущественных прав.

Более того, данная ситуация может быть осложнена, если в стране, налоговым резидентом которой является иностранный учредитель, не окажется института независимых оценщиков. В такой ситуации необходимо использовать услуги независимого оценщика, действующего в соответствии с законодательством страны производителя оборудования либо имеющего международный сертификат оценщика и осуществляющего оценку имущества в соответствии с Международными стандартами оценки. Об этом говорится, в частности, в письме Министерства финансов Российской Федерации от 12 сентября 2007 г. № 03-03-07/17. При этом в качестве независимого оценщика может выступать действительный член любой ассоциации профессиональных оценщиков, осуществляющий оценку имущества в соответствии с Международными стандартами оценки¹¹.

В то же время, несмотря на наличие позиции Минфина России по данной проблеме, вопрос в части определения рыночной стоимости имущественных прав остается нерешенным, поскольку в указанном выше письме речь идет именно об имуществе, но не об имущественных правах. Если строго следовать формулировкам, можно заключить, что ситуация, когда иностранный учредитель вносит нематериальный актив и при этом не имеет возможности произвести независимую оценку его рыночной стоимости в своей стране, остается неурегулированной.

⁹ Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 19 ноября 2002 г. № 114н.

¹⁰ Для иностранной организации сумма амортизации определяется по правилам, предусмотренным в государстве, в котором эта организация является налоговым резидентом.

¹¹ См., напр.: Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 10 июля 2009 г. № 03-03-06/1/461.

Внесение имущества в складочный капитал партнерства не приводит к увеличению налоговой базы по налогу на прибыль организаций: согласно подп. 1 п. 1 ст. 277 НК РФ, в налоговом учете партнерства при получении имущества и /или имущественных прав в качестве оплаты долей в складочном капитале прибыли (убытка) не возникает. Согласно подп. 3 п. 1 ст. 251 НК РФ, имущество, а также имущественные права, имеющие денежную оценку, полученные партнерством в виде вкладов в складочный капитал, относятся к доходам, которые не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

У участника, осуществляющего вклад в складочный капитал партнерства, при передаче имущества и /или имущественных прав прибыли (убытка) также не возникает (подп. 2 п. 1 ст. 277 НК РФ). В соответствии с п. 3 ст. 270 НК РФ к расходам, которые не учитываются в целях обложения налогом на прибыль, относятся расходы в виде вноса в уставный (складочный) капитал.

Принимая во внимание, что внесение вклада в складочный капитал не создает налоговых последствий по налогу на прибыль ни для участников, ни для партнерства, курсовые разницы, которые могут возникать при формировании складочного капитала партнерства, для целей налогообложения не учитываются. Данный вывод также подтверждается содержанием приведенной в подп. 3 п. 1 ст. 251 НК РФ нормы¹².

Если партнерство в оплату долей получает от участников основные средства и нематериальные активы, оно должно включить эти объекты в состав амортизируемого имущества в налоговом учете и начислять по ним амортизацию. В свою очередь, основные средства и нематериальные активы при их передаче в складочный капитал у участника партнерства из состава амортизируемого имущества исключаются, поскольку право собственности на них переходит к партнерству. Начисление амортизации по ним прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем выбытия амортизируемого имущества.

При этом по основным средствам, переданным в складочный капитал партнерства, прекращается начисление налога на имущество организаций. Они списываются с баланса организации и таким образом перестают быть объектом обложения данным налогом (п. 1 ст. 374 НК РФ). Впоследствии налог на имущество по основным средствам, переданным в складочный капитал, уплачивается уже организацией, которой они переданы, т. е. партнерством.

Следует отметить, что партнерство не вправе применить амортизационную премию¹³ в отношении объектов основных средств, внесенных в качестве вклада в его складочный капитал, поскольку не несет расходов на приобретение таких объектов¹⁴.

При этом участник, ранее использовавший амортизационную премию в отношении переданных в складочный капитал партнерства основных средств, восстанавливать по ним суммы этой премии не должен. Это связано с тем, что, согласно подп. 4 п. 3 ст. 39 НК РФ, осуществление вкладов в уставный (складочный) капитал организаций реализацией не признается, а согласно абз. 4 п. 9 ст. 258 НК РФ, требование восстановить в налоговом учете суммы амортизационной распространяется только на случаи реализации основных средств.

Операции по внесению вкладов в складочный капитал партнерства также не признаются объектом обложения налогом на добавленную стоимость на основании подп. 1 п. 2 ст. 146 НК РФ, где присутствует отсылка на п. 3 ст. 39 НК РФ.

¹² См.: Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 28 августа 2009 г. № 03-03-06/1/552.

¹³ Амортизационная премия предусмотрена п. 9 ст. 258 НК РФ и предполагает единовременное включение в состав расходов налогоплательщика 10 или 30 % первоначальной стоимости основных средств.

¹⁴ См., напр.: Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 19 июня 2009 г. № 03-03-06/2/122; Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 19 октября 2010 г. по делу № А82-2142/2010, в котором сказано, что «организация вправе воспользоваться льготой, установленной в п. 9 ст. 258 НК РФ, только при наличии затрат на приобретение объектов основных средств».

Вместе с тем необходимо отметить, что из содержания норм подп. 1 п. 2 ст. 146 и подп. 4 п. 3 ст. 39 НК РФ следует, что объектом обложения НДС не признается передача в складочный капитал партнерства только имущества, в то время как передача имущественных прав (исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности) для целей налогообложения является реализацией и потому должна облагаться налогом на добавленную стоимость у учредителя. Такой вывод можно сделать исходя из того, что в п. 2 ст. 38 НК РФ имущественные права в состав имущества не включены, следовательно, и под действие подп. 4 п. 3 ст. 39 НК РФ они не подпадают¹⁵.

Налогоплательщик по переданным партнерству основным средствам и нематериальным активам должен на основании подп. 1 п. 3 ст. 170 НК РФ восстановить суммы НДС, ранее предъявленные к вычету. Размер восстанавливаемых сумм налога определяется пропорционально остаточной (балансовой) стоимости основных средств и нематериальных активов без учета переоценки. Согласно абз. 3 подп. 1 п. 3 ст. 170 НК РФ, восстановленные суммы налога не включаются в стоимость передаваемых активов и подлежат налоговому вычету у принимающей организации, т. е. у партнерства. При этом в соответствии с подп. 3.1 п. 1 ст. 251 НК РФ соответствующие суммы не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

В бухгалтерском учете участника восстановление сумм НДС по основным средствам и нематериальным активам, передаваемым в качестве вклада в складочный капитал партнерства, производится по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». Передача восстановленного НДС партнерству для вычета отражается по кредиту счета 19 в корреспонденции со счетом 58 (субсчет 1 «Паи и акции»), т. е. в данном случае суммы НДС увеличивают первоначальную стоимость финансовых вложений участника.

Суммы восстановленного налога достаточно отразить только в документах, которыми оформляется передача имущества и /или имущественных прав (абз. 3 пп. 1 п. 3 ст. 170 НК РФ), составлять отдельный счет-фактуру не нужно.

У партнерства переданный НДС будет учтен по дебету счета 19 в корреспонденции со счетом 83¹⁶. Затем он будет предъявлен к вычету (данная операция отражается по дебету счета 68 и кредиту счета 19), но только в том случае, если полученные в качестве вклада в складочный капитал основные средства и нематериальные активы партнерство будет использовать для осуществления операций, признаваемых объектами обложения налогом на добавленную стоимость (п. 11 ст. 170 НК РФ).

Санкции при нарушении участником порядка формирования складочного капитала партнерства

Нормами ч. 2 ст. 10 Закона № 380-ФЗ предусмотрена ответственность участников партнерства за невнесение вклада (его части) в складочный капитал партнерства, если соглашением об управлении партнерством предусмотрено его последовательное внесение.

Неисполнение участником обязанности по первоначальному внесению вклада (его части). Согласно п. 1 ч. 2 ст. 10 Закона № 380-ФЗ, участник, не исполнивший обязанность

¹⁵ В настоящее время данная проблема решена только для инвестиционных товариществ. Федеральным законом от 28 ноября 2011 г. № 336-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «Об инвестиционном товариществе»» п. 3 ст. 149 НК РФ был дополнен новым пп. 34. В указанной норме передача имущественных прав признается операцией, освобождаемой от обложения НДС, что фактически дополняет содержание нормы подп. 4 п. 3 ст. 39 НК РФ, в которой говорится только об имуществе.

