

ПЕРЕХОД ИМУЩЕСТВЕННЫХ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВЕННЫХ ПРАВ В УСЛОВИЯХ ТРАНСФОРМАЦИИ ОТНОШЕНИЙ СОБСТВЕННОСТИ: ПРОБЛЕМЫ МЕЖДИСЦИПЛИНАРНОГО СИНТЕЗА

Нередки случаи, когда вопросы перехода имущественных и обязательственных прав в отношении имущества коммерческих организаций регулируются нормами гражданского законодательства, но не определяются (неоднозначно определяются) законодательством по бухгалтерскому учету и налогообложению и наоборот. В результате выполненного анализа нами выявлены междисциплинарные проблемные вопросы, связанные с трансформацией отношений собственности в Беларуси, и определены пути их решения.

Ключевые слова: имущественные права, обязательственные права, коммерческие организации.

Постановка проблемы. Глобализация мировой экономики, развитие рыночных отношений в постсоветских странах неизбежно сопровождаются процессами, связанными с трансформацией отношений собственности – переходом имущественных и обязательственных прав в отношении имущества коммерческих организаций.

Как показывает практика, наибольшее количество вопросов, с которыми сталкиваются специалисты, участвующие в процессах трансформации, возникает прежде всего на стыке таких дисциплин, как право, учет и налогообложение. Каждая из этих дисциплин может по-своему толковать те или иные нормы и, соответственно, определять разные подходы к их решению. И поскольку в конечном итоге то или иное принятое решение находит свое стоимостное отражение в бухгалтерском учете, главный бухгалтер становится основным ответственным за это решение. Нередко это сопровождается серьезными финансовыми санкциями со стороны налоговых и иных контрольных органов.

Междисциплинарные проблемные вопросы, обусловленные трансформацией отношений собственности. В результате выполненного анализа нами выявлены следующие междисциплинарные проблемные вопросы, связанные с трансформацией отношений собственности в Беларуси, которые в силу их непроработанности (с точки зрения полноценного правового сопровождения) требуют своего решения:

- расчет с участником хозяйственного общества при выходе его из общества по причитающейся ему прибыли;
- расчет с участником по причитающейся ему действительной стоимости его доли в уставном фонде общества, из которого этот участник выходит;
- возврат участнику его имущественного вклада в уставный фонд хозяйственного общества;
- возврат выходящему из общества участнику его вклада в уставный фонд в случае отсутствия у общества чистых активов;
- увеличение уставного фонда хозяйственного общества за счет собственных источников общества;
- корректировка (увеличение) величины финансовых вложений участников в уставный фонд хозяйственного общества при увеличении уставного фонда за счет собственных источников этого общества;
- уменьшение по решению участников акционерного общества (далее – АО) уставного фонда общества путем уменьшения номинальной стоимости его акций с последующим отказом от получения таких сумм в пользу АО;
- выкуп закрытым акционерным обществом собственных акций по стоимости, отличающейся от их номинальной стоимости;
- купля–продажа предприятия как имущественного комплекса;
- купля–продажа части предприятия;
- передача источников при реорганизации хозяйственных обществ путем выделения и разделения;
- реорганизация хозяйственного общества путем выделения из него частного унитарного предприятия (далее - ЧУП);
- реорганизация ЧУП путем его преобразования в хозяйственное общество;
- отказ участника от получения действительной стоимости его доли в уставном фонде общества при выходе из состава участников этого общества;
- расчет с работниками коммерческих организаций за счет чистой прибыли этих организаций;
- изъятие имущества ЧУП его учредителем (собственником);
- образование эмиссионного дохода, его налогообложение и использование в АО и др.

Хозяйственные процессы, связанные с формированием, переходом и прекращением имущественных и обязательственных прав в отношении имущества коммерческих организаций, по которым имеются проблемные вопросы в системе права, учета и налогообложения представлены на рисунке 1.



Рис. 1. Хозяйственные процессы, связанные с формированием, переходом и прекращением имущественных и обязательственных прав в отношении имущества коммерческих организаций

Хозяйственные процессы, связанные с трансформацией отношений собственности, и обусловленные этими процессами хозяйственные операции, по которым имеются противоречия в нормах права, бухгалтерского учета и налогообложения, представлены на рисунке 2.

Следует отметить, что обозначенные выше вопросы, требующие нормативного урегулирования либо корректировки существующих подходов, характерны в большей степени для Беларуси. Во многих странах они уже решены либо их решение принципиальным образом отличается от тех подходов, которые применяются в Республике Беларусь.

Противоречия между нормами права и бухгалтерского учета

Наличие серьезных расхождений между нормами бухгалтерского учета и нормами права, которые регламентируют, в частности, порядок расчета с участником, вышедшим из хозяйственного общества, рассмотрим на конкретном примере.

В соответствии с п. 2 ст. 64 Гражданского кодекса Республики Беларусь (далее – ГК) **в случае выхода участника хозяйственного общества из состава участников, кроме участника АО, ему выплачивается** стоимость части имущества общества, “соответствующая доле этого участника в уставном фонде, если иное не предусмотрено учредительными документами, а также **часть прибыли, приходящаяся на его долю**” [1].

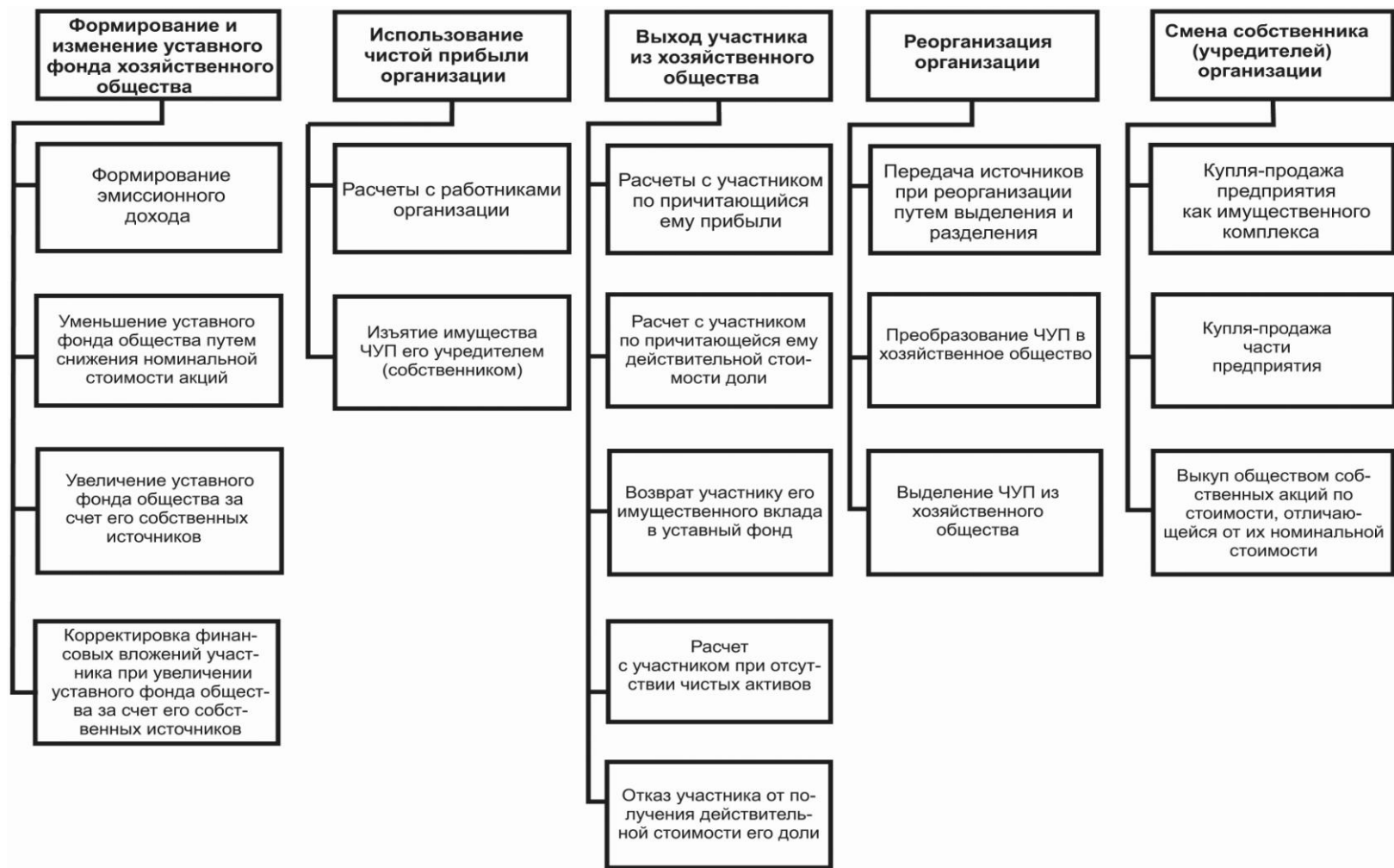


Рис. 2. Хозяйственные процессы, связанные с трансформацией отношений собственности, и обусловленные этими процессами хозяйственные операции, по которым имеются противоречия в нормах права, бухгалтерского учета и налогообложения

Причитающаяся выходящему участнику часть имущества общества или ее стоимость определяются по балансу, составляемому на момент его выбытия, а причитающаяся ему часть прибыли - на момент расчета. При этом ст. 103 Закона Республики Беларусь “О хозяйственных обществах” [2] установлено, что:

а) моментом выхода участника из общества является дата подачи (поступления) в общество заявления о его выходе либо иная указанная им в заявлении дата выхода, но не ранее даты подачи (поступления) заявления;

б) моментом расчета с выходящим (исключаемым) из общества участником является дата выплаты этому участнику стоимости имущества или выдачи ему имущества в натуре, определенная решением общего собрания участников общества.

