

РАСЧЕТЫ С АКЦИОНЕРАМИ ПРИ УМЕНЬШЕНИИ НОМИНАЛЬНОЙ СТОИМОСТИ АКЦИЙ: ПРОБЛЕМНЫЕ ВОПРОСЫ УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

В статье рассмотрены проблемные вопросы учета и налогообложения операций, связанных с уменьшением уставного фонда акционерного общества (АО) путем уменьшения номинальной стоимости акций, принадлежащих его акционерам. Детально исследованы механизмы формирования дохода у акционеров при выплате им сумм уменьшения номинальной стоимости акций АО, а также у АО – в случае отказа от такой выплаты в пользу общества. Проанализированы подходы к решению аналогичных проблемных вопросов, которые применяются в Российской Федерации. Даются конкретные предложения по совершенствованию законодательства Республики Беларусь, регламентирующего вопросы изменения уставного фонда АО и осуществления расчетов с акционерами при уменьшении номинальной стоимости принадлежащих им акций

Введение. В условиях становления и развития рыночных отношений, сопровождающихся трансформацией отношений собственности, все большую значимость приобретают процессы акционирования предприятий, что требует четкого правового, бухгалтерского и налогового их сопровождения.

К сожалению, до настоящего времени многие из вопросов, связанных с корректировкой уставных фондов акционерных обществ (далее – АО), в частности, путем уменьшения номинальной стоимости акций, и осуществлением расчетов с акционерами, в законодательном плане не урегулированы, что вызывает определенные проблемы, как у хозяйствующих субъектов, так и у проверяющих их контрольных органов.

Вот только некоторые из таких вопросов, требующих получения на них конкретных ответов:

– на какие цели могут быть направлены суммы уменьшения уставного фонда АО путем уменьшения номинальной стоимости акций?

– возникает ли налогооблагаемый доход в случае уменьшения уставного фонда АО в связи с обусловленной законодательством необходимостью доведения величины уставного фонда АО до величины его чистых активов? Как отразить такие операции в бухгалтерском учете? Необходима ли корректировка финансовых вложений акционеров при уменьшении уставного фонда АО до величины его чистых активов?

– может ли АО направить суммы уменьшения уставного фонда на выплаты акционерам? Если да, как отразить такие операции в бухгалтерском учете АО и акционеров-юридических лиц?

– возникает ли у акционеров АО доход, если им будут выплачены суммы уменьшения номинальной стоимости акций, обусловленные уменьшением уставного фонда АО? Если возникает, как его исчислить?

– необходимо ли корректировать финансовые вложения акционера-юридического лица на сумму уменьшения номинальной стоимости принадлежащих ему акций?

– принимается ли сумма уменьшения номинальной стоимости акций, выплачиваемая акционеру АО, в качестве его затрат при определении налогооблагаемого дохода этого акционера?

– каковы особенности исчисления и уплаты налогов с доходов акционеров юридических и физических лиц, обусловленных выплатой им суммы уменьшения номинальной стоимости принадлежащих им акций?

– каков порядок учета и налогообложения операций уменьшения уставного фонда АО для случаев, когда суммы уменьшения уставного фонда не выплачиваются акционерам, а определяются в качестве источника улучшения финансового результата АО? Возникает ли в таком случае доход в АО? Если возникает, как его исчислить? Требуется ли в таких случаях корректировка финансовых вложений акционеров?

Чтобы ответить на поставленные вопросы, рассмотрим их более детально, используя нормы национальных законодательных актов, а также опыт Российской Федерации (далее – РФ), где процессы разгосударствления и приватизации имеют более динамичный характер.

Правовые аспекты и варианты уменьшения уставного фонда путем уменьшения номинальной стоимости акций

В соответствии со ст. 75 Закона Республики Беларусь “О хозяйственных обществах” “уменьшение уставного фонда акционерного общества осуществляется путем снижения номинальной стоимости акций либо приобретения акционерным обществом части акций в целях сокращения их общего количества.

Акционерное общество не вправе принимать решение об уменьшении своего уставного фонда, если в результате такого уменьшения уставный фонд акционерного общества станет меньше минимального размера уставного фонда, предусмотренного законодательством¹.

Уменьшение уставного фонда акционерного общества допускается после уведомления всех его кредиторов в порядке, установленном частью пятой статьи 28 настоящего Закона” [2].

Решение об уменьшении номинальной стоимости акций принимается общим собранием акционеров общества (п. 1 ст. 101 Гражданского кодекса – далее ГК [3]).