¹⁶ Такой порядок учета предусмотрен в Рекомендациях по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2006 год. См.: Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 19 декабря 2006 г. № 07-05-06/302.

по первоначальному внесению вклада (его части) в складочный капитал партнерства, обязан уплатить проценты, начисляемые на сумму его задолженности исходя из действующей ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, а также неустойку в размере 10 % годовых с невнесенной части вклада за каждый день просрочки, если иное не установлено соглашением об управлении партнерством.

Норма п. 1 ч. 2 ст. 10 Закона № 380-ФЗ разграничивает понятия «неустойка» и «проценты», которые должны быть начислены исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ. Следует обратить внимание, что базой для начисления неустойки является размер невнесенной части вклада, тогда как для начисления процентов базой служит сумма задолженности участника. Из прочтения указанной нормы можно сделать вывод, что сумма задолженности отличается от невнесенной части вклада суммой подлежащей уплате неустойки. Вместе с тем этот вывод не является однозначным. Представляется, что для устранения данной неопределенности порядок начисления санкций при неисполнении участником обязанности по первоначальному внесению вклада (его части) в складочный капитал партнерства должен быть четко прописан в соглашении об управлении партнерством.

Кроме того, законом не определено, кто является получателем процентов и неустойки, взыскиваемых с участника, не исполнившего свои обязательства по первоначальному внесению вклада в складочный капитал партнерства или его части¹⁷. Это может быть само партнерство как юридическое лицо, перед которым участник не выполнил свои обязательства по формированию складочного капитала, или же другие участники партнерства, добросовестно исполнившие свои обязанности по формированию складочного капитала партнерства, которым при определенных обстоятельствах придется докапитализировать компанию. В последнем случае должен быть также установлен порядок распределения сумм процентов и неустойки между добросовестными участниками.

В бухгалтерском учете причитающиеся организации (партнерству или его участнику) суммы санкций в соответствии с ПБУ 9/99 относятся к прочим доходам. Они принимаются к учету в суммах, присужденных судом или признанных должником в отчетном периоде, в котором судом вынесено решение об их взыскании или они признаны должником. Для учета задолженности недобросовестного участника по выплате процентов и неустойки используется счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»¹⁸, который дебетуется в корреспонденции со счетом 91 (субсчет 1 «Прочие доходы»). При уплате участником партнерства причитающихся сумм счет 76 кредитруется в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Для участника, не исполнившего своей обязанности по первоначальному внесению вклада в складочный капитал партнерства или его части, суммы причитающихся к уплате санкций в соответствии с ПБУ 10/99 относятся к прочим расходам. Они учитываются по кредиту счета 76 (субсчет 2 «Расчеты по претензиям») в корреспонденции со счетом 91 (субсчет 2 «Прочие расходы»). Выплата процентов и неустойки отражается по кредиту счетов учета денежных средств в корреспонденции со счетом 76.

В налоговом учете суммы причитающихся к получению организацией (партнерством или его участником) процентов и неустойки увеличивают налогооблагаемую прибыль на основании п. 3 ст. 250 НК РФ.

¹⁷ От решения данного вопроса зависит, на чьи данные учета – партнерства или его отдельных участников – будут влиять начисление и выплата процентов и неустойки.

¹⁸ Согласно п. 76 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29 июля 1998 г. № 34н), штрафы, пени и неустойки, признанные должником или по которым получены решения суда об их взыскании, относятся на финансовые результаты у коммерческой организации и до их получения или уплаты отражаются в бухгалтерском балансе получателя и плательщика соответственно по статьям дебиторов или кредиторов.

Датой получения внереализационных доходов в виде штрафов, пеней и /или иных санкций, согласно подп. 4 п. 4 ст. 271 НК РФ, считается дата их признания должником либо дата вступления в законную силу решения суда. Таким образом, если рассматривать внесудебный порядок признания санкций, налогооблагаемый доход организаций – получателей процентов и неустойки будет увеличиваться только на ту сумму, которая признана партнером-должником. Эта сумма должна фиксироваться документально, что подтверждает факт нарушения последним договорных обязательств и является основанием для ее включения в состав доходов у получателя санкций¹⁹.

Если получателем является физическое лицо – участник партнерства, то полученные суммы процентов и неустойки признаются его доходами, которые подлежат обложению налогом на доходы физических лиц, так как отвечают признакам экономической выгоды^{20, 21}.

У участника – организации, которая должна выплатить проценты и неустойку, соответствующие суммы, признанные ею или подлежащие уплате на основании решения суда, вступившего в законную силу, согласно подп. 13 п. 1 ст. 265 НК РФ, относятся к внереализационным расходам и, таким образом, уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль. Если же участником, не исполнившим обязанность по первоначальному внесению вклада (его части) в складочный капитал партнерства, является физическое лицо, то ему не удастся снизить свои обязательства по налогу на доходы физических лиц за счет сумм причитающихся к уплате санкций, поскольку гл. 23 НК РФ соответствующие положения не предусмотрены.

Неисполнение участником обязанности по последующему внесению части вклада. Согласно п. 2 ч. 2 ст. 10 Закона № 380-ФЗ, если участник партнерства не исполнил своей обязанности по последующему внесению части вклада в складочный капитал партнерства, обязательство по внесению доли в складочный капитал распределяется среди других участников партнерства пропорционально размеру или стоимости принадлежащих им долей в складочном капитале партнерства, и часть доли недобросовестного участника, соответствующая невнесенной части вклада, переходит к другим участникам.

Приведем пример. Предположим, партнерство создают четыре учредителя. Размер вклада первого из них составляет 2 млн руб., второго – также 2 млн руб., третьего – 6 млн руб. и четвертого – 8 млн руб. Свои обязательства не исполнил только четвертый участник, вложив в складочный капитал партнерства 50 % причитающейся к внесению доли, оставшуюся часть в сумме 4 млн руб. он так и не внес. Она будет распределена между тремя остальными участниками в соотношении 20, 20, 60 %, соответственно. Это значит, что два участника должны будут внести в складочный капитал еще по 800 тыс. руб., а один – 2,4 млн руб.

Операции по распределению неоплаченной доли не исполнившего своего обязательства учредителя между другими участниками хозяйственного партнерства должны отражаться по аналитическим счетам, открытым к счету 75 по учредителям. В синтетическом учете показывается совокупный размер задолженности участников по формированию складочного капитала, который в рассматриваемой ситуации не меняется, поэтому перераспре-

¹⁹ См.: Горшкова Л.Л., Борисов Ю.К., Кудрявцева А.Л., Годунова Н. С. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации (частям первой и второй) (постатейный). М.: Центр методологии бухгалтерского учета и налогообложения, 2010.

²⁰ Согласно п. 1 ст. 210 НК РФ, при исчислении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц должны учитываться все доходы налогоплательщика; в соответствии со ст. 41 НК РФ доход – это экономическая выгода налогоплательщика.

²¹ См. также: Письма Министерства финансов Российской Федерации от 2 июня 2009 г. № 03-04-05-01/409, от 10 июня 2010 г. № 03-04-06/10-21.

деление непогашенной доли между участниками будет отражено только в данных аналитического учета.

Налоговых последствий в данной ситуации не возникает, поскольку, как было показано выше, операции, связанные с формированием складочного капитала организации, в налоговой базе, как правило, не учитываются. При этом перераспределение обязательств по последующему внесению части вклада в складочный капитал не может рассматриваться как реализация долей участия одного учредителя партнерства другим, так как речь идет о непогашенных долях.

Расширение состава участников партнерства

Расширение состава участников хозяйственного партнерства возможно как с изменением, так и без изменения размера его складочного капитала. Если новый участник вносит свою долю имуществом и /или имущественными правами, происходит увеличение складочного капитала, что в бухгалтерском учете отражается по дебету счета 75 и кредиту счета 80. Погашение задолженности нового участника отражается в учете теми же бухгалтерскими проводками, что и при учреждении партнерства, т. е. по дебету счетов учета активов и кредиту счета 75.