Правоприменительная практика не противоречит указанным выше нормам законодательных актов. Так, хозяйственный суд г. Минска своим решением от 13.10.2010 г. (дело № 728-18/2010) удовлетворил требования истца по выплате ему обществом, из состава участников которого он вышел, не только стоимости его доли, определенной на момент выхода из общества, но и части прибыли на дату выплаты стоимости доли.

В своем решении суд исходил из того, что за период выхода участника из состава участников общества “до момента фактической выплаты стоимости его доли он вправе рассчитывать на получение части прибыли, приходящейся на его долю, т.к. фактически общество весь этот период использует его долю в своих интересах и интересах других участников” [3].

Более того, суд признал законность требований истца по взысканию с ответчика процентов за весь период уклонения последнего от исполнения своих обязанностей по выплате денежных средств вышедшему из хозяйственного общества участнику, в т.ч. и прибыли, причитающейся ему на момент расчета.

Логика сложившегося подхода проста – за использование капитала вышедшего из общества участника, с которым не произведен расчет по причитающейся ему стоимости доли, надо платить, причем за весь период использования такого капитала – с момента выхода участника из общества до момента окончательного расчета с ним. А поскольку капитал участника используется в хозяйственной деятельности общества, законодатель и определил, что этот участник может претендовать на ту часть прибыли общества, которая приходится на его долю.

Однако, с нашей точки зрения, подходы к расчетам с вышедшим из общества учредителем должны быть принципиально иными, чем это предусмотрено нормами названных выше законодательных актов.

Мы считаем, что необходимость расчета с вышедшим из общества учредителем в части прибыли, полученной на средства, по которым общество не рассчиталось с учредителем, является надуманной.

После того, как общество рассчитало и зафиксировало в учете задолженность перед вышедшим из общества участником, к прибыли, полученной обществом с этого момента и до момента расчета, вышедший участник отношения не имеет. Равно как к получаемой прибыли не имеют отношения любые кредиторы общества, чьи средства, полученные в форме займов, кредитов, авансов и т.д., используются обществом до момента их погашения или выполнения принятых обязательств по поставкам продукции (выполнению работ, оказанию услуг).

Таким образом, после выхода участника из общества он не может претендовать на прибыль общества или ее часть, нарабатываемую после его выхода. По сути, он является кредитором общества по невыплаченной ему стоимости части имущества общества, соответствующей его доле в уставном фонде организации.

Предлагаемые нами подходы к расчетам с учредителями, выходящими из состава участников хозяйственных обществ, исключающие необходимость выплаты вышедшему из общества учредителю части прибыли, приходящейся на его долю на момент расчета, соответствуют подходам, применяемым в Российской Федерации (п. 6.1 ст. 23 Федерального закона РФ от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ “Об обществах с ограниченной ответственностью”) [4].

Несколько иные подходы предусмотрены в праве Украины. Так, согласно ст. 54 Закона Украины от 19.09.1991 г. № 1577-ХІІ “О хозяйственных обществах» участнику, который выбыл из общества, выплачивается стоимость части имущества общества, пропорциональная его доле в уставном капитале, а также “принадлежащая ему часть прибыли, полученной обществом в данном году до момента его выхода” [5].

Обратим внимание: речь здесь идет о части прибыли не на момент расчета, как это установлено белорусским законодательством, а на момент выхода, т.е. о прибыли, уже заработанной обществом на момент выхода участника.

Такой подход имеет право на жизнь, хотя очевидно, что чистая прибыль, заработанная на момент выхода участника, будет учтена при расчете величины чистых активов общества, исходя из которой и определяется балансовая стоимость доли участника в уставном фонде на момент его выхода.

Отметим, что рассмотренный нами пример, характеризующий наличие противоречий между нормами права и нормами бухгалтерского учета, является лишь одним из проблемных вопросов, требующих своего нормативного урегулирования.

Противоречия между нормами бухгалтерского учета и налогообложения

Рассмотрим далее некоторые из имеющихся противоречий в отношении трансформационных процессов между нормами бухгалтерского учета и нормами налогового законодательства.

В соответствии с новой редакцией Типового плана счетов бухгалтерского учета, применяемой в Беларуси с 01.01.2012 г., разница между ценой выкупа акций и их номинальной стоимостью должна относиться на счет учета финансовых результатов и влиять на величину бухгалтерской прибыли [6]. Что касается налогообложения операций, связанных с приобретением АО собственных акций, то здесь необходимо учитывать следующее.

Согласно п. 3 ст. 136 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК) если сумма оплаты за выкупаемые обществом собственные акции (доли, паи) превышает их номинальную стоимость, то такая разница не учитывается при определении валовой прибыли общества [7].

Что касается случаев, когда цена выкупа акций не превышает их номинальную стоимость, то логично предположить, что такая разница в силу того, что она для целей учета рассматривается как доход, должна облагаться налогом на прибыль. Тем более, что общество на самом деле получает большую сумму средств, чем оно получило при первичном размещении акций. Однако для исчисления налога на прибыль при покупке акций по стоимости, меньшей номинальной, и последующем аннулировании таких акций налогооблагаемого дохода, по мнению специалистов Министерства по налогам и сборам (далее – МНС), не возникает: “в данном случае, как и при снижении номинальной стоимости акций, отсутствует факт реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и факт получения дохода” [8, с. 54].

Налицо явное расхождение в подходах для целей бухгалтерского и налогового учета, которые, как нам представляется, в рассматриваемой ситуации должны быть едиными.

Отметим, что до 2013 года в Беларуси в качестве налогооблагаемого дохода однозначно определялся эмиссионный доход, который был обусловлен первичным размещением акций создаваемого открытого акционерного общества по стоимости, превышавшей их номинальную стоимость. При этом для целей бухгалтерского учета такой доход рассматривался как добавочный капитал, учитываемый в составе собственного капитала хозяйственного общества.

Другой пример наличия противоречий между нормами учета и налогообложения. Речь идет об операции уменьшения уставного фонда АО путем уменьшения номинальной стоимости акций.

Прежде всего отметим, что возможность уменьшения уставного фонда путем уменьшения номинальной стоимости акций предусмотрена нормами ГК и Закона “О хозяйственных обществах”.

При этом, согласно разъяснению МНС [9], объекта обложения налогом на прибыль в отношении сумм уменьшения номинальной стоимости акций, которые не возвращаются участникам, не образуется.

Основными доводами налоговых органов в части отсутствия налогооблагаемого дохода по суммам уменьшения номинальной стоимости акций, передаваемым в пользу АО, являются:

1) отсутствие в законодательстве Республики Беларусь нормы, устанавливающей обязанность общества “производить выплату его участникам в размере разницы между прежней и новой величиной уставного фонда”.

2) отсутствие по рассматриваемой операции факта реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав;

3) отсутствие сумм уменьшения уставного фонда путем уменьшения номинальной стоимости акций в перечне внереализационных доходов, учитываемых при налогообложении;

4) отсутствие факта получения дохода АО в момент уменьшения его уставного фонда.

Проанализируем каждый из приведенных выше доводов более детально.

Во-первых, что касается отсутствия в законодательстве Республики Беларусь обязанности хозяйственного общества в случае уменьшения уставного фонда “производить выплату его участникам в размере разницы между прежней и новой величиной уставного фонда”. Действительно, такой обязанности нет, но и нет запрета на такие действия.

Более того, согласно разъяснению Министерства финансов Республики Беларусь от 14.10.2011 г. № 15-1-15/621 [10] в случае принятия собранием акционеров АО решения об уменьшении номинальной стоимости акций общества “хозяйственная операция по уменьшению величины уставного фонда путем снижения номинальной стоимости акций отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 80 “Уставный фонд” в корреспонденции с кредитом счета 75 “Расчеты с учредителями”.

Формирование задолженности перед учредителями означает, что в результате уменьшения уставного фонда путем уменьшения номинальной стоимости акций общество становится должником акционеров. А это, в свою очередь, предполагает необходимость либо расчета с акционерами, либо принятия собранием акционеров решения о направлении сумм уменьшения номинальной стоимости акций в пользу самого общества.

По сути дела, формируемая перед акционерами задолженность - это их потенциальный доход, которым они вольны распоряжаться по собственному усмотрению. И если акционеры принимают решение направить этот доход на нужды предприятия, например с целью улучшения финансовых

результатов отчетного периода, то такая “переадресовка” дохода может рассматриваться как безвозмездное получение АО активов (не в пределах одного собственника) в размере суммы уменьшения номинальной стоимости акций АО, не переданной для расчета с акционерами.