При этом такое решение может приниматься по инициативе самого общества, а может быть обусловлено требованиями законодательства.

В соответствии со ст. 83 Закона “О хозяйственных обществах” решения общего собрания акционеров по вопросу уменьшения уставного фонда акционерного общества (далее – АО) должны приниматься большинством не менее трех четвертей голосов лиц, принимающих участие в этом собрании, если только большее число голосов не предусмотрено уставом общества.

В соответствии с п. 105 Инструкции о некоторых вопросах выпуска и государственной регистрации ценных бумаг, утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 11.12.2009 г. № 146, “изменение номинальной стоимости акции осуществляется после внесения эмитентом в соответствии с законодательством изменений и (или) дополнений в устав эмитента, связанных с увеличением (уменьшением) номинальной стоимости акции и соответственно увеличением (уменьшением) размера уставного фонда акционерного общества” [4].

Каких-либо специальных нормативных правовых актов, которые бы однозначно регламентировали вопросы учета и налогообложения операций, связанных с уменьшением уставного фонда путем уменьшения номинальной стоимости акций, не имеется.

¹ В соответствии с п. 7 Положения о государственной регистрации субъектов хозяйствования, утв. Декретом Президента Республики Беларусь № 1 от 16 января 2009 г. № 1 [1], минимальный размер уставного фонда акционерных обществ устанавливается в сумме, эквивалентной 100 базовым величинам – для закрытых акционерных обществ и 400 базовым величинам – для открытых акционерных обществ

В этой связи субъекты хозяйствования, как правило, руководствуются письмом Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь (далее – МНС) от 13.12.2010 г. № 2-2-25/10556 “Об актуальных вопросах исчисления налога на прибыль” [5] (далее – письмо МНС от 13.12.2010 г.).

Согласно названному письму, поскольку “в случае уменьшения уставного фонда организации путем снижения номинальной стоимости акций отсутствует факт реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и в перечне внереализационных доходов, учитываемых при налогообложении, указанные суммы не поименованы, в налогооблагаемую базу они не включаются и не подлежат обложению налогом на прибыль”.

Как видим, согласно ответу МНС, при уменьшении уставного фонда АО путем снижения номинальной стоимости акций, которое, по мнению МНС, должно отражаться в бухгалтерском учете исключительно по дебету счета “Уставный фонд” в корреспонденции со счетом “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)”, у АО внереализационного дохода не возникает.

Однако, с нашей точки зрения это не так. Во всяком случае, в отношении некоторых вариантов уменьшения уставного фонда АО такой подход неправомерен.

С тем, чтобы определить подходы к решению возникающих на практике вопросов, связанных с уменьшением уставного фонда АО путем снижения номинальной стоимости акций, рассмотрим следующие возможные варианты такого уменьшения:

Вариант 1 – уменьшение уставного фонда АО, обусловленное нормами законодательства.

Данный вариант имеет безальтернативный, обязательный характер и его применение не вызывает особых сложностей в учете и налогообложении.

Вариант 2 – уменьшение уставного фонда АО с выплатой дохода акционерам.

Данный вариант предполагает получение акционерами дохода в размере суммы уменьшения номинальной стоимости принадлежащих акционерам акций, что обуславливает особый порядок учета доходов акционеров и их налогообложения.

Вариант 3 – уменьшение уставного фонда АО без выплаты дохода акционерам АО.

Данный вариант предполагает направление сумм уменьшения номинальной стоимости акций АО на укрепление финансового состояния АО, что обуславливает особый порядок учета таких сумм и их налогообложения в АО.

Отметим, что второй и третий из обозначенных выше вариантов уменьшения уставного фонда АО являются добровольными, принимаемыми общим собранием акционеров.

Рассмотрим каждый из возможных вариантов более детально, учитывая возникающие при их осуществлении бухгалтерские и налоговые аспекты, а также опыт решения аналогичных проблемных вопросов, который наработан, в том числе в законодательном плане, в Российской Федерации (далее – РФ).

Особенности учета и налогообложения при уменьшении уставного фонда путем уменьшения номинальной стоимости акций

Вариант 1 – уменьшение уставного фонда АО, обусловленное нормами законодательства

Данный вариант однозначно обусловлен нормами законодательных актов, в частности ст. 28 Закона “О хозяйственных обществах”. Согласно названной статье “если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость

чистых активов хозяйственного общества окажется менее уставного фонда, это общество обязано в установленном порядке уменьшить свой уставный фонд до размера, не превышающего стоимости его чистых активов”.