Вместе с тем в результате присоединения нового участника размер складочного капитала партнерства может не меняться, если происходит перераспределение неоплаченных обязательств лиц, уже входящих в состав учредителей партнерства. Согласно ч. 1 ст. 10 Закона № 380-ФЗ, каждый участник обязан внести вклад в складочный капитал партнерства, при этом освобождение участников партнерства от этой обязанности не допускается. Это значит, что присоединение нового участника связано с возникновением у него обязанности по осуществлению вклада. В то же время, согласно п. 2 ч. 6 ст. 6 Закона № 380-ФЗ, в соглашении об управлении партнерством устанавливается порядок изменения долей в складочном капитале. Таким образом, принимая во внимание, что вклады участниками партнерства могут вноситься поэтапно, неоплаченные части долей входящих в партнерство участников могут быть перераспределены с учетом нового участника.

Это может выглядеть следующим образом. Предположим, что на момент учреждения партнерства было установлено, что складочный капитал в размере 120 ед. должен формироваться из вкладов трех участников в равных долях, т. е. каждый участник должен внести по 40 ед., при этом только 50 % требуется оплатить при учреждении партнерства, остальное – через год. В течение этого года к партнерству присоединяется новый участник. При условии неизменности величины складочного капитала обязательства по внесению вкладов в соглашении об управлении партнерством будут перераспределены между четырьмя участниками. Так, если равные доли участников в складочном капитале партнерства решено сохранить, то новый участник должен будет внести 30 ед., тогда как обязательства по внесению неоплаченной части вклада каждого из прежних участников будут уменьшены с 20 до 10 ед.

Поскольку складочный капитал партнерства не увеличивается, дополнительные проводки в бухгалтерском учете составлять не нужно. Так как обязательства перераспределяются, у участников партнерства не возникает новой задолженности по внесению вкладов. Изменения долей при этом будут отражаться внутренними записями по счету 75. Каких-либо рисков в учете, по нашему мнению, в этой ситуации не возникает.

Как показано выше, налоговых последствий при операциях по внесению вкладов в складочный капитал партнерства, в том числе при перераспределении обязательств по оплате долей в нем, обычно не возникает.

Раскрытие информации о партнерстве налоговым органам

Соглашение об управлении партнерством в налоговый орган не представляется как на этапе регистрации хозяйственного партнерства, так и в процессе внесения изменений в соглашение. Вместе с тем некоторые содержащиеся в нем опции учредители все-таки вынуждены будут раскрыть налоговым органам. Это касается данных о лице, исполняющем функции единоличного исполнительного органа, а также об учредителях партнерства. Последнее вытекает из подп. 4 п. 1 ст. 5 Федерального закона от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей», предусматривающего включение сведений об учредителях организации в Единый государственный реестр юридических лиц (ЕГРЮЛ). И поскольку Закон № 380-ФЗ не разделяет понятия «учредители» и «участники» партнерства (все лица, участвующие в капитале партнерства, именуются его учредителями), каждый раз смена состава участников будет сопровождаться внесением изменений в ЕГРЮЛ.

Кроме того, налоговый орган с целью получения максимально подробных сведений о характере деятельности хозяйственного партнерства скорее всего должен будет истребовать копию соглашения об управлении (в действующей версии) вместе с декларацией партнерства по налогу на прибыль организаций.

Формально, с точки зрения п. 7 ст. 88 НК РФ, при проведении камеральной налоговой проверки налоговый орган не вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения и документы, если иное не установлено ст. 88 НК РФ или если представление таких документов вместе с налоговой декларацией (расчетом) не предусмотрено Налоговым кодексом РФ.

Однако на практике налоговые органы не всегда придерживаются этого запрета. Для того чтобы обойти его, они используют норму п. 3 ст. 88 НК РФ, говорящую о том, что «если камеральной налоговой проверкой выявлены <...> противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявлены несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля, об этом сообщается налогоплательщику с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок».

Отказ предоставить пояснения, интересующие налоговый орган, в добровольном порядке рассматривается как один из косвенных признаков уклонения от уплаты налогов и повышает вероятность включения организации в план выездных налоговых проверок.

Важно отметить, что порядок планирования выездных проверок Налоговым кодексом РФ не урегулирован (и не может быть урегулирован по техническим причинам), в связи с чем запретить налоговым инспекциям включать в план проверок хозяйственные партнерства, скрывающие конфиденциальную информацию, невозможно. Закон исходит из того, что сведения, переданные налоговому органу, охраняются в режиме налоговой тайны, а тот факт, что на практике она не всегда обеспечивается должным образом, на право налоговых органов по истребованию документов не влияет.

Выплаты единоличному исполнительному органу партнерства и лицам, участвующим в органах управления партнерством

Вознаграждение единоличного исполнительного органа партнерства и компенсация его расходов. Согласно ч. 4 ст. 18 Закона № 380-ФЗ, между хозяйственным партнерством и

физическим лицом, являющимся одним из участников партнерства, заключается договор, предметом которого является выполнение обязанностей единоличного исполнительного органа партнерства (генерального директора, президента и т. п.). Данный орган обладает значительным объемом полномочий, в частности определяет кадровую и финансово-хозяйственную политику партнерства.

Следует отметить, что в соответствии с ч. 3 ст. 18 того же закона единоличный исполнительный орган может избираться только из числа участников партнерства, при этом им может стать только физическое лицо. Принимая во внимание, что создавать партнерства разрешается как физическим, так и юридическим лицам, возникает неопределенность в отношении того, могут ли руководители организаций, являющихся учредителями партнерства, занять должность единоличного исполнительного органа, или это должны быть только физические лица как самостоятельные учредители. Кроме того, в рассматриваемом законе не уточняется, каким договором должны оформляться отношения между партнерством и его единоличным исполнительным органом. Таким образом, можно заключить, что лицо, являющееся единоличным исполнительным органом партнерства, может работать как по гражданско-правовому, так и по трудовому договору.

Согласно п. 11 ч. 7 ст. 6 Закона № 380-ФЗ, в соглашении об управлении партнерством может устанавливаться размер вознаграждений и /или компенсации расходов органов управления партнерством, в частности единоличного исполнительного органа, в период исполнения ими своих обязанностей. В сущности, такая формулировка больше соответствует договору гражданско-правового характера, нежели трудовому договору, но не исключает возможности заключения последнего, поскольку вознаграждение может выплачиваться в виде заработной платы. При этом в соответствии с ч. 3 ст. 18 Закона № 380-ФЗ заключаемый между партнерством и одним из его участников договор может быть бессрочным. В то же время указание на факт компенсации расходов больше напоминает гражданско-правовой договор.

Исходя из содержания п. 11 ч. 7 ст. 6 Закона № 380-ФЗ, определение размера оплаты за выполнение функций по управлению не является обязательным условием соглашения об управлении партнерством, поэтому органы управления партнерством, в частности его единоличный исполнительный орган, могут осуществлять управление на безвозмездной основе. Этот случай на данные учета не влияет.

Если выполнение функций по управлению партнерством оплачивается, суммы выплачиваемого единоличному исполнительному органу вознаграждения и компенсируемых ему расходов в бухгалтерском учете относятся к управленческим расходам организации. В соответствии с ПБУ 10/99 управленческие расходы классифицируются как расходы по обычным видам деятельности. Они отражаются в сумме, предусмотренной в договоре, заключенном между партнерством и физическим лицом, исполняющим функции его единоличного исполнительного органа, по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы». Согласно плану счетов, данный счет предназначен для обобщения информации о расходах для нужд управления, не связанных непосредственно с производственным процессом. В частности, на этом счете могут быть отражены административно-управленческие расходы.

Для начисления доходов единоличному исполнительному органу партнерства должен использоваться счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», который кредитуется в корреспонденции со счетом 26. Согласно инструкции по применению плана счетов, счет 70 используется для обобщения информации о расчетах с персоналом, как состоящим, так и не состоящим в списочном составе организации, по оплате труда (по всем видам заработной платы, премиям, пособиям и другим выплатам). В соответствии со ст. 273 ТК РФ руководителем организации является физическое лицо, которое осуществляет руководство этой организацией, в том числе выполняет функции ее единоличного исполнительного органа. Таким

образом, участник партнерства, будучи избранным единоличным исполнительным органом, становится работником организации, который занимает высшую должность в структуре партнерства²². Поэтому, несмотря на то что данное физическое лицо является учредителем партнерства, начисляемые ему как единоличному исполнительному органу доходы должны учитываться по счету 70.