В свою очередь, согласно п. 3.8 ст. 128 НК, безвозмездное получение организацией активов рассматривается как внереализационный доход этой организации, подлежащий обложению налогом на прибыль.

Рассмотрим следующий довод МНС об отсутствии объекта обложения налогом на прибыль по причине отсутствия при уменьшении номинальной стоимости акций факта реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Действительно, факта реализации при отказе акционеров от получения сумм уменьшения уставного фонда в пользу АО в рассматриваемой ситуации не возникает. Но факт реализации и не требуется для того, чтобы относить те или иные доходы к внереализационным. Наоборот, к внереализационным доходам, в соответствии с НК, как раз и следует относить те доходы, которые получены плательщиком при осуществлении своей деятельности и непосредственно не связанные с производством и реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Далее. Отсутствие в перечне внереализационных доходов, подлежащих обложению налогом на прибыль, сумм уменьшения уставного фонда путем уменьшения номинальной стоимости акций не означает, что такие “не поименованные” суммы не подлежат обложению налогом на прибыль, поскольку перечень внереализационных расходов, оговоренных НК, является открытым.

Так, согласно п. 3.20 ст. 128 НК в состав внереализационных доходов подлежат включению “другие доходы, полученные плательщиком при осуществлении своей деятельности и непосредственно не связанные с производством и реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав”.

И, наконец, главный довод МНС – отсутствие при уменьшении уставного фонда АО факта получения обществом дохода.

Действительно, согласно п. 2 ст. 128 НК “внереализационные доходы определяются на основании документов бухгалтерского и налогового учета и отражаются в том налоговом периоде, в котором они **фактически получены** плательщиком, если иное не установлено настоящей статьей (за исключением банков)”.

Означает ли отказ от получения акционерами сумм уменьшения уставного фонда путем уменьшения номинальной стоимости акций в пользу АО фактическое получение АО доходов? С нашей точки зрения, да, означает. При этом следует отметить, что факт получения дохода не следует увязывать с получением денежных средств или иных активов. Например, при взаимозачете задолженностей по суммам штрафных санкций, факта движения денежных средств не имеется, однако факт получения внереализационного дохода каждой из сторон фиксируется.

Возникает внереализационный доход и в других случаях, например, при увеличении уставного фонда АО за счет собственных источников общества, если такое увеличение привело к непропорциональному увеличению долей участников (п.п. 3.4 п. 3 ст. 128 НК).

Так, согласно разъяснению МНС от 23.12.2011 г. № 2-2-9/13059 “при увеличении процентной доли участия в уставном фонде организации в результате уменьшения номинальной стоимости паев (акций) за счет собственных источников организации доход участника (акционера) организации выражается в виде экономической выгоды в размере увеличения за счет собственных источников организации номинальной стоимости паев (акций), приводящего к изменению процентной доли участия. Причем данный доход возникает в момент его начисления в бухгалтерском учете” [11].

Как видим, фактическое получение доходов признается в рассматриваемом случае в момент начисления таких доходов в бухгалтерском учете, а не в момент выплаты таких доходов.

В этой связи отказ акционеров АО от получения сумм уменьшения уставного фонда общества, сопровождающийся закрытием счета учета расчетов с учредителями, означает, по нашему мнению, получение АО экономической выгоды в размере перешедшей к обществу суммы уменьшения номинальной стоимости акций в момент закрытия счета учета расчетов с учредителями и, соответственно, отражения такой выгоды в составе доходов АО.

Отметим, что при уменьшении уставного фонда АО и отказе участников в погашении перед ними образовавшейся задолженности у АО остается актив в размере ранее поступивших сумм в оплату акций. В какой форме имеется этот актив, неважно – он может быть как в форме денег, так и в форме неденежных активов. Важно то, что АО получило актив в размере разницы между ранее установленной номинальной стоимостью акций и их новой номинальной стоимостью, который, с учетом решения акционеров, не обременен обязательствами – он перешел к обществу безвозмездно.

Исходя из этого, а также учитывая тот факт, что такой переход произошел не в пределах одного собственника, очевидно, что у общества образовался внереализационный доход, подлежащий обложению налогом на прибыль в момент его начисления в бухгалтерском учете.

Как видим, доводы МНС в части отсутствия налогооблагаемого дохода в отношении сумм уменьшения номинальной стоимости акций, оставшихся у АО, не имеют под собой достаточных обоснований.

Отметим, что вывод о необходимости обложения налогом на прибыль сумм уменьшения номинальной стоимости акций, переданных в соответствии с решением акционеров в пользу АО, в полной мере совпадает с подходами, применяемыми в Российской Федерации (РФ). Так, согласно п. 16 ст. 250 Налогового кодекса РФ в состав внереализационных доходов, облагаемых налогом на прибыль, включаются доходы “в виде сумм, на которые в отчетном (налоговом) периоде произошло уменьшение уставного (складочного) капитала (фонда) организации, если такое уменьшение осуществлено с одновременным отказом от возврата стоимости соответствующей части взносов (вкладов) акционерам (участникам) организации (за исключением случаев, предусмотренных подпунктом 17 пункта 1 статьи 251 настоящего Кодекса)” [12].

Единственное исключение из сделанного нами вывода о необходимости обложения налогом на прибыль сумм уменьшения номинальной стоимости акций – это случай, когда уменьшение уставного фонда путем уменьшения номинальной стоимости акций обусловлено необходимостью уменьшения уставного фонда АО до величины его чистых активов.

Очевидно, что в таком случае в первоочередном порядке должен решаться вопрос о выполнении требований законодательства, в частности, п. 3 ст. 47-1 ГК и ст. 28 Закона “О хозяйственных обществах”, согласно которым если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов общества окажется менее его уставного фонда, это общество обязано уменьшить свой уставный фонд до размера, не превышающего стоимости его чистых активов.

Следует отметить, что в целом ряде случаев система бухгалтерского учета не дает конкретных ответов по порядку отражения в учете отдельных хозяйственных операций. Очевидно, что в такой ситуации и система налогообложения не имеет однозначно выраженной позиции по налогообложению таких операций. Как результат, в тех случаях, когда это влияет на налогооблагаемую базу, налоговые органы в зависимости от конкретной ситуации могут выбрать тот вариант учета, при котором субъект хозяйствования будет вынужден уплатить большую сумму налогов.

В качестве примера рассмотрим порядок отражения в учете операций, связанных с формированием задолженности перед вышедшим из хозяйственного общества участником и последующим аннулированием доли этого участника, перешедшей к обществу (табл. 1).

Таблица 1

Отражение в учет операций, связанных с выходом участника из общества и аннулированием его доли в уставном фонде общества

№ п/п	Содержание операции	Бухгалтерский подход	
		вариант 1 (применяемый ¹)	вариант 2 (предлагаемый ²)
1	Формирование задолженности перед вышедшим участником (в размере действительной стоимости доли)	- Дебет счета 81 “Собственные акции (доли в уставном капитале)” - Кредит счета 75 “Расчеты с учредителями” - на величину действительной стоимости доли	- Дебет счета 81 - Кредит счета 75 - на номинальную стоимость доли; - Дебет счетов учета собственных источников (82, 83, 84) - Кредит счета 75 - на разницу между действительной стоимостью доли и ее номинальной стоимостью
2	Расчет с вышедшим участником	– Дебет счета 75 - Кредит счета 51 “Расчетные счета”	
3	Аннулирование доли вышедшего участника (закрытие счета 81 “Собственные акции (доли в уставном капитале)”)	- Дебет счета 80 “Уставный капитал” - Кредит счета 81 – на номинальную стоимость доли; - Дебет счета 91 “Прочие доходы и расходы” - Кредит счета 81 – на разницу между действительной стоимостью доли и ее номинальной стоимостью	- Дебет счета 80 - Кредит счета 81 – на номинальную стоимость доли
Налоговые последствия		Налоговая база при расчете налога на прибыль при использовании данного варианта учета уменьшается на величину разницы между действительной стоимостью доли и ее номинальной стоимостью	Поскольку источниками для расчета с вышедшим участником выступают исключительно составляющие собственного капитала, налогооблагаемая база при исчислении налога на прибыль не уменьшается

Как видим, в зависимости от применения того или иного варианта учета, у хозяйственного общества формируются различные финансовые результаты и, соответственно, различные налогооблагаемые базы. В итоге это может привести к серьезным финансовым санкциям к хозяйствующим субъектам со стороны как налоговых, так и иных контрольных органов.

Противоречия между нормами налогообложения и права. Рассмотрим далее имеющиеся расхождения в оценке хозяйственных процессов с точки зрения права и налогообложения. В качестве примера проанализируем процесс реорганизации ЧУП, учредителем которого является физическое лицо, путем его преобразования в хозяйственное общество - общество с ограниченной ответственностью (ООО).

Прежде всего отметим, что такая форма реорганизации не противоречит нормам гражданского законодательства и, соответственно, должна осуществляться в общеустановленном порядке, что подтверждается, в частности, письмом Министерства юстиции Республики Беларусь от 21.07.2004 г. № 05-05/1399-1 "О правовых основаниях государственной регистрации юридических лиц, создаваемых в результате преобразования унитарных предприятий в хозяйственные общества" [13].