Аналогичный порядок установлен и ст. 47-1 ГК. Более того, в названной статье ГК определено, что “в случае уменьшения стоимости чистых активов коммерческой организации, для которой законодательством установлен минимальный размер уставного фонда, по результатам второго и каждого последующего финансового года ниже минимального размера уставного фонда такая организация подлежит ликвидации в установленном порядке”.

В бухгалтерском учете АО уменьшение уставного фонда общества до величины его чистых активов в соответствии с Инструкцией по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета должно отражаться записью:

– Д-т счета “Уставный фонд” – К-т счета “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)”.

Очевидно, что при таком уменьшении уставного фонда в аналитическом учете АО к счету 80 должно быть произведено пропорциональное уменьшение взноса в уставный фонд каждого из акционеров общества.

При этом величина финансовых вложений в бухгалтерском учете акционеров-юридических лиц не изменяется. Не изменяется в таком случае и величина фактических расходов на приобретение акций у акционеров-физических лиц.

Именно эти затраты акционеров должны учитываться впоследствии при определении их доходов по операциям, связанным с движением принадлежащих им акций.

Понятно, что при уменьшении уставного фонда АО до величины его чистых активов, сопровождаемое уменьшением номинальной стоимости акций, никакого дохода у АО не возникает, поскольку такое уменьшение имеет обязательный характер.

Аналогичный подход действует и в РФ. Так, согласно п.п. 17 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса РФ [8] (далее НК РФ) при определении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль не учитываются, в частности, доходы общества в виде сумм, на которые в отчетном (налоговом) периоде произошло уменьшение уставного (складочного) капитала организации в соответствии с требованиями законодательства РФ.

Письмо МНС от 13.12.2010 г., которое рассматривалось нами выше, учитывает, по нашему мнению, именно данный вариант обязательного уменьшения уставного фонда.

Вариант 2 – уменьшение уставного фонда АО с выплатой дохода акционерам.

Данный вариант законодательством не регламентируется. Вместе с тем он логически обусловлен тем, что акционеры общества имеют право принять решение об уменьшении уставного фонда АО, сопровождаемого уменьшением номинальной стоимости принадлежащих им акций, и, соответственно, определить направление использования высвободившихся в результате этого средств – на выплату дохода акционерам или на улучшение финансовых результатов АО.

Реализация варианта уменьшения уставного фонда с выплатой дохода акционерам предполагает фиксацию перед акционером АО задолженности в размере суммы уменьшения номинальной стоимости принадлежащих им акций.

В бухгалтерском учете АО такая операция на дату регистрации изменения в уставе должна отражаться записью:

– Д-т счета “Уставный фонд” – К-т счета “Расчеты с учредителями” – на сумму уменьшения уставного фонда АО путем уменьшения номинальной стоимости акций, направляемую на расчеты с акционерами.

Отметим, что приведенная выше корреспонденция упоминается в письме МНС от 13.12.2010 г. – согласно письму такой бухгалтерской записью должна показываться “задолженность по возврату вкладов учредителям (участникам) организации (после внесения изменений в учредительные документы)”.

В учете акционера-юридического лица операции, связанные с выплатой ему дохода в размере уменьшения номинальной стоимости принадлежащих ему акций АО, при расчете денежными средствами должны, с нашей точки зрения, отражаться следующими записями:

– Д-т счета “Расчетный счет” – К-т счета “Операционные доходы и расходы” – на сумму, причитающуюся акционеру-юридическому лицу (в размере уменьшения номинальной стоимости акций АО, принадлежащих акционеру) и одновременно

– Д-т счета “Операционные доходы и расходы” – К-т счета “Финансовые вложения” субсчет “Паи и акции” – на сумму снижения номинальных стоимостей акций АО, принадлежащих акционеру.

Возможность применения в рассматриваемом случае счета “Операционные доходы и расходы» предусмотрена Инструкцией по применению Типового плана счетов, в соответствии с которой данный счет используется, в частности, для отражения расходов, связанных с выбытием и прочим списанием финансовых вложений.

Что касается момента отражения операционного дохода, обусловленного выплатой дохода акционеру, то здесь, по нашему мнению, следует руководствоваться нормами Инструкции по бухгалтерскому учету “Доходы организации”, утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26.12.2003 г. № 181 (с изменениями и дополнениями) (далее – Инструкция № 181) [9].