Порядок налогового учета управленческих расходов по форме зависит от квалификации договора. Если заключается трудовой договор, то такие расходы принимаются для целей налогообложения, согласно п. 1 ст. 255 НК РФ, в стандартном порядке в соответствии с согласованной в договоре формой и системой оплаты труда участника, выполняющего обязанности единоличного исполнительного органа партнерства.

Если договор имеет гражданско-правовой характер, то соответствующие расходы должны учитываться в соответствии с п. 21 ст. 255 НК РФ. По данному основанию принимаются расходы на оплату труда работников, не состоящих в штате организации-налогоплательщика, за выполнение ими работ по заключенным договорам гражданско-правового характера (включая договоры подряда), за исключением оплаты труда по договорам гражданско-правового характера, заключенным с индивидуальными предпринимателями. При этом расходы по гражданско-правовому договору нельзя учитывать по норме подп. 41 п. 1 ст. 264 НК РФ, поскольку избираемый на главную руководящую должность участник партнерства не оказывает ему услуги по управлению как индивидуальный предприниматель.

Выплаты единоличному исполнительному органу партнерства как по трудовому, так и по гражданско-правовому договору являются объектом обложения налогом на доходы физических лиц на основании подп. 6 п. 1 ст. 208 НК РФ, при этом партнерство выступает налоговым агентом.

В части порядка налогообложения при компенсации расходов единоличному исполнительному органу партнерства единой позиции нет. Так, ФНС России в своем письме от 25 марта 2011 г. № КЕ-3-3/926 указала, что суммы компенсации издержек подрядчика (исполнителя) по договору о выполнении работ или оказании услуг в объект обложения налогом на доходы физических лиц включаться не должны. Налоговая служба объясняет это тем, что суммы, полученные физическим лицом в целях компенсации понесенных им расходов, могут быть признаны налогооблагаемыми доходами, только если компенсация была выплачена в интересах физического лица, так как в этом случае, согласно п. 2 ст. 211 НК РФ, у него возникает доход в натуральной форме. В свою очередь, партнерство компенсирует расходы единоличного исполнительного органа, понесенные в своих интересах, а не в интересах физического лица, выполняющего управленческие функции, что не приводит к возникновению у последнего налогооблагаемого дохода.

Иной позиции придерживается Минфин России. В своем письме от 5 марта 2011 г. № 03-04-05/8-121 оно указало, что суммы возмещения расходов исполнителя по договорам подряда и возмездного оказания услуг не являются компенсационными выплатами. Они не подпадают под действие п. 3 ст. 217 НК РФ и, таким образом, должны включаться в налоговую базу по налогу на доходы физических лиц.

Однако налогоплательщики имеют право на профессиональные налоговые вычеты на основании п. 2 ст. 221 НК РФ в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с выполнением этих работ (оказанием услуг). Если исходить из этой позиции, то единоличный исполнительный орган партнерства по суммам, полученным в качестве компенсации понесенных расходов, налоговой нагрузки фактически не несет, но при этом несет дополнительную административную нагрузку, поскольку налоговый вычет в автоматическом порядке не предоставляется.

²² С этой же позиции договор, о котором говорится в ч. 4 ст. 18 Закона № 380-ФЗ, может считаться трудовым договором.

Кроме того, у хозяйственного партнерства возникает неопределенность в отношении того, нужно ли удерживать налог на доходы физических лиц из сумм компенсации, выплачиваемых единоличному исполнительному органу в счет понесенных им расходов, или же этого делать не нужно. По данному вопросу у партнерства могут возникнуть споры с налоговыми органами.

Если партнерство будет удерживать налог, в его бухгалтерском учете соответствующие суммы должны отражаться по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» в корреспонденции со счетом 70.

Необходимо учитывать также, что расходы, связанные с компенсацией понесенных единоличным исполнительным органом затрат, если партнерство рассчитывает уменьшить на соответствующие суммы налоговую базу по налогу на прибыль, должны отвечать критериям, установленным в п. 1 ст. 252 НК РФ, т. е. должны быть обоснованы и документально подтверждены. Такие расходы экономически оправданы, если непосредственно связаны с выполнением обязанностей, предусмотренных договором, заключенным между партнерством и физическим лицом, которое осуществляет функции единоличного исполнительного органа. Кроме того, товары и услуги, стоимость которых компенсирует партнерство, должны использоваться единоличным исполнительным органом исключительно для целей управления партнерством.

На практике физическое лицо наряду с исполнением обязанностей единоличного исполнительного органа партнерства может одновременно выступать в качестве индивидуального предпринимателя и даже применять специальный налоговый режим (например, упрощенную систему налогообложения). Однако на порядок отражения в учете операций, связанных с оплатой управленческих функций такого физического лица, данное обстоятельство не влияет. Это обусловлено тем, что обязанности, связанные с управлением партнерством, физическое лицо осуществляет как высшее должностное лицо организации, входящее в ее структуру, а не как третья сторона, привлекаемая партнерством для оказания услуг по управлению. Кроме того, при прохождении государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя физическое лицо указывает виды экономической деятельности, которыми собирается заниматься как предприниматель, что позволяет отделить от них функции по управлению хозяйственным партнерством. Если такое лицо уплачивает единый налог в рамках специального налогового режима, на доходы, полученные от управления партнерством, это не распространяется – здесь действуют правила обложения налогом на доходы физических лиц²³.

В соответствии с ч. 1 ст. 7 Федерального закона от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» (далее – Закон № 212-ФЗ) на суммы производимых в пользу единоличного исполнительного органа партнерства выплат должны начисляться страховые взносы, поскольку объектом обложения этими взносами являются выплаты и иные вознаграждения по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг. При этом, согласно подп. «ж» п. 2 ч. 1 ст. 9 того же закона, обложению страховыми взносами не подлежат компенсационные выплаты по расходам физического лица, понесенным им в связи с выполнением работ, оказанием услуг по договорам гражданско-правового характера.

Кроме того, если с участником партнерства для выполнения функций единоличного исполнительного органа заключается гражданско-правовой договор, партнерство не начис-

²³ См., напр.: Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 10 декабря 2003 г. № 21–09/68537.

ляет взносы в Фонд социального страхования РФ на основании п. 2 ч. 3 ст. 9 Закона № 212-ФЗ.

Таким образом, если договором, заключаемым между партнерством и физическим лицом, на которое возлагаются функции единоличного исполнительного органа, является трудовой договор, то партнерство должно удерживать налог на доходы физических лиц со всей суммы оплаты труда единоличного исполнительного органа и начислять на эту сумму страховые взносы.

Если таким договором является договор гражданско-правового характера, в том числе предусматривающий компенсацию производимых исполнителем расходов, партнерство должно будет удерживать налог на доходы физических лиц с выплаченного вознаграждения. В отношении компенсационных выплат необходимость удержания налога на доходы физических лиц не является очевидной. Страховые взносы партнерство начисляет только с суммы выплаченного вознаграждения; компенсационные выплаты объектом обложения страховыми взносами не являются. При этом страховые взносы начисляются за исключением взносов в Фонд социального страхования РФ.

Необходимо учитывать, что Закон № 380-ФЗ не содержит запрета для иностранных физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, быть избранными на должность единоличного исполнительного органа хозяйственного партнерства.

Также возможность для иностранца стать единоличным исполнительным органом партнерства предоставляет существующая неопределенность в отношении того, кто имеет право быть избранным на указанную должность: только физическое лицо, являющееся самостоятельным учредителем, или один из руководителей участника партнерства – юридического лица. В последнем случае возможно избрание иностранного физического лица на высшую должность партнерства от его участника – иностранной организации.

В связи с этим рассмотрим ситуацию, когда функции единоличного исполнительного органа хозяйственного партнерства исполняет иностранное физическое лицо.

В данном случае на основании п. 3 ст. 224 НК РФ к доходам, полученным физическим лицом, не являющимся налоговым резидентом Российской Федерации, должна применяться ставка налога на доходы физических лиц в размере не 13, а 30 %. При этом, согласно п. 15 ч. 1 ст. 9 Закона № 212-ФЗ, страховые взносы на суммы выплат, произведенных по трудовым и гражданско-правовым договорам в пользу иностранных граждан, по общему правилу не начисляются.