Согласно п. 5 ст. 54 ГК при реорганизации юридического лица одного вида в юридическое лицо другого вида (изменение организационно-правовой формы) к вновь возникшему юридическому лицу переходят права и обязанности реорганизованного юридического лица в соответствии с передаточным актом. Таким образом, с учетом норм права, имущество, находящееся на правах хозяйственного ведения в ЧУП, передается в создаваемое ООО.

Однако налоговые органы отрицают правомерность таких действий. Они считают, что принятие собственником ЧУП решения о преобразовании ЧУП в ООО предполагает безусловное изъятие этим собственником принадлежащего ему имущества у ЧУП и, соответственно, в таком случае у собственника ЧУП в отношении изымаемого имущества образуется доход, подлежащий обложению подоходным налогом.

Обосновывается это тем, что право собственности на имущество ЧУП принадлежит учредителю ЧУП, и при реорганизации ЧУП в ООО это имущество не может перейти к ООО. По сути дела налоговые органы отрицают саму возможность преобразования ЧУП в ООО. Такая возможность, по мнению налоговиков, допускается в случае, если ЧУП выступит учредителем ООО.

К сожалению, налоговые органы не учитывают то обстоятельство, что при реорганизации путем преобразования ранее действующее ЧУП прекращает свою деятельность и уже не может выступать учредителем создаваемого в результате реорганизации нового предприятия. Таким учредителем может выступать только собственник ЧУП, являющийся одновременно и собственником имущества этого ЧУП.

В этой связи считаем, что преобразование ЧУП в ООО должно осуществляться по обычной процедуре - с учетом необходимости передачи создаваемому ООО прав и обязанностей ЧУП по передаточному акту.

Приняв решение о реорганизации ЧУП в ООО, что однозначно предусмотрено п. 6 ст. 113 ГК, собственник ЧУП должен заключить учредительный договор с иными лицами - потенциальными участниками создаваемого общества, в котором указываются размеры вкладов в уставный фонд ООО всех его участников.

В силу того, что при реорганизации вновь создаваемому в результате преобразования ООО передаются не только активы, но и обеспечивающие эти активы обязательства и собственный капитал ЧУП, включающий в качестве источника уставный фонд ЧУП, в качестве величины вклада собственника ЧУП в уставный фонд ООО, как вариант, может быть определена передаваемая ООО величина уставного фонда ЧУП.

Если эта величина не обеспечивается чистыми активами ЧУП, т.е. если уставный фонд "проеден", объявляемая величина вклада собственника ЧУП в уставный фонд ООО должна быть скорректирована (уменьшена) до величины чистых активов ЧУП, либо собственник ЧУП (уже как учредитель ООО) должен сформировать уставный фонд за счет дополнительных взносов.

Однако такой подход, по нашему мнению, будет ущемлять интересы собственника ЧУП, поскольку с учетом норм действующего законодательства реальный вклад участника может составить величину чистых активов ЧУП, существенно превышающую величину вклада в уставный фонд ЧУП. И если бывший собственник ЧУП определит свою долю меньше, чем величина чистых активов ЧУП, то на активы, переданные ЧУП в ООО, не обремененные обязательствами, будут в итоге претендовать и другие участники ООО (например, при выходе участника из ООО или ликвидации ООО).

¹ Данный вариант предлагается отдельными разъяснениями финансовых органов

² Данный вариант базируется на нормах законодательных актов, устанавливающих, что действительная стоимость доли вышедшего участника определяется величиной чистых активов общества, приходящихся на долю вышедшего участника в уставном фонде общества. В свою очередь, величина чистых активов в своей основе определяется величиной собственных источников общества, которые и должны, в конечном итоге, выступить в качестве источников для расчета с вышедшим участником

С тем, чтобы такого ущемления интересов собственника не произошло, возможно, с нашей точки зрения, использовать один из следующих вариантов действий:

- до реорганизации ЧУП в ООО направить собственный капитал (собственные источники) ЧУП на увеличение уставного фонда ЧУП с последующей передачей создаваемому ООО новой величины вклада ЧУП в уставный фонд ООО;

- в учредительном договоре оговорить, что вклад собственника ЧУП в уставный фонд ООО обеспечивается за счет передаваемого ООО собственного капитала (собственных источников) ЧУП.

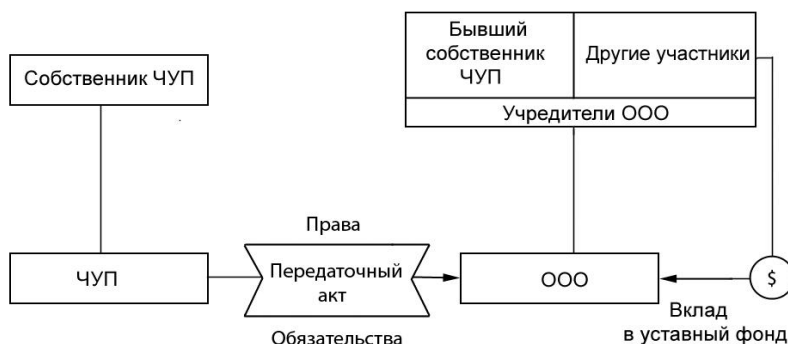
Что касается других участников ООО, то они должны внести вклад в уставный фонд общества, созданного путем реорганизации, в соответствии с нормами законодательства в размерах, оговоренных в учредительном договоре.

Как видим, реорганизация ЧУП в ООО путем преобразования не требует изъятия собственником ЧУП имущества и, соответственно, обложения стоимости этого имущества подоходным налогом.

В целом следует отметить, что именно вопросы реорганизации, в которых участвуют ЧУП, вызывает больше всего вопросов. Это обусловлено, в частности, тем, что данная организационно-правовая форма характерна исключительно для Беларуси. В России, как известно, унитарные предприятия не могут иметь частную форму собственности.

Правовой, бухгалтерский и налоговый подходы к процессу реорганизации ЧУП путем преобразования его в хозяйственное общество (ООО) представлены на рисунке 3.

А. Правовой подход



Б. Бухгалтерский подход



В. Налоговый подход



Рис. 3. Реорганизация ЧУП путем его преобразования в хозяйственное общество (ООО)

Рассмотрим далее еще один актуальный пример, когда подходы налоговых органов выходят за рамки норм гражданского законодательства.

Речь, в частности, идет о реорганизации путем выделения из ООО частного унитарного предприятия и о передаче выделяемому ЧУП части прав и обязательств реорганизуемого ООО.

При том, что данная форма реорганизации однозначно допускается действующим законодательством, налоговые органы исходят из того, что в рассматриваемом случае факт реорганизации не происходит, поскольку ООО не выступает в качестве учредителя вновь созданного предприятия. При таких обстоятельствах, по мнению налоговых органов, не происходит передачи имущества в пределах одного собственника: имущество от ООО передается не ЧУП, а его собственнику, являющемуся в соответствии с законодательством собственником имущества ЧУП. В этой связи такую передачу налоговые органы рассматривают не как реорганизацию, при которой передаваемое имущество не облагается налогами, а как безвозмездную передачу имущества его собственнику, не являющегося правопреемником ООО, с уплатой со стоимости передаваемого имущества налога на добавленную стоимость (НДС).

С нашей точки зрения, это абсолютно не так. Обоснуем нашу позицию.

Прежде всего отметим, что действующее законодательство Республики Беларусь не предусматривает каких-либо особенностей реорганизации ООО путем выделения из него ЧУП. В этой связи субъекты хозяйствования должны руководствоваться общими подходами и требованиями, установленными для случаев реорганизации путем выделения, т. е.:

- при выделении из состава юридического лица одного или нескольких юридических лиц к каждому из них в соответствии с разделительным балансом переходят права и обязанности реорганизованного юридического лица (п. 4 ст. 54 ГК);

- передаточный акт и разделительный баланс должны содержать положения о правопреемстве по всем обязательствам реорганизованного юридического лица в отношении всех его кредиторов и должников, включая и обязательства, оспариваемые сторонами (п. 1 ст. 55 ГК);

- передаточный акт и разделительный баланс утверждаются собственником имущества (учредителями, участниками) юридического лица или органом, принявшими решение о реорганизации юридического лица, если иное не установлено Президентом Республики Беларусь (п. 2 ст. 55 ГК).

Поскольку ЧУП, образованное в результате реорганизации путем выделения, является юридическим лицом, именно к ЧУП и переходят по разделительному балансу права и обязанности реорганизованного юридического лица. Именно ЧУП в рассматриваемой ситуации выступает правопреемником реорганизуемого ООО. Непризнание данного факта ставит под сомнение, как уже отмечалось выше, факт самой реорганизации, которая на деле имела место, что подтверждается, в частности, государственной регистрацией выделенного в результате реорганизации ЧУП.

Следует отметить, что если бы ООО выступило учредителем вновь созданного предприятия, то это предприятие было бы дочерним, а не предприятием, созданным в результате реорганизации путем выделения.

Реорганизация тем и отличается от учредительства, что она сопровождается передачей прав и обязательств вновь создаваемому предприятию, а не внесением вклада учредителя в уставный фонд этого предприятия.