Согласно п. 11 Инструкции № 181 иные операционные доходы, к которым следует относить и доходы по рассматриваемым нами операциям, должны отражаться “в бухгалтерском учете по мере их образования по кредиту счета “Операционные доходы и расходы” в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств, расчетов и других”.

Следует отметить, что применительно к действующему налоговому законодательству Республики Беларусь получаемая акционерами сумма в размере суммы уменьшения номинальной стоимости принадлежащих им акций от обложения соответствующими налогами не освобождена.

Другое дело, что в отношении акционера-юридического лица сумма налогооблагаемого дохода (с учетом признания в качестве затрат акционера суммы его финансовых вложений в уставный фонд АО, соответствующей величине уменьшения номинальной стоимости принадлежащих ему акций) будет равна нулю.

Что касается акционера-физического лица, то здесь подходы будут несколько иными. Поскольку бухгалтерский учет акционером-физическим лицом не ведется, доход акционера должен определяться самим АО, выполняющим в таком случае роль налогового агента, который должен удержать подоходный налог с дохода акционера.

Налог в отношении доходов акционеров-физических лиц должен, с нашей точки зрения, исчисляться только при фактической выплате этого дохода, как это предусмотрено, в частности, п.п. 1 п. 1 ст. 172 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК РБ).

При этом, по нашему мнению, расходы, связанные с участием акционера-физического лица в АО, а именно – суммы уменьшения номинальной стоимости принадлежащих акционеру акций, обусловленные уменьшением уставного фонда АО, должны уменьшать сумму его дохода, подлежащего налогообложению.

Вместе с тем такие суммы затрат акционеров-юридических и акционеров-физических лиц налоговым законодательством не оговорены. Так, с учетом норм п.п. 3.2 п. 3 ст. 128 НК РФ и п.п. 2.25 п. 2 ст. 153 НК РФ при определении налогооблагаемого дохода участника (акционера) сумма взноса (вклада) в уставный фонд принимается в качестве расходов участника (акционера) (с учетом ее пересчета в установленном законодательством порядке в доллары США) только при ликвидации организации, при выходе (исключении) участника из состава участников организации, а также при отчуждении участником (акционером) доли в уставном фонде (паев, акций).

Как видим, учет затрат акционера на приобретение акций АО при определении объекта обложения налогом на прибыль по суммам, выплачиваемым акционеру при уменьшении уставного фонда АО путем уменьшения номинальной стоимости принадлежащих акционеру акций, НК РФ пока что не предусмотрен.

Не предусмотрена такая норма и российским законодательством, что следует из п.п. 4 п. 1 ст. 251 НК РФ.

Вместе с тем, в письме Минфина Российской Федерации (далее – МФ РФ) от 07.04.2010 г. № 03-08-05 [10] высказано мнение, что “в случае добровольного уменьшения организацией уставного капитала у участника такой организации, получающего соответствующее имущество, возникает доход, учитываемый для целей налогообложения прибыли организаций”, который не увязывается с вкладом (взносом) участника в уставный фонд. То есть обложению налогом на прибыль подлежит вся сумма полученного акционером имущества в результате уменьшения АО номинальной стоимости акций, принадлежащих акционеру.

Отметим, что в письме Минфина РФ не разъясняется, какую дату считать датой получения дохода – дату регистрации уменьшения уставного капитала или дату получения акционерами денежных средств.

По мнению некоторых российских специалистов [11], дату получения такого дохода для акционеров-юридических лиц следует определять в соответствии с п. 4 ст. 271 НК РФ: при выплате дохода денежными средствами – это дата поступления денежных средств на расчетный счет (в кассу) при условии, что на эту дату зарегистрировано уменьшение уставного капитала. Аналогичный порядок возможен и в бухгалтерском учете.

Что касается иностранных организаций, то согласно письму МФ РФ от 10.05.2006 г. № 030304/1/428 налог на такие доходы должен удерживаться при выплате дохода [11].

Для акционеров-физических лиц суммы, на которые произошло уменьшение уставного капитала, также являются доходом (письма МФ РФ от 02.05.2007 г. № 03040601/135, от 07.05 2007 г. № 03040601/144, от 05.09.2007 г. № 03040501/292 [11]). Дата получения дохода устанавливается согласно подпунктам 1 и 2 п. 1 ст. 223 НК РФ. Применительно к рассматриваемому случаю – это дата реальной выплаты акционерам части номинальной стоимости акций.