Как уже отмечалось выше, ситуация, когда для управления партнерством с участником заключается договор гражданско-правового характера и при этом в соглашении об управлении партнерством предусматривается компенсация понесенных единоличным исполнительным органом расходов, в налоговом законодательстве остается неурегулированной. В частности, из положений Налогового кодекса РФ неясно, облагаются ли налогом на доходы физических лиц суммы, выплаченные единоличному исполнительному органу в счет компенсации расходов, понесенных им при осуществлении функций по управлению партнерством на территории иностранного государства.

Исходя из позиции Министерства финансов Российской Федерации²⁴, суммы компенсации расходов, выплачиваемые иностранному физическому лицу, в данном случае не могут быть объектом обложения налогом на доходы физических лиц, поскольку являются доходами, полученными от источников за пределами Российской Федерации. Согласно подп. 6 п. 3 ст. 208 НК РФ, к таким доходам, в частности, относится вознаграждение за выполнение

²⁴ См., напр.: Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 11 августа 2009 г. № 03-04-06-01/206.

трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия за пределами Российской Федерации.

Противоположной позиции придерживается УФНС России по г. Москве²⁵. Данное ведомство не относит суммы возмещения расходов, осуществленных физическим лицом при выполнении работ по договору гражданско-правового характера за границей, к доходам, полученным от источников за пределами Российской Федерации, в связи с чем считает необходимым взимать с них налог на доходы физических лиц.

Неоднозначность ситуации создает для хозяйственного партнерства налоговые риски в связи с возложенными на него функциями налогового агента (ст. 226 НК РФ).

Вознаграждение лиц, участвующих в органах управления партнерством. В соответствии с п. 10 ч. 7 ст. 6 Закона № 380-ФЗ соглашение об управлении партнерством может предусматривать порядок образования органов управления (совета директоров, наблюдательного совета, правления и т. п.), при этом какие-либо ограничения в части формирования состава этих органов в законе отсутствуют, в том числе неясно, могут ли организации, а не только физические лица, быть членами таких органов²⁶. При этом нормы закона позволяют лицам, не вносящим свой вклад в складочный капитал партнерства, участвовать в управлении им²⁷.

При этом такие лица могут не только участвовать в органах управления партнерством, но и получать за выполнение соответствующих функций вознаграждение на основании п. 11 ч. 7 ст. 6 Закона № 380-ФЗ. Вместе с тем в указанном законе ничего не сказано о том, должно ли партнерство заключать с ними дополнительный договор, как это имеет место в случае с единоличным исполнительным органом. В связи с этим можно говорить о том, что достаточным условием для вхождения соответствующих лиц в органы управления считается присоединение к соглашению об управлении партнерством.

С точки зрения бухгалтерского учета ситуация представляется неоднозначной, поскольку для отражения расчетов с лицами, не признаваемыми участниками организации и не являющимися ее работниками, ни счет 70, ни счет 75 использоваться не могут. Обычно выбор счета зависит от того, каким образом оформлены отношения между лицом и организацией.

Заключение трудового договора возможно, если в органах управления партнерством участвует физическое лицо. Однако даже если в соглашении об управлении партнерством закреплён порядок оплаты труда, аналогичный ежемесячным выплатам заработной платы, участник такого соглашения, не заключивший с партнерством отдельного договора, не может считаться его работником, следовательно, счет 70 использовать нельзя.

Вместе с тем соглашение об управлении партнерством – это, как следует из содержания ст. 6 Закона № 380-ФЗ, документ учредительного характера. Поэтому, если порядок выплаты вознаграждений участнику за работу в органах управления установлен только в соглашении об управлении партнерством, можно было бы предположить, что в данной ситуации необходимо использовать счет 75, который, согласно инструкции по применению плана счетов, предназначен для обобщения информации о всех видах расчетов с учредителями (участни-

²⁵ См.: Письмо УФНС России по г. Москве от 10 июля 2009 г. № 20–15/3/071246.

²⁶ В частности, членами коллегиальных исполнительных органов обществ с ограниченной ответственностью, а также членами совета директоров (наблюдательного совета) акционерного общества могут быть только физические лица (п. 1 ст. 41 Федерального закона от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»; п. 2 ст. 66 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»).

²⁷ Частью 3 ст. 5 Закона № 380-ФЗ предусмотрено, что участники партнерства по общему правилу осуществляют управление его деятельностью пропорционально принадлежащим им долям в складочном капитале, однако данный порядок может быть изменен самими участниками в соглашении об управлении партнерством.

ками) организации (акционерами акционерного общества, участниками полного товарищества, членами кооператива и т. п.).

Однако в самом Законе № 380-ФЗ говорится о том, что лица, которые присоединяются к соглашению об управлении партнерством, могут и не быть участниками партнерства. Следовательно, указанный закон увязывает понятие «участие» с наличием прав на долю в складочном капитале партнерства. Данный подход соответствует гражданскому законодательству, в котором понятие «участник» связано с фактом обладания долей в капитале²⁸. Таким образом, лица, присоединившиеся к соглашению об управлении партнерством, но не имеющие обязательств по внесению вкладов в его складочный капитал, участниками не признаются, что означает отсутствие возможности использовать для расчетов с ними счет 75.

Таким образом, положения Закона № 380-ФЗ позволяют использовать для начисления вознаграждения лицам, являющимся сторонами соглашения об управлении партнерством, но не имеющим своих долей в его складочном капитале, только счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Данный счет предназначен для обобщения информации обо всех возможных расчетах по операциям с дебиторами и кредиторами, которые не учитываются на счетах 60–75. Однако формально использование счета 76 будет означать привлечение лица для оказания управленческих услуг со стороны, что если в органах управления партнерством участвует организация, приведет к необходимости начислять НДС на основании п. 1 ст. 146 НК РФ и к спорам с налоговыми органами, когда придется доказывать, что такая организация не является сторонним лицом²⁹.

Закон № 380-ФЗ в рассматриваемой части нуждается в доработке, если по замыслу законодателя в органах управления хозяйственным партнерством могут участвовать организации. Возможным решением в этом случае могло бы стать признание лиц, присоединившихся к соглашению об управлении партнерством, но не имеющих обязательств по внесению вкладов в его складочный капитал, участниками партнерства с нулевым участием в капитале. Это позволило бы четко разделить участие таких лиц в органах управления партнерством от оказания управленческих услуг со стороны и использовать счет 75 для начисления им вознаграждения на том основании, что если Законом № 380-ФЗ лица, не вносящие вклада в складочный капитал, были бы признаны участниками партнерства, то таковыми их можно было бы считать и для целей бухгалтерского учета, при этом перечень расчетов с учредителями (участниками) организации, учитываемых на счете 75, является открытым, допуская существование различных форм отношений между партнерством и его учредителями (участниками).

Для самого лица, участвующего в органах управления партнерством, полученный доход, как правило, подлежит обложению налогом на доходы физических лиц либо налогом на прибыль организаций, соответственно. При этом неважно, имеет ли такое лицо долю в складочном капитале партнерства.

Если в органах управления партнерством участвует иностранное физическое лицо, выплачиваемое ему вознаграждение признается доходом от источников в Российской Федерации независимо от его фактического местонахождения в момент осуществления управленческих функций (подп. 6 п. 1 ст. 208 НК РФ). Если же речь идет об иностранной организации, деятельность которой не образует на российской территории постоянного представительства,

²⁸ Так, в ст. 45 ГК РФ, в которой дается определение юридического лица, указано, что имущественные права у участников могут отсутствовать только в общественных и религиозных организациях (объединениях), благотворительных и иных фондах, объединениях юридических лиц.

²⁹ Выполнение управленческих функций лицами, не участвующими в формировании складочного капитала партнерства, в сущности, не следует рассматривать как оказание управленческих услуг со стороны, поскольку присоединение к соглашению об управлении партнерством как к учредительному документу означает их вхождение в структуру партнерства.

ства, то причитающееся ей вознаграждение на основании положений п. 2 ст. 309 НК РФ налогом у источника выплаты дохода не облагается.

Исходя из содержания нормы п. 48.8 ст. 270 НК РФ, хозяйственное партнерство производит расходы в суммах вознаграждения и иных выплат лицам, участвующим в органах управления им, за счет прибыли после налогообложения.