Очевидно, что подходы налогового органа, исключающего возможность реорганизации ООО в ЧУП, кроме как в случае, если учредителем ЧУП будет выступать само ООО, противоречат нормам действующего законодательства.

Очевидно, что правопреемником по передаваемым в результате реорганизации ООО правам и обязательствам является ЧУП, которое и будет реализовывать эти права и обязательства в ходе осуществления своей хозяйственной деятельности. Понятно, что в соответствии с действующим законодательством правом собственности на имущество ЧУП обладает его собственник – физическое или юридическое лицо, являющееся учредителем ЧУП. Что касается самого ЧУП, то имущество ЧУП принадлежит этому предприятию на праве хозяйственного ведения (п. 2 ст. 113 ГК).

Однако факт правопреемства по переданному имуществу не следует увязывать с правом собственности на это имущество. Равно как обязательства ЧУП не следует увязывать с обязательствами собственника ЧУП. Это однозначно следует из п. 8 ст. 113 ГК, согласно которому «унитарное предприятие отвечает по своим обязательствам всем принадлежащим ему имуществом».

Унитарное предприятие не несет ответственности по обязательствам собственника его имущества, за исключением случаев, предусмотренных настоящим Кодексом». Как видим, ЧУП, получив от ООО имущество по разделительному балансу, будет отвечать этим имуществом по обязательствам ЧУП, а не по обязательствам собственника ЧУП.

Очевидно, что если ЧУП отвечает полученным имуществом по обязательствам ЧУП, в том числе и по обязательствам, переданным ЧУП по разделительному балансу, то ЧУП является правопреемником по передаваемым в результате реорганизации ООО правам и обязательствам.

Особо отметим, что при реорганизации путем выделения происходит не только передача имущества в форме активов, но и передача части обязательств реорганизуемого предприятия и части его собственного капитала (собственных источников).

На практике может сложиться такая ситуация, что все передаваемое имущество будет обеспечиваться только обязательствами. По сути это означает, что для погашения обязательств все полученное имущество должно быть продано, а вырученные от продажи средства направлены на погашение обязательств. О каком налогообложении в таком случае можно говорить?

Учитывая изложенное, считаем, что при реорганизации ООО путем выделения из него ЧУП созданное унитарное предприятие является правопреемником ООО в части передаваемых ему прав и обязательств.

Говорить о безвозмездной передаче имущества собственнику ЧУП и о необходимости налогообложения НДС остаточной стоимости передаваемого при реорганизации имущества, с нашей точки зрения, неправомерно.

Правовой, бухгалтерский и налоговый подходы к процессу реорганизации ООО путем выделения из него ЧУП представлены на рисунке 4.

Следует отметить, что проблемы, аналогичные рассмотренным выше, характерны и для других процессов реорганизации, связанных с участием ЧУП:

– при преобразовании хозяйственного общества (ООО, ОДО) в ЧУП (если число участников общества сократилось до одного);

- при присоединении ЧУП к другому предприятию;

- при слиянии ЧУП с другим ЧУП или хозяйственным обществом;

- при разделении хозяйственного общества и т.п.

Если руководствоваться подходами налоговых органов, то получается, что во всех таких случаях у собственника ЧУП должен возникать объект для налогообложения (либо в отношении получаемого (передаваемого) имущества, либо в отношении изымаемого имущества). Но если это так, то тогда, как уже отмечалось выше, следует говорить не о реорганизации предприятий, а о создании новых предприятий путем их учреждения.

Особенно явно необоснованность позиции налоговых органов проявляется для случая, когда из ЧУП выделяется другое ЧУП с тем же учредителем. В силу того, что имущество ЧУП, из которого производится выделение, принадлежит собственнику ЧУП, получается, что этот собственник должен сначала изъять принадлежащее ему имущество и лишь потом передать его выделяемому ЧУП. При этом со стоимости изымаемого имущества должен быть уплачен НДС (ЧУП, из которого производится выделение) и налог на доход (собственником ЧУП). В итоге по операции реорганизации собственник имущества реорганизуемого ЧУП (он же собственник выделяемого ЧУП) теряет значительную сумму финансовых средств. Очевидно, что на такую реорганизацию никто из собственников не пойдет.

Несмотря на то, что участники реорганизации (а ими в соответствии с законодательством могут быть только юридические лица) в рассматриваемых случаях не являются собственниками имущества ЧУП, считаем, что такие варианты реорганизации с участием ЧУП законны и для признания их таковыми достаточно правопреемства в части передаваемых при реорганизации прав и обязательств.

Как показывает практика, кроме обозначенных выше, имеется немало и других междисциплинарных проблемных вопросов, требующих однозначных, законодательно установленных подходов к их решению.

Междисциплинарные проблемные вопросы права, бухгалтерского учета, налогообложения применительно к операциям, связанным с трансформацией отношений собственности, и предложения по их решению представлены в таблице 2.

А. Правовой подход



Б. Бухгалтерский подход



В. Налоговый подход

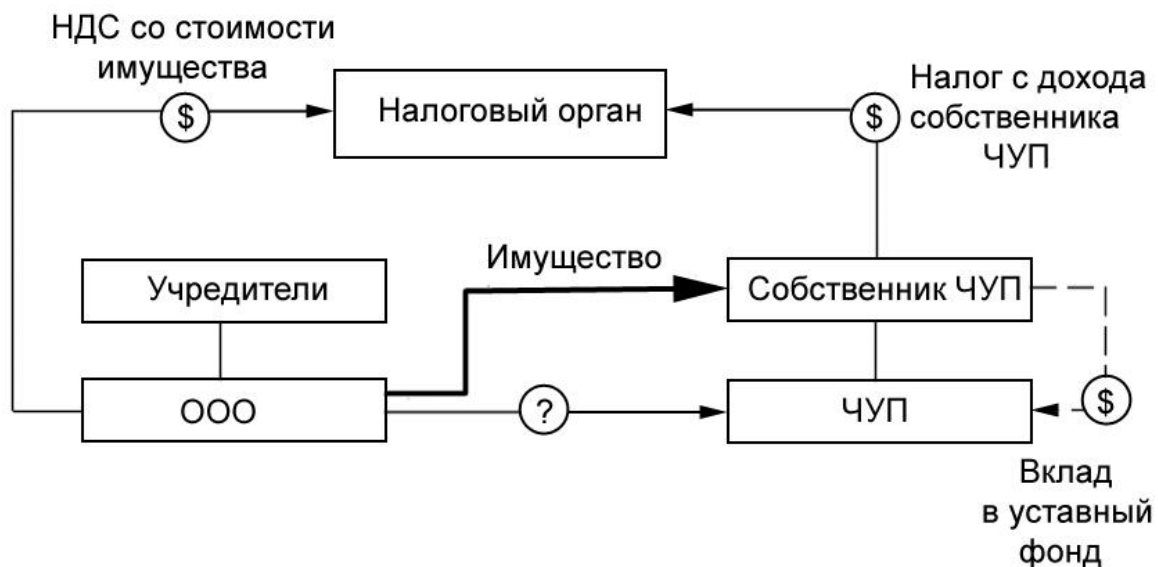


Рис. 4. Реорганизация ООО путем выделения из него ЧУП

*Междисциплинарные проблемные вопросы права, бухгалтерского учета, налогообложения
применительно к операциям, связанным с трансформацией отношений собственности, и предложения по их решению*

№ п/п	Проблемный вопрос	Дисциплины			Предложения по решению проблемы ³
		Право	Бухгалтерский учет	Налогообложение	
1	2	3	4	5	6
1	Расчет с участником хозяйственного общества при выходе его из общества по причитающейся ему прибыли	Выходящему из хозяйственного общества участнику причитается часть чистых активов, приходящихся на его долю, а также часть прибыли, заработанной обществом до момента расчета с участником (п. 2 ст. 64 ГК)	Механизм определения части прибыли, заработанной обществом до момента расчета с вышедшим участником, подлежащей выплате этому участнику, не определен	В силу имеющихся проблем с определением суммы выплаты участнику причитающейся ему прибыли на момент расчета возникает проблема с налогообложением этой суммы	Законодательно определить, что вышедшему из общества участнику причитается только часть чистых активов, приходящихся на его долю в уставном фонде. На прибыль, “нарабатываемую” обществом после выхода, участник претендовать не может
2	Расчет с вышедшим из общества участником по причитающейся ему действительной стоимости доли	В соответствии со ст. 103 Закона “О хозяйственных обществах” вышедшему из общества участнику выплачивается стоимость части имущества этого общества, соответствующая доле этого участника в уставном фонде. При этом выплата производится за счет разницы между стоимостью чистых активов этого общества и его уставным фондом. Если такой разницы недостаточно, общество обязано уменьшить свой уставный фонд на недостающую сумму	В соответствии с разъяснением финансовых органов источником для формирования задолженности перед вышедшим из общества участником по причитающейся ему действительной стоимости доли должен выступать счет учета собственного капитала “Собственные акции (доли в уставном капитале)”	Расходы общества, обусловленные расчетом с вышедшим из общества участником, не должны включаться в состав затрат, учитываемых при налогообложении прибыли, поскольку источником для таких выплат должны являться собственные источники общества	Использование для расчета с участником счета “Собственные акции (доли в уставном капитале)” при последующем закрытии данного счета на счет учета прочих доходов и расходов может привести к уменьшению финансового результата и, соответственно, к уменьшению облагаемой базы по налогу на прибыль. С тем, чтобы это не произошло, необходимо установить, что счет “Собственные акции (доли в уставном капитале)” может использоваться в качестве источника для расчета с участником только в размере номинальной стоимости его доли