По нашему мнению, подходы, применяемые в РФ в части налогообложения выплачиваемых акционерам сумм уменьшения номинальной стоимости принадлежащих им акций без зачета сумм затрат акционеров на приобретение акций, номинальная стоимость которых впоследствии была уменьшена, неверно по сути.

В принципиальном плане акционеру выплачивается то, что он когда-то потратил при приобретении акций АО. Для физических лиц, например, эти затраты в свое время уже были обложены подоходным налогом. Так почему же они не должны учитываться при определении налогооблагаемого дохода акционера в случае уменьшения номинальной стоимости акций и возврате акционеру суммы, соответствующей сумме уменьшения его финансовых вложений?

К слову сказать, несмотря на мнение МФ РФ, высказанное в названных выше письмах, специальных правил, позволяющих учесть при исчислении налогов на доходы акционеров расходы, понесенные ими на первоначальное приобретение акций, законодательством РФ до настоящего времени не установлено. Не сложилась по данному вопросу и единообразная судебная практика. Так, например, Федеральный арбитражный суд Московского округа в постановлении от 08.09.2009 г. по делу № А41-1987/08 указал на отсутствие экономической выгоды, указанной в ст. 41 НК РФ², в результате возврата денежных средств участникам общества с ограниченной ответственностью в связи с уменьшением их взносов в уставный капитал [12].

С нашей точки зрения, с учетом вышеизложенного, представляется необходимым внести соответствующие изменения и дополнения в НК РФ, предусмотрев норму, в соответствии с которой выплачиваемые акционерам АО суммы уменьшения номинальной стоимости принадлежащим им акций АО, обусловленные уменьшением уставного фонда АО, должны учитываться в качестве расходов акционеров при определении их дохода по выплачиваемым суммам. Если данный вопрос будет урегулирован, то, возможно, отпадет необходимость отражения выплачиваемых (возвращаемых) акционерам сумм с учетом счета "Операционные доходы и расходы".

Рассматривая российский опыт выплаты доходов акционерам при уменьшении уставного фонда путем уменьшения номинальной стоимости акций, отметим, что такой вариант расчетов с акционерами позиционируется как компенсационный. Возможность предоставления таких компенсационных выплат была введена в 2006 году законом от 27.07.2006 г. № 146-ФЗ "О внесении изменений в Федеральный закон "Об акционерных обществах" [13].

В настоящее время вопрос выплаты акционерам компенсаций с части сумм уменьшения номинальной стоимости акций, принадлежащих акционерам, регламентируется п.3 ст.29 Закона РФ "Об акционерных обществах". Согласно названному пункту "Решением об уменьшении уставного капитала общества путем уменьшения номинальной стоимости акций могут быть предусмотрены выплата всем акционерам общества денежных средств и (или) передача им принадлежащих обществу эмиссионных ценных бумаг, размещенных другим юридическим лицом".

При этом "отношение величины, на которую уменьшается уставный капитал общества, к размеру уставного капитала общества до его уменьшения не может быть меньше получаемых акционерами общества денежных средств и (или) совокупной стоимости приобретаемых акционерами общества эмиссионных ценных бумаг к размеру чистых активов общества".

² Ст. 41 гл. 7 НК РФ определяет принципы определения доходов организаций и физических лиц в РФ

Данное ограничение может быть выражено следующей формулой:

$$\frac{\text{величина уменьшения уставного фонда}}{\text{уставный фонд до уменьшения}} \geq \frac{\text{сумма выплат акционерам}}{\text{стоимость чистых активов}}$$

Как представляется, такое ограничение введено с целью предотвращения необоснованного вывода активов общества и возможного ущемления прав кредиторов и иных лиц [12].

Особо подчеркнем, что общество не вправе принимать решение об уменьшении уставного капитала путем уменьшения номинальной стоимости акций и выплате сумм уменьшения акционерам, в частности, в случае, если на день принятия такого решения стоимость его чистых активов будет меньше суммы его уставного капитала и резервного фонда либо станет меньше этой суммы в результате осуществления выплат акционерам.

Сумма компенсации акционерам не рассматриваются налоговым законодательством РФ как дивиденды, в связи с чем они подлежат налогообложению как доходы физических лиц (по ставке подоходного налога, применяемой в РФ – 13 %) или, соответственно, юридических лиц (по ставке налога на прибыль – 20 %).