Операции партнерства с собственными долями

Согласно ч. 1 ст. 17 Закона № 380-ФЗ, хозяйственное партнерство вправе приобретать и отчуждать доли в своем складочном капитале при условии, что в результате таких операций общее количество участников партнерства будет составлять не менее двух. Для приобретения долей участников партнерство не может использовать средства, внесенные в счет вкладов в складочный капитал. При этом выкупленные партнерством доли в складочном капитале не предоставляют ему права, связанные с участием в управлении партнерством, и не учитываются при распределении прибыли партнерства, а также при распределении имущества партнерства в случае его ликвидации.

Выкуп партнерством собственных долей. В бухгалтерском учете доли, выкупленные партнерством у участников для последующей перепродажи другим участникам партнерства или третьим лицам, отражаются, согласно плану счетов и инструкции по его применению, на счете 81 «Собственные акции (доли)». При выкупе партнерством доли, принадлежащей участнику, в бухгалтерском учете партнерства делается запись по дебету счета 81 и кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями» (либо непосредственно по кредиту счетов учета денежных средств). Собственные доли партнерство учитывает в сумме всех затрат, связанных с их выкупом. По этой стоимости они отражаются на счете 81 до того, как будут реализованы другим участникам партнерства или третьим лицам.

Если цена выкупа доли отличается от ее балансовой стоимости³⁰, в бухгалтерском учете партнерства возникает разница, подлежащая отражению на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Если партнерство выкупает долю участника с прибылью, т. е. ее балансовая стоимость превышает фактические затраты на ее выкуп, полученная разница отражается по кредиту счету 91 как прочий доход. Если же экономическую выгоду от продажи доли получает не партнерство, а участник, так как выкупная стоимость доли оказывается выше балансовой, у партнерства возникает прочий расход, который отражается по дебету счета 91.

В соответствии с п. 3 ПБУ 19/02 собственные акции, выкупленные акционерным обществом у акционеров для последующей перепродажи или аннулирования, не относятся к финансовым вложениям. Если не следовать букве приведенной нормы, а применить ее по аналогии, то доли, выкупленные партнерством у своих участников, также не должны относиться к финансовым вложениям.

Следует отметить, что в настоящее время в Положении по бухгалтерскому учету ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»³¹ указано, что собственные акции, выкупленные у акционеров, нужно включать в состав оборотных активов по статье краткосрочных финансовых вложений. Это – противоречие в документах, относящихся к одному уровню нормативного регулирования бухгалтерского учета. В таком случае необходимо руководствоваться тем нормативным актом, который вступил в силу позже. Им является ПБУ 19/02.

³⁰ Балансовая стоимость доли – это стоимость, по которой эта доля была учтена в момент внесения участником вклада в складочный капитал партнерства, иными словами, это согласованная учредителями стоимость имущества и /или имущественных прав, приходящаяся на конкретного участника.

³¹ Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 мая 1999 г. N-33н.

Однако содержание норм ПБУ 4/99 в части квалификации активов в качестве финансовых вложений требует уточнения.

Необходимо отметить, что в налоговом законодательстве нет специальных норм, которые регулировали бы ситуацию, связанную с выкупом организацией собственных долей. В то же время в подп. 2.1 п. 1 ст. 268 НК РФ говорится о том, что при реализации имущественных прав (долей, паев) налогоплательщик вправе уменьшить доходы от таких операций на цену приобретения данных имущественных прав (долей, паев), а также на сумму расходов, связанных с их приобретением и реализацией. Из содержания приведенной нормы следует, что фактические затраты партнерства на выкуп собственных долей должны учитываться в момент последующей реализации этих долей, но не в момент их выкупа.

Действительно, при выкупе у участника его доли в складочном капитале у партнерства не формируется налоговой базы, так как балансовая стоимость выкупаемой доли не является для партнерства стоимостью, которую можно вычесть в целях налогообложения, поскольку партнерство ее не оплачивало. Таким образом, у партнерства в момент выкупа собственной доли может возникать только материальная выгода. Она, в свою очередь, облагается налогом в момент реализации актива. Исходя из этого возникающие в бухгалтерском учете разницы между фактическими затратами партнерства на выкуп собственных долей и их балансовой стоимостью в налоговом учете до последующей реализации этих долей отражаться не будут³².

Перепродажа партнерством собственных долей, выкупленных у участников. Порядок бухгалтерского учета операций по перепродаже партнерством ранее выкупленных им долей в складочном капитале зависит от того, кто является их покупателем: участники партнерства или третьи лица. Когда покупателями являются участники партнерства, учет операций ведется на счете 75 «Расчеты с учредителями». Если доли отчуждаются третьим лицам, используется счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Продажа выкупленных партнерством собственных долей означает списание их стоимости (в размере фактических затрат, произведенных при выкупе) с кредита счета 81 «Собственные акции (доли)» и возникновение у участников партнерства либо третьих лиц задолженности по оплате, которая отражается у партнерства по дебету счета 75 либо счета 76, соответственно. Цена продажи долей может отличаться от фактических затрат партнерства на их приобретение (выкуп) в большую либо меньшую сторону. Для учета как положительных, так и отрицательных разниц используется счет 91 «Прочие доходы и расходы». Оплата долей, т. е. погашение задолженности, отражается по кредиту счета 75 (76) и дебету счетов учета денежных средств. При этом кредитовый оборот счета 81 соответствует фактическим затратам партнерства на выкуп собственных долей.

Следует отметить, что в соответствии с подп. 12 п. 2 ст. 149 НК РФ реализация долей в складочном капитале партнерства не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость.

Для целей обложения налогом на прибыль организаций продажа ранее выкупленной партнерством доли является реализацией имущественного права. Налоговая база возникает на основании п. 1 ст. 249 НК РФ.

При определении налоговой базы в данном случае необходимо руководствоваться нормами, закрепленными в ст. 268 НК РФ. В соответствии с подп. 2.1 п. 1 ст. 268 НК РФ при реализации долей налогоплательщик вправе уменьшать доходы на цену приобретения этих

³² Аналогичный порядок установлен в Налоговом кодексе для операций с ценными бумагами – расходы на их приобретение по общему правилу учитываются для целей налогообложения прибыли организаций при последующей реализации ценных бумаг (п. 2 ст. 280 НК РФ).

долей, а также на сумму расходов, связанных с их приобретением и реализацией³³. Таким образом, налоговая база по налогу на прибыль должна определяться как разница между доходами, полученными партнерством от реализации ранее выкупленных долей, и его фактическими затратами на их приобретение (выкуп).

В то же время доля может быть реализована и с убытком. Для целей налогообложения его можно учесть по п. 2 ст. 268 НК РФ, согласно которому, если цена приобретения имущества (имущественных прав) с учетом расходов, связанных с его реализацией, превышает выручку от его реализации, разница между этими величинами признается убытком налогоплательщика, который учитывается при расчете налога на прибыль организаций.

Отчуждение участником своей доли в складочном капитале партнерства

В силу ряда причин участник партнерства может принять решение о продаже своей доли либо о выходе из партнерства. Несмотря на то что в обоих случаях происходит отчуждение принадлежащей участнику доли в складочном капитале партнерства, выход из партнерства и продажа доли – разные события. При выходе участника партнерство не покупает его доли, а фактически выплачивает ему компенсацию, равную по сумме действительной стоимости доли, при этом доля участника автоматически переходит к партнерству в полном объеме.

В свою очередь, купля-продажа доли в складочном капитале партнерства может производиться по цене, которую назначает участник как ее владелец. Таким образом, она может отличаться от действительной стоимости доли в большую или меньшую сторону. При этом возможна продажа только части доли, что, в отличие от случая выхода участника из партнерства, не обязательно ведет к изменению состава его участников.

Продажа доли участником партнерства. Право участника продать свою долю в складочном капитале партнерства закреплено в п. 3 ч. 1 ст. 5 Закона № 380-ФЗ. Участник имеет право продать свою долю партнерству, одному или нескольким его участникам, а также третьему (стороннему) лицу.

В соответствии с п. 1 ст. 66 ГК РФ имущество, созданное за счет вкладов учредителей (участников), принадлежит организации на праве собственности. Таким образом, объектом продажи в случае реализации участником своей доли выступает не само имущество, являющееся вкладом в складочный капитал партнерства, а право участника на это имущество.