Продолжение табл. 2

1	2	3	4	5	6
3	Возврат участнику его имущественного	Имущество, переданное в качестве вклада в уставный фонд общества, находится в собственности самого	Согласно действующим нормативным актам по бухгалтерскому учету [6]	Сумма вноса (вклада) участника в уставный фонд общества уменьшает	Произвести корректировку нормативных актов по бухгалтерскому учету, в которых

³ Пути решения имеющихся проблем, обозначенные в графе 6 таблицы, являются обобщением исследований автора по рассматриваемой проблематике

	вклада в уставный фонд хозяйственного общества	общества (п. 3 ст. 214 ГК). Говорить о возврате имущественного вклада в уставный фонд возможно только в отношении имущества, которое передавалось участником в качестве вклада в пользование (п. 2 ст. 44 ГК)	разница между стоимостью возвращенных активов, вносившихся ранее в уставный фонд, и величиной финансовых вложений по этим активам относится на счет учета финансовых результатов, т.е. эти акты допускают возврат имущественных вкладов в уставный фонд	величину налогооблагаемого дохода участника	говорится о возврате имущественного вклада в уставный фонд. Даже если фактически возвращается то же самое имущество, которое ранее вносилось в уставный фонд, возврат имущества следует рассматривать как форму расчета с участником по причитающейся ему прибыли (чистым активам)
4	Возврат выходящему из общества участнику его вклада в уставный фонд в случае отсутствия у общества чистых активов ⁴	Действующее законодательство не регламентирует вопросы возврата выходящему из общества участнику его вклада в уставный фонд при отсутствии чистых активов общества. В соответствии с п. 3 ст. 47 ГК “если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов коммерческой организации окажется менее уставного фонда, такая организация обязана в установленном порядке уменьшить свой уставный фонд до размера, не превышающего стоимости ее чистых активов”.	Порядок расчета с выходящим из общества участником при отсутствии у общества чистых активов и, соответственно, учета таких операций нормативными актами по бухгалтерскому учету не определен. Вместе с тем, в соответствии с Типовым планом счетов бухгалтерского учета [6], доведение величины уставного фонда до величины чистых активов должно отражаться по дебету счета “Уставный капитал” в корреспонденции со счетом “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)”	В соответствии с отдельными разъяснениями налоговых органов выходящий из общества участник даже при отсутствии у общества чистых активов имеет безусловное право на возврат ему ранее произведенного вклада в уставный фонд. Если участник не получает сумму вклада, она признается доходом общества, подлежащим обложению налогом на прибыль	Законодательно установить, что при отсутствии у общества чистых активов выходящему из этого общества участнику ничего не причитается

⁴ В 2011 году налоговые органы признали, что при отсутствии у общества чистых активов выходящий из него участник не имеет права на возврат ранее произведенного им вклада в уставный фонд и что в случае отказа от получения такого вклада у общества не образуется дохода, подлежащего налогообложению

Продолжение табл. 2

1	2	3	4	5	6
5	Отказ участника от получения действительной стоимости его доли в уставном фонде общества при выходе из состава участников этого общества	Действующее законодательство не ограничивает права участников хозяйственного общества в части их возможного отказа от получения причитающейся им действительной стоимости их доли в уставном фонде хозяйственного общества, из которого они выходят	Порядок отражения в учете операций, обусловленных отказом участника, вышедшего из хозяйственного общества, от причитающейся ему в соответствии с ГК и Законом "О хозяйственных обществах" действительной стоимости его доли в уставном фонде общества, из которого он вышел, не определен, в связи с чем возникают вопросы: - о формировании задолженности перед участником, отказавшимся от получения стоимости доли; - о формировании дохода у вышедшего участника в отношении доли, от получения которой он отказался; - о формировании дохода у общества, из которого вышел участник и т.д.	Согласно разъяснению налоговых органов при выходе из состава участников физического лица и отказе его от получения действительной стоимости доли объекта обложения подоходным налогом не возникает. Возникает ли налогооблагаемый доход у юридического лица, отказавшегося от получения действительной стоимости своей доли, в размере стоимости этой доли, налоговое законодательство не определяет	Разработать порядок отражения в бухгалтерском учете операций, обусловленных отказом участника от получения им при выходе из общества действительной стоимости его доли в уставном фонде общества. Законодательно (путем внесения дополнений в НК) установить, что: - у общества, из которого вышел участник, отказавшийся от получения причитающейся ему действительной стоимости доли, образуется налогооблагаемый оборот по налогу на прибыль; - убытки участника (юридическое лицо), вышедшего из общества, обусловленные отказом от получения действительной стоимости доли, не должны уменьшать налогооблагаемую прибыль этого участника; - безвозмездная передача имущественных прав обществу, из которого вышел участник, в форме освобождения этого общества от обязанности их уплаты (в размере действительной стоимости доли вышедшего из общества участника) является объектом обложения НДС

Продолжение табл. 2

1	2	3	4	5	6
6	Увеличение уставного фонда хозяйственного общества за счет	Уставный фонд хозяйственного общества может увеличиваться за счет собственного имущества общества (ст. 105 Закона "О	Нормативные акты по бухгалтерскому учету определяют ограниченный перечень собственных	Доход участника, обусловленный непропорциональным увеличением его доли в	Произвести корректировку Закона "О хозяйственных обществах", исключив норму, согласно которой при увеличении уставного фонда

	собственных источников общества	хозяйственных обществах"). При этом размеры долей участников остаются без изменения (в отличие от подходов налоговых органов, допускающих непропорциональное изменение долей участников)	источников коммерческих организаций, которые могут направляться на увеличение их уставных фондов	уставном фонде (более чем на 0,01 %) за счет собственных источников общества, подлежит налогообложению (п.п. 2.2 п. 2 ст. 35, п.п. 3.4 п. 3 ст. 128 и п.п. 2.26 п. 2 ст. 153 НК)	хозяйственных обществ за счет собственных источников размеры долей участников остаются без изменения. Как показывает практика, допускается и непропорциональное увеличение долей участников
7	Корректировка (увеличение) величины финансовых вложений участников в уставный фонд хозяйственного общества при увеличении уставного фонда за счет собственных источников этого общества	Законодательные акты, устанавливающие порядок формирования уставных фондов организаций (ГК, Закон "О хозяйственных обществах", Инвестиционный кодекс Республики Беларусь и др.), не регламентируют вопросы учета и корректировки величины финансовых вложений участников коммерческих организаций. Согласно ст. 105 Закона "О хозяйственных обществах" при увеличении уставного фонда общества за счет его собственных источников размеры долей всех участников общества остаются без изменения	Действующее законодательство по учету не регламентирует вопросы изменения величины финансовых вложений участников при увеличении уставного фонда общества за счет его собственных источников. Согласно разъяснениям финансовых органов такая корректировка необходима. В результате корректировки у участника увеличивается величина финансовых вложений и, соответственно, увеличивается финансовый результат	В случае увеличения номинальной стоимости паев (акций) за счет собственных источников организации и изменения в результате такого увеличения процентной доли участия в уставном фонде организации хотя бы одного из участников (акционеров) более чем на 0,01 процента у юридических лиц участников образуется внереализационный доход, подлежащий обложению налогом на прибыль (п.п. 3.4 п. 3 ст. 128 НК)	Законодательно закрепить, что при сохранении долей участников в случае увеличения уставного фонда хозяйственного общества за счет его собственных источников корректировка величины финансовых вложений участников не производится. При непропорциональном увеличении долей сумма, обусловленная увеличением доли, должна увеличивать величину финансовых вложений участника и признаваться его доходом, подлежащим обложению налогом на прибыль