В бухгалтерском учете продажа участником своей доли в складочном капитале партнерства отражается в порядке, установленном для выбытия финансовых вложений. Согласно п. 25 ПБУ 19/02, выбытие финансовых вложений имеет место, в частности, в случае их продажи, поэтому они списываются с кредита счета 58 (субсчет 1 «Паи и акции»).

В соответствии с п. 27 ПБУ 19/02 финансовые вложения в виде вкладов в уставные (складочные) капиталы других организаций (за исключением акций акционерных обществ) оцениваются при выбытии по первоначальной стоимости. Как отмечалось выше, в бухгалтерском учете такой стоимостью является денежная оценка, согласованная участниками партнерства. Она списывается в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», так как, согласно п. 11 ПБУ 10/99, расходы, связанные с продажей доли в капитале организации, являются прочими расходами ее участника.

³³ См. также: Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 28 января 2011 г. № 03-03-06/1/32.

Цена продажи доли может отличаться от ее первоначальной стоимости как в большую, так и в меньшую сторону. Цена продажи отражается по кредиту счета 91 в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Согласно п. 7 ПБУ 9/99, поступления от продажи участником доли в складочном капитале партнерства относятся к его прочим доходам. По дебету счета 76 отражается задолженность покупателя участнику по оплате отчуждаемой им доли в складочном капитале. При получении от покупателя денежных средств в оплату доли счет 76 кредитуется. Разница оборотов по счету 91 определяет финансовый результат продажи доли – прибыль или убыток.

Аналогичные проводки составляются и в том случае, если участник реализует только часть своей доли в складочном капитале партнерства. Оставшаяся, т. е. нереализованная, часть доли будет продолжать учитываться в прежнем порядке. Уменьшится только дебетовое сальдо счета 58 «Финансовые вложения» (субсчет 1 «Паи и акции»), которое отражает согласованную стоимость вклада, поскольку в случае частичной продажи доли сальдо счета 58 не закрывается.

Если покупателем доли является партнерство, порядок бухгалтерского учета будет таким, который предусмотрен для отражения операций по выкупу партнерством собственных долей. Он рассмотрен выше.

Когда долю приобретает другой участник партнерства, для учета расчетов используется счет 76. По кредиту данного счета покупатель отражает свою задолженность по оплате приобретаемой доли в корреспонденции со счетом 58 (субсчет 1 «Паи и акции»). По дебету счета 58 отражается первоначальная стоимость финансовых вложений, приобретенных за плату, исходя из суммы фактических затрат на их приобретение (п. 9 ПБУ 19/02). При оплате доли продавцу счет 76 дебетуется в корреспонденции со счетом 51, что означает погашение задолженности за счет перечисления денежных средств.

Когда долю покупает не партнерство, а другое лицо – участник партнерства или стороннее лицо, изменения в бухгалтерском учете партнерства затрагивают только аналитический учет, который ведется на счете 80 «Уставный капитал» по учредителям (участникам). По данному счету производятся внутренние записи, отражающие смену владельца доли.

Реализация участником своей доли в складочном капитале партнерства на основании подп. 12 п. 2 ст. 149 НК РФ налогом на добавленную стоимость не облагается. При этом цена реализации значения не имеет³⁴.

В соответствии с п. 1 ст. 249 НК РФ у участника-организации при продаже доли в складочном капитале партнерства возникает доход (выручка) от реализации. Согласно подп. 2.1 п. 1 ст. 268 НК РФ, этот доход участник имеет право уменьшить, во-первых, на цену приобретения доли и, во-вторых, на сумму расходов, связанных с ее приобретением и реализацией. Цена приобретения доли – это либо сумма, которую заплатил участник при учреждении партнерства и формировании его складочного капитала, либо сумма, которую он заплатил при вхождении в состав участников уже созданного партнерства. Разница между выручкой от реализации доли и ценой приобретения, а также расходами на ее приобретение и реализацию образует налоговую базу участника по налогу на прибыль.

Следует отметить, что к налоговой базе, которая определяется при реализации долей в капитале российских организаций, может применяться нулевая ставка налога на прибыль – данное положение установлено в п. 4.1 ст. 284 НК РФ. Однако для получения права использовать эту льготу необходимо, чтобы на дату продажи долей участия они непрерывно принадлежали налогоплательщику на праве собственности или ином вещном праве более пяти лет (п. 1 ст. 284.2 НК РФ). Таким образом, организации, ставшие участниками хозяйственных партнерств в 2012 г., смогут использовать эту льготу не ранее 2017 г.

³⁴ См., напр.: Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 7 июня 2005 г. № А33-20595/04-СЗ-Ф02-2469/05-С1.

Вместе с тем использование данной возможности формально ограничено тем, что в п. 4.1 ст. 284 и п. 1 ст. 284.2 НК РФ речь идет о реализации долей участия в уставном, но не в складочном капитале. При буквальном применении указанных норм возникает риск доначисления налога на прибыль участникам, реализующим свою долю в складочном капитале хозяйственных партнерств. В результате привлекательность бизнеса в данной организационно-правовой форме может снижаться, поскольку при прочих равных условиях налогообложение доходов участников акционерных обществ в аналогичной ситуации становится более льготным.

Если участник партнерства при продаже доли в складочном капитале получает убыток, он имеет право учесть его при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций на основании п. 2 ст. 268 НК РФ.

Когда участником, реализующим свою долю в складочном капитале партнерства, является физическое лицо, а не организация, у него возникает обязанность по уплате налога на доходы физических лиц. В соответствии с подп. 5 п. 1 ст. 208 НК РФ к доходам от источников в Российской Федерации относятся доходы от реализации долей участия в капитале, и на основании п. 1 ст. 210 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах. Вместе с тем эти доходы налогоплательщик имеет право уменьшить на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с получением доходов от продажи доли участия в капитале (абз. 3 подп. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ)³⁵. При этом сумма расходов, на которую он может уменьшить налоговую базу по налогу на доходы физических лиц, определяется пропорционально оплаченной им части реализуемой доли³⁶. Однако право на вычет расходов для участников хозяйственных партнерств может быть ограничено тем, что в абз. 2 подп. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ речь идет о продаже доли (ее части) в уставном, но не в складочном капитале. При буквальном прочтении данной нормы налоговые риски сохраняются.

При этом права на получение имущественного налогового вычета при продаже доли в складочном капитале партнерства у физического лица не возникает, поскольку данный вычет может быть использован только в отношении реализованного имущества. В свою очередь, доля в складочном капитале партнерства является не имуществом, а имущественным правом, поэтому норма, содержащаяся в подп. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ, на доход, полученный от продажи доли в складочном капитале партнерства, не распространяется.

Если покупателем доли является партнерство, оно, несмотря на то что является организацией, не становится на основании п. 2 ст. 226 НК РФ налоговым агентом по налогу на доходы физических лиц и, таким образом, не обязано исчислять и удерживать из выплачиваемого участнику дохода сумму налога. Согласно подп. 2 п. 1 ст. 228 НК РФ, физические лица по суммам, полученным ими от продажи имущественных прав, в том числе долей в складочном капитале, исчисляют и уплачивают налог на доходы физических лиц самостоятельно, независимо от того, кто является покупателем – физическое или юридическое лицо.

Необходимо отметить, что если на дату реализации долей в складочном капитале партнерства они непрерывно принадлежали физическому лицу на праве собственности или ином вещном праве более пяти лет, такие доходы освобождаются от налогообложения согласно п. 17.2 ст. 217 НК РФ. Таким образом, физические лица, ставшие участниками хозяйственных партнерств в 2012 г., смогут получить освобождение по налогу на доходы физических лиц при реализации долей в складочном капитале не ранее 2017 г. Однако здесь, как и в случае

³⁵ См. также: Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 16 марта 2011 г. №03-04-05/4-152.

³⁶ См., напр.: Письмо Министерства финансов Российской Федерации июня 2010 г. № 03-04-05/2-303.

с участниками-организациями, может возникать налоговый риск: в п. 17.2 ст. 217 НК РФ говорится о реализации долей участия в уставном, но не в складочном капитале.

Доход, получаемый участником партнерства от продажи своей доли в его складочном капитале, страховыми взносами не облагается – согласно ч. 3 ст. 7 Закона № 212-ФЗ, такие операции в объект обложения страховыми взносами не включаются.

Выход участника из партнерства. Согласно п. 5 ч. 1 ст. 5; п. 1 ч. 2 ст. 11 Закона № 380-ФЗ, участник имеет право выйти из хозяйственного партнерства, заявив об отказе от участия в нем не менее чем за 3 месяца до фактического выхода, если такая возможность предусмотрена соглашением об управлении партнерством. В соответствии с ч. 5 ст. 11 того же закона доля участника, вышедшего из партнерства путем отказа от участия в нем, переходит к партнерству. При этом партнерство обязуется выплатить выбывающему участнику действительную стоимость его доли в складочном капитале. Действительная стоимость доли определяется на основании данных бухгалтерской отчетности по состоянию на последнюю отчетную дату, предшествующую подаче заявления о выходе из партнерства.

Выход участника из партнерства с точки зрения бухгалтерского учета означает для него выбытие финансовых вложений в виде доли в складочном капитале партнерства (п. 25 ПБУ 19/02). Финансовый результат данной операции определяется по счету 91 «Прочие доходы и расходы».

Причитающиеся к получению участником суммы отражаются по дебету счета 76 (субсчет 3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам») и кредиту счета 91 (субсчет 1 «Прочие доходы»). При этом согласованная денежная оценка его вклада в складочный капитал партнерства списывается в дебет счета 91 (субсчет 2 «Прочие расходы») с кредита счета 58 «Финансовые вложения» (субсчет 1 «Паи и акции»).

Следует отметить, что, согласно ч. 4 ст. 11 Закона № 380-ФЗ, выход участника из хозяйственного партнерства не освобождает его от обязанности погасить задолженность по внесению вклада в складочный капитал, если она не была полностью погашена им до подачи заявления о выходе из партнерства. Иными словами, физическое лицо или организация, когда уже не являются учредителями (участниками) партнерства, сохраняют обязательства по формированию его складочного капитала. Непогашенная участником задолженность в размере неоплаченной им части доли продолжает учитываться у партнерства на счете 75 «Расчеты с учредителями». Как показано выше, если такая обязанность не будет исполнена, это должны будут сделать другие участники партнерства, что отражается внутренними записями по указанному счету. Данная ситуация дополнительных рисков не создает.

В Законе № 380-ФЗ не разъясняется, как должна рассчитываться и за счет каких средств (или имущества) выплачиваться участнику действительная стоимость доли, в ч. 5 ст. 11 указано лишь то, что она должна быть определена на основании данных бухгалтерской отчетности. Таким образом, можно предположить, что в отношении хозяйственных партнерств по аналогии следует руководствоваться нормами Федерального закона от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» исходя из того, что собственный капитал обществ с ограниченной ответственностью также формируется из вкладов, а не путем размещения ценных бумаг. Если следовать логике п. 2 ст. 14 и п. 8 ст. 23 указанного закона, действительная стоимость доли участника партнерства, заявившего об отказе от участия в нем, соответствует части стоимости чистых активов партнерства³⁷, пропорцио-

³⁷ В настоящее время порядок расчета стоимости чистых активов как для обществ с ограниченной ответственностью, так и для хозяйственных партнерств не урегулирован. В данном случае по аналогии можно использовать порядок расчета, предусмотренный для акционерных обществ. См.: Приказ Министерства финансов Российской Федерации № 10н; ФКЦБ РФ № 03-6/пз от 29 января 2003 г. «Об утверждении Порядка оценки стоимости чистых активов акционерных обществ». Величина чистых активов отражает размер собственных средств организации, которыми она может свободно распоря-

нальной размеру доли данного участника, и выплачивается за счет разницы между стоимостью чистых активов и размером складочного капитала партнерства.

Действительная стоимость выплачивается пропорционально размеру оплаченной части доли в складочном капитале, если участник не оплатил свою долю полностью. При этом выплата действительной стоимости доли может быть произведена не только в денежной, но и – с согласия участника – в натуральной форме. Иными словами, вместо денежных средств ему может быть выдано имущество такой же стоимости. Денежные средства либо имущество, передаваемые участнику в оплату действительной стоимости доли, отражаются в бухгалтерском учете выбывающего участника по дебету счетов учета денежных средств или имущества (08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 41 «Товары», 51 «Расчетные счета» и др.) и кредиту счета 76 (субсчет 3).

Как было отмечено ранее, в Законе № 380-ФЗ указывается, что действительная стоимость доли в складочном капитале определяется на основании данных бухгалтерской отчетности. Из этого следует, что партнерство должно рассчитывать действительную стоимость доли по данным бухгалтерского баланса. В то же время в судебной практике приоритет отдается точке зрения, в соответствии с которой при использовании бухгалтерских данных должна учитываться рыночная стоимость имущества³⁸. Однако для того чтобы участнику можно было выплатить стоимость его доли в складочном капитале с учетом рыночной стоимости имущества, в бухгалтерском учете партнерства оно должно переоцениваться. При этом законодательство о бухгалтерском учете не требует от организации производить такую переоценку³⁹. Если имущество не переоценивается, то по прошествии времени его балансовая стоимость будет существенно отличаться от рыночной.

Таким образом, в судебной практике выработан свой подход к определению действительной стоимости доли, выплачиваемой участнику при его выходе из организации, который может отличаться от подхода, действующего в рамках бухгалтерского учета. И хотя следование правилам бухгалтерского учета не будет нарушением законодательства, для хозяйственных партнерств целесообразно предусмотреть в учетной политике положение о переоценке имущества с тем, чтобы при выходе участника можно было избежать судебных споров. При условии проведения переоценки действительная стоимость доли в складочном капитале к моменту выхода участника из партнерства уже будет соответствовать рыночной стоимости имущества с той или иной степенью точности, зависящей от регулярности и используемых методов переоценки.

В бухгалтерском учете партнерства действительная стоимость доли в складочном капитале, переходящей партнерству, учитывается по кредиту счета 81 «Собственные акции (доли)» в корреспонденции со счетом 75, что также отражает возникновение у партнерства задолженности по оплате действительной стоимости доли. Погашение задолженности производится записью по дебету счета 75 и кредиту счетов учета имущества и /или денежных средств. Если партнерство примет решение уменьшить складочный капитал⁴⁰ на сумму

жаться и которые остались бы у нее после погашения всей имеющейся задолженности (за исключением задолженности участников по взносам в складочный капитал).

³⁸ См., напр.: Постановления Президиума ВАС РФ от 7 июня 2005 г. № 15787/04; от 6 сентября 2005 г. № 5261/05; определение ВАС РФ от 5 марта 2010 г. № ВАС-1880/10. Кроме того, в совместном постановлении Пленума ВС РФ и Пленума ВАС РФ от 9 декабря 1999 г. № 90/14 фактически предусмотрено право участника оспаривать в суде порядок расчета организацией действительной стоимости доли: «Если участник не согласен с размером действительной стоимости его доли, определенным обществом, суд проверяет обоснованность его доводов...»

³⁹ Так, согласно п. 15 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», коммерческая организация может (но не обязана) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости.

⁴⁰ Например, в случае если размер чистых активов партнерства для выплаты участнику действительной стоимости доли является недостаточным.

выплаченной стоимости доли, то на указанную сумму будет сделана запись по дебету счета 81 и кредиту счета 80 «Уставный капитал».

Согласно подп. 5 п. 3 ст. 39 НК РФ, передача участнику имущества в пределах его вклада при выходе из организации реализацией не признается и, следовательно, налогом на добавленную стоимость не облагается (подп. 1 п. 2 ст. 146 НК РФ). Таким образом, если действительная стоимость доли, выплаченная участнику, превысит размер его вклада в складочный капитал, у партнерства возникнет объект обложения НДС, но только на сумму превышения. В свою очередь, если вышедший из партнерства участник является юридическим лицом, соответствующую сумму НДС он сможет принять к вычету на основании п. 2 ст. 171 и п. 1 ст. 172 НК РФ.

Здесь следует учитывать, что объектом передачи могут быть имущественные права, которые по налоговому законодательству, в отличие от гражданского, в состав имущества не включаются (п. 2 ст. 38 НК РФ). Соответственно в случае, когда участнику при его выходе из партнерства передается нематериальный актив, существует риск, что налоговая база по НДС может рассчитываться исходя из полной стоимости актива на момент выхода участника из партнерства.

Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.