1	2	3	4	5	6
8	Возврат акционеру сумм, обусловленных уменьшением уставного фонда АО путем снижения номинальной стоимости акций	Действующее законодательство не устанавливает обязанность АО в случае уменьшения уставного фонда производить выплату его участникам сумм в размере разницы между прежней и новой величиной уставного фонда. Соответственно, акционер не может претендовать на получение сумм уменьшения уставного фонда	Законодательство по бухгалтерскому учету не устанавливает необходимость формирования задолженности перед участником при уменьшении уставного фонда общества путем уменьшения номинальной стоимости акций	Согласно разъяснениям налоговых органов объект налогообложения налогом на прибыль сумм, обусловленных уменьшением уставного фонда путем снижения номинальной стоимости акций, не возникает	Законодательно установить, что в случае уменьшения уставного фонда АО путем уменьшения номинальной стоимости акций при достаточности у общества чистых активов суммы уменьшения уставного фонда могут быть направлены в пользу акционеров. При этом акционеры могут отказаться от этих сумм в пользу общества, у которого в таком случае образуется подлежащий налогообложению доход
9	Выкуп закрытым акционерным обществом собственных акций по стоимости, отличающейся от их номинальной стоимости	Закрытое акционерное общество вправе – в случае отказа акционеров общества от реализации своего преимущественного права покупки акций общества у акционеров-продавцов акций - само приобрести невостребованные акционерами акции по цене, согласованной с владельцем акций (п. 5 ст. 97 ГК)	Отрицательная разница между ценой выкупа собственных акций и их номинальной стоимостью увеличивает финансовый результат АО. Положительная разница между ценой выкупа собственных акций и их номинальной стоимостью уменьшает финансовый результат АО	Отрицательная разница между ценой выкупа собственных акций и их номинальной стоимостью не увеличивает облагаемую базу по налогу на прибыль. Положительная разница между ценой выкупа собственных акций и их номинальной стоимостью не уменьшает облагаемую базу по налогу на прибыль	Поскольку у общества в результате выкупа акций образуется дополнительный доход, он должен облагаться налогом на прибыль, либо признаваться добавочным капиталом. Образующийся в результате выкупа акций убыток должен влиять на облагаемую базу по налогу на прибыль, либо уменьшать в первоочередном порядке эмиссионный доход общества (если он имеется), а в оставшейся сумме – добавочный капитал

1	2	3	4	5	6
10	Купля-продажа предприятия	В соответствии с п. 2 ст. 132 ГК предприятие в целом или его часть могут быть объектом купли-продажи, залога, аренды и других сделок, связанных с установлением, изменением и прекращением вещных прав. Согласно п. 1 ст. 530 ГК “по договору продажи предприятия продавец обязуется передать в собственность покупателя предприятие в целом как имущественный комплекс (статья 132), за исключением прав и обязанностей, которые продавец не вправе передавать другим лицам”	Порядок отражения в учете операций купли-продажи предприятий как имущественных комплексов в целом не определен. Установлен специфический порядок учета операций купли-продажи убыточных сельскохозяйственных предприятий [14], а также государственных предприятий как имущественных комплексов по конкурсу или на аукционе в процессе приватизации государственной собственности [15]	Налоговая база налога на добавленную стоимость при реализации предприятия в целом как имущественного комплекса определяется отдельно по каждому из видов имущества продаваемого предприятия (п. 11 ст. 98 НК)	Законодательно установить, что объектами купли-продажи предприятий как имущественных комплексов могут быть только унитарные предприятия, в которых их учредитель является собственником предприятия. В случаях, когда участниками (акционерами) выступает несколько лиц, речь должна идти не о купле-продаже предприятия, а о купле-продаже долей (акций). НДС должен уплачиваться не по каждому из видов имущества продаваемого предприятия, а в целом по сделке – с цены реализации предприятия, но не ниже стоимости его чистых активов, определенных на момент реализации
11	Купля-продажа части предприятия	С учетом норм ст. 132 ГК наряду с продажей предприятия как имущественного комплекса может осуществляться продажа его части. Конкретный порядок осуществления таких операций действующим законодательством не регламентируется	Порядок отражения в учете операций купли-продажи части предприятий как имущественных комплексов не определен	Операции по реализации части предприятия должны облагаться у предприятия-продавца НДС в порядке, установленном для операций купли-продажи предприятий как имущественных комплексов (п. 11 ст. 98 НК)	Законодательно установить, что продавцом части предприятия выступает не его учредитель (учредители), а само общество (за исключением УП). При этом речь о продаже может идти только в отношении обособленных частей предприятия – филиалов и других его структурных подразделений, выделенных на отдельный (самостоятельный) баланс

Продолжение табл. 2

1	2	3	4	5	6
12	Передача источников при реорганизации хозяйственных обществ путем выделения и разделения	Ст. 54 ГК определено, что при реорганизации путем выделения и разделения переход прав и обязанностей к вновь возникшим юридическим лицам происходит по разделительному балансу. Необходимость и порядок передачи собственных источников реорганизуемого юридического лица, создаваемым в результате реорганизации, законодательством не определены	Передача активов при реорганизации в обязательном порядке должна сопровождаться передачей соответствующих источников (собственных или заемных). Конкретный порядок отражения в учете операций, связанных с передачей имущества и источников при реорганизации путем выделения и разделения, не установлен	Налоговое законодательство не устанавливает необходимость исчисления налогов по передаваемому в результате реорганизации имуществу (п. 4.9 ст. 128 НК)	Разработать нормативный правовой акт, который бы определял порядок отражения операций, связанных в реорганизацией юридических лиц, в бухгалтерском учете, а также порядок формирования бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций, как это, например, имеет место в Российской Федерации
13	Реорганизация ЧУП путем его преобразования в хозяйственное общество	ГК допускает реорганизацию ЧУП путем его преобразования в хозяйственное общество. В соответствии со ст. 54 ГК к вновь возникшему в результате преобразования юридическому лицу права и обязанности реорганизованного лица переходят по передаточному акту	Конкретный порядок отражения в учете операций, связанных с передачей имущества, обязательств и собственного капитала при реорганизации хозяйственного общества путем его преобразования в ЧУП, действующим законодательством не определен	Поскольку имущество ЧУП является собственностью его учредителя, это имущество не может перейти в порядке правопреемства к обществу, возникшему при реорганизации ЧУП. Имущество ЧУП при его реорганизации в общество должно изыматься собственником ЧУП, его стоимость должна признаваться доходом физического лица - собственника ЧУП и облагаться подоходным налогом	Отменить разъяснения налоговых органов, исключающих возможность реорганизации ЧУП путем его преобразования в хозяйственное общество и передачи путем правопреемства имущества от ЧУП создаваемому обществу. Принятие такого решения устранил противоречия между нормами права и нормами налогового законодательства, а также исключит необходимость уплаты подоходного налога по имуществу, которое собственником ЧУП в процессе реорганизации не изымается

1	2	3	4	5	6
14	Реорганизация хозяйственного общества путем выделения из него ЧУП	ГК допускает реорганизацию хозяйственного общества путем выделения из него ЧУП. При этом в соответствии с п. 4 ст. 54 ГК выделяемому юридическому лицу в соответствии с разделительным балансом передаются права и обязательства реорганизуемого предприятия, т.е. ЧУП становится правопреемником реорганизуемого общества по переданным ему правам и обязательствам	Конкретный порядок отражения в учете операций, связанных с передачей имущества, обязательств и собственного капитала ЧУП, создаваемому при реорганизации общества путем выделения, действующим законодательством не определен	В соответствии с разъяснениями налоговых органов в силу того, что собственником имущества ЧУП является его учредитель, при выделении из общества ЧУП имущество от общества передается не ЧУП, а его собственнику. В этой связи такая передача рассматривается как безвозмездная и, соответственно, согласно п. 1 ст. 93 НК со стоимости передаваемого имущества должен исчисляться НДС	Отменить разъяснения налоговых органов, обязывающие исчислять НДС по имуществу, передаваемому из реорганизуемого общества выделяемому ЧУП. Однозначно определить, что поскольку ЧУП является правопреемником общества, в рассматриваемой ситуации следует руководствоваться не п. 1 ст. 93, а подп. 2.1 п. 2 ст. 31 НК, согласно которому не признается реализацией и, соответственно, объектом обложения НДС безвозмездная передача имущества организации ее правопреемнику при реорганизации этой организации
15	Расчет с работниками организации за счет чистой прибыли	В соответствии со ст. 34 Закона "О хозяйственных обществах, а также подп. 4 п. 1 ст. 103 ГК вопросы распределения прибыли и убытков общества относятся к исключительной компетенции общего собрания участников общества и, соответственно, общее собрание участников может принять решение об осуществлении стимулирующих выплат работникам за счет чистой прибыли	Согласно разъяснениям финансовых органов стимулирующие выплаты работникам организации, такие как материальная помощь, вознаграждения по итогам работы за год и др., должны включаться в состав прочих расходов по текущей деятельности. Т.е. использование чистой прибыли на указанные цели не допускается, что противоречит ГК и Закону "О хозяйственных обществах"	Налоговое законодательство, не определяя источник для осуществления стимулирующих выплат работникам, разъясняет, что с указанных выплат должны производиться отчисления в Фонд социальной защиты населения, и такие отчисления могут быть включены в состав затрат, учитываемых при налогообложении	Привести в соответствие подходы, установленные Министерством финансов Республики Беларусь, с нормами гражданского законодательства, разрешив использование чистой прибыли организации на стимулирование ее работников (на основании коллективного договора, по решению собрания участников)

1	2	3	4	5	6
16	Изъятие имущества собственником ЧУП	<p>Исходя из норм ГК (ст. 44, 113) имущество ЧУП находится в частной собственности учредителя ЧУП. Имущество ЧУП принадлежит ЧУП на праве хозяйственного ведения.</p> <p>Собственник имущества ЧУП принимает решение об изъятии имущества у предприятия в порядке и случаях, предусмотренных законодательством либо уставом (п. 6 ст. 113).</p> <p>Ограничений по изъятию собственником ЧУП имущества, находящегося в хозяйственном ведении ЧУП, не имеется, в связи с чем, если такая возможность будет оговорена уставом предприятия, собственник ЧУП может изъять все имущество предприятия</p>	<p>Конкретный порядок отражения в бухгалтерском учете операций, связанных с изъятием собственником ЧУП имущества, находящегося в хозяйственном ведении ЧУП, не определен. Отдельными письмами финансовых органов разъясняется, что при изъятии собственником основных средств в качестве источника должен определяться добавочный капитал (поскольку имущество переходит в пределах одного собственника), при изъятии денежных средств - нераспределенная прибыль. Другие источники обеспечения изымаемого собственником ЧУП имущества финансовыми органами не оговариваются</p>	<p>В соответствии с отдельными разъяснениями налоговых органов изъятие собственником ЧУП денежных средств и недвижимого имущества ЧУП расценивается как выплата дивидендов. В силу того, что источником для выплаты дивидендов может выступать исключительно нераспределенная прибыль, изъятие имущества собственником ЧУП может производиться только при наличии у предприятия чистой прибыли.</p> <p>Согласно п.п. 2.27 п. 2 ст. 153 НК объектом обложения подоходным налогом не признаются доходы, полученные физическим лицом от УП, учредителем которого выступает это физическое лицо, в виде возврата имущества (стоимости доли имущества), ранее переданного этому УП</p>	<p>Изъятие имущества ЧУП его собственником может производиться как за счет чистой прибыли, так и за счет других источников. Если денежные средства ЧУП изымаются его собственником не в порядке распределения прибыли, на изымаемую сумму должен, с нашей точки зрения, уменьшаться финансовый результат ЧУП. При этом изымаемая собственником ЧУП сумма денежных средств не должна уменьшать облагаемую базу по налогу на прибыль.</p> <p>Необходимость уменьшения финансового результата на сумму изымаемых собственником средств обусловлена, в частности, тем, что при отсутствии чистой прибыли определить другой собственный источник ЧУП в качестве источника изымаемых денежных средств не позволяет законодательство. Определение же в качестве источника средств финансового результата ЧУП автоматически ведет к образованию непокрытого убытка и уменьшению чистых активов ЧУП</p>

1	2	3	4	5	6
17	Образование эмиссионного дохода, его налогообложение и использование в акционерных обществах ⁵	Эмиссионным доходом признается разница между ценой реализации акций при их первичном размещении и номинальной стоимостью выпущенных и реализуемых акций. Вопросы использования эмиссионного дохода действующим законодательством не определены	Образующийся при первичном размещении акционерным обществом своих акций доход признается эмиссионным доходом в составе добавочного капитала [6]	Разница между ценой размещения и номинальной стоимостью акций учитывается при исчислении налога на прибыль в составе внереализационных доходов (п.п. 3.20 п. 3 ст. 128 НК)	Суммы эмиссионного дохода должны увеличивать добавочный капитал организации и не учитываться в качестве объекта налогообложения при исчислении налога на прибыль. Законодательно определить, что эмиссионный доход может, в частности, использоваться: - при расчетах с акционерами при ликвидации АО; - при увеличении уставного фонда АО; - при реорганизации АО (в качестве источника для увеличения уставного фонда участников реорганизации); - в качестве первоочередного источника для покрытия убытков, обусловленных выкупом собственных акций АО по цене, превышающей их номинальную стоимость

⁵ Законом Республики Беларусь № 431-3 от 26.10.2012 г. внесены изменения в НК, согласно которым с 01.01.2013 г. эмиссионный доход не является объектом обложения налогом на прибыль

Выводы.

1. Вопросы, связанные с переходом имущественных и обязательственных прав в отношении имущества коммерческих организаций, до настоящего времени в значительной степени остаются неурегулированными, что нередко приводит к серьезным финансовым санкциям со стороны налоговых и иных контрольных органов.

2. Наибольшие противоречия в порядке применения действующего законодательства в отношении хозяйственных процессов, обусловленных трансформацией отношений собственности, возникают на “междисциплинарных стыках” норм права, бухгалтерского учета и налогообложения.

3. К числу основных хозяйственных процессов, связанных с трансформацией отношений собственности, по которым выявлены междисциплинарные противоречия между нормами права, учета и налогообложения, относятся следующие:

- формирование и изменение уставного фонда хозяйственного общества;
- использование чистой прибыли организации;
- выход участника из хозяйственного общества;
- реорганизация организации;
- смена собственника (учредителей) организации.

4. В целях предупреждения, оперативного выявления и подготовки предложений по устранению имеющихся проблемных вопросов, возникающих на “стыке” права, бухгалтерского учета и налогообложения, должен быть создан общественный орган (в составе ведущих юристов, бухгалтеров и специалистов налоговых служб), который бы на постоянной основе осуществлял мониторинг проектов и уже действующих законодательных актов, регламентирующих в том числе и вопросы перехода имущественных и обязательственных прав в отношении имущества коммерческих организаций.

Решение этой задачи позволит ликвидировать имеющиеся противоречия и защитить субъектов хозяйствования от применения к ним финансовых и административных санкций со стороны налоговых и иных контрольных органов.

5. Учитывая процессы глобализации мировой экономики, осуществляемую гармонизацию национальных законодательных актов по бухгалтерскому учету с нормами и принципами МСФО, упорядочение налогового законодательства, представляется целесообразным обеспечить в странах бывшего СССР - участницах Таможенного союза, СНГ, ЕврАзЭС согласованные унифицированные подходы к решению проблемных вопросов, возникающих в условиях трансформации отношений собственности в сфере права, бухгалтерского учета и налогообложения.

Решение этой задачи позволит упростить понимание сути трансформационных процессов, сопровождающихся переходом имущественных и обязательственных прав в отношении имущества коммерческих организаций разных стран, и обеспечивать достоверную оценку влияния таких процессов на формирование финансовых результатов и налогообложение их участников.

Список использованной литературы:

1. Гражданский кодекс Республики Беларусь: Закон Респ. Беларусь, 7 дек. 1998 г., № 218-3 (в ред. от 10.01.2011 г. № 241-3) // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО “ЮрСпектр”, Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2013.

2. О хозяйственных обществах : Закон Респ. Беларусь, 9 дек. 1992 г., № 2020-ХІІ (в ред. от 15.07.2010 г. № 168-3) // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 / ООО “ЮрСпектр”, Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2013.

3. Решение Хозяйственного суда г. Минска от 13.10.2010 г. (дело № 728-18/2010) // Консультант Плюс : Беларусь. – Технология 3000 / ООО “ЮрСпектр”, Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2013.

4. Федеральный закон Российской Федерации от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ “Об обществах с ограниченной ответственностью” (в ред. от 28.12.2010 г. № 409-ФЗ) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc; base=LAW;n=103167; fld=134; dst=4294967295; from=92888-493>.

5. Закон Украины от 19.09.1991 г. № 1577-ХІІ “О хозяйственных обществах” (в ред. от 23.12.2010 г. № 2856-VI) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.profiwins.com.ua/ru/legislation/laws/104.html>.

6. Типовой план счетов бухгалтерского учета: утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь 29.06.2011 г. № 50 // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 / ООО “ЮрСпектр”, Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2013.

7. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) : Закон Респ. Беларусь, 29 дек. 2009 г., № 71-3 (в ред. от 31.12.2011 г.) // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО “ЮрСпектр”, Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2013.

8. *Салтанова О.В.* Уменьшаем уставный фонд: возникает ли обязанность по исчислению и уплате налога на прибыль? // *Налоги Беларуси*, 2011. – № 48. – С. 51–60.

9. Письмо Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 08.11.2011 г. № 2-2-9/12648 “О налоге на прибыль”.

10. Разъяснение Министерства финансов Республики Беларусь от 14.10.2011 г. № 15-1-15/621.

11. Разъяснение Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 23.12.2011 г. № 2-2-9/13059 “О налоге на прибыль”.

12. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая. Раздел VIII. Федеральные налоги. Глава 25. Налог на прибыль организаций. Информационно-правовой портал “Гарант” [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://base.garant.ru/10900200/32/#20025>.

13. О правовых основаниях государственной регистрации юридических лиц, создаваемых в результате преобразования унитарных предприятий в хозяйственные общества: письмо Мин-ва юстиции Респ. Беларусь от 21.07.2004 г. № 05-05/1399-1 // Приложение к журналу “Юстиция Беларуси”. – 2005. – № 1.

14. Инструкция о порядке отражения в бухгалтерском учете операций по приобретению предприятий как имущественных комплексов убыточных сельскохозяйственных организаций: утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь, 10 нояб. 2004 г., № 162 // *Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО “ЮрСпектр”, Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2013.*

15. Инструкция по бухгалтерскому учету хозяйственных операций, связанных с приватизацией объектов, находящихся в государственной собственности: утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь, 5 декабря 2008 г., № 183 (в ред. от 27.08.2009 г.) // *Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 / ООО “ЮрСпектр”, Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2013.*

КОРОТАЕВ Сергей Леонидович – доктор экономических наук, профессор Белорусского государственного экономического университета.

Научные интересы:

- налогообложение в Украине;
- правовая база коммерческих организаций.

Статья поступила в редакцию 03.05.2013