Особо отметим, что рассматриваемый вариант расчета с акционерами по выплачиваемым им суммам уменьшения уставного фонда является достаточно эффективным при отсутствии у АО необходимой для этого чистой прибыли. Эффективность данного варианта существенно возрастает, если предварительно (до уменьшения уставного фонда) уставный фонд АО будет увеличен за счет добавочного фонда (без выпуска дополнительных акций), что не противоречит действующему национальному законодательству.

Вариант 3 – уменьшение уставного фонда АО с отказом от выплаты дохода акционерам

Данный вариант может использоваться, например, при намерении акционеров улучшить результаты хозяйственной деятельности АО, предотвратить возможную ситуацию, когда величина уставного фонда АО превысит величину его чистых активов, и т.п.

Основные вопросы, возникающие при таком варианте, заключаются в следующем:

– должна ли в связи с уменьшением номинальной стоимости акций корректироваться величина финансовых вложений акционеров?

– возникает ли доход у акционеров АО?

– возникает ли доход у АО? Если возникает, то на какую дату суммы уменьшения номинальной стоимости акций должны признаваться в качестве дохода АО?

В силу того, что реально от АО в результате уменьшения номинальной стоимости акций акционер ничего не получает, дохода у него не образуется.

Не подлежит корректировке и величина финансовых вложений акционера. Во-первых, такая корректировка не предусмотрена национальным законодательством, во-вторых, о какой корректировке можно говорить, если фактические расходы акционера, связанные с приобретением акций, номинальная стоимость которых уменьшена, остались прежними?

Теперь что касается дохода АО. По нашему мнению, при уменьшении уставного фонда АО путем уменьшения номинальной стоимости акций с отказом от возврата части вкладов акционерам у АО образуется доход, подлежащий включению в состав внереализационных доходов, с обложением его налогом на прибыль.

Логика такого вывода проста: при уменьшении уставного фонда АО путем уменьшения номинальной стоимости акций, которое проводится по инициативе и решению общего собрания акционеров, в любом случае на сумму уменьшения номинальной стоимости должна формироваться задолженность АО перед акционерами.

По сути дела формируемая задолженность, как уже отмечалось выше, это доход акционеров, 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 должна рассматриваться как безвозмездное получение АО активов в размере суммы уменьшения номинальной стоимости акций АО, не переданной для расчета с акционерами.

С учетом изложенного, в бухгалтерском учете АО операции, связанные с уменьшением его уставного фонда с одновременным отказом от выплаты акционерам дохода, обусловленного уменьшением номинальной стоимости принадлежащих им акций, должны отражаться в следующем порядке:

– Д-т счета "Уставный фонд" – К-т счета "Расчеты с учредителями" – на сумму уменьшения уставного фонда АО путем уменьшения номинальной стоимости акций акционеров;

– Д-т счета "Расчеты с учредителями" – К-т счета "Внереализационные доходы и расходы" – на сумму уменьшения уставного фонда АО путем уменьшения номинальной стоимости акций акционеров, по которой не производится выплата средств акционерам АО;

– Д-т счета "Внереализационные доходы и расходы" – К-т счета "Прибыли и убытки" – формирование финансового результата по операции, связанной с уменьшением уставного фонда путем уменьшения номинальной стоимости акций акционеров.

Что касается даты отражения в учете внереализационного дохода АО по суммам уменьшения номинальной стоимости акций АО, которые не выплачены (не возвращены) акционерам, то законодательство Республики Беларусь ответа на данный вопрос не дает, поскольку оно вообще не определяет отсутствие или наличие дохода АО при уменьшении номинальной стоимости акций, принадлежащих акционерам АО.

С нашей точки зрения, если решение об уменьшении уставного фонда АО принимается одновременно с решением об отказе в выплате дохода акционерам, то доход АО в части уменьшения номинальной стоимости акций должен быть признан на дату регистрации уменьшения уставного фонда АО.

Если решение об отказе в выплате дохода акционерам не принимается, то на дату регистрации уменьшения величины уставного фонда АО с учетом принятой методологии учета у общества будет числиться задолженность перед акционерами. Следовательно, оснований для признания дохода на дату регистрации в такой ситуации не будет.

Что касается подходов, применяемых в России, то в целом они совпадают с подходами, изложенными выше. Так, согласно п. 16 ст. 250 НК РФ в состав внереализационных доходов 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)”.

Что касается п.п. 17 п. 1 ст. 251 НК РФ, то в нем говорится о том, что в состав внереализационных доходов не включаются доходы “в виде сумм, на которые в отчетном (налоговом) периоде произошло уменьшение уставного (складочного) капитала организации в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации”.

Как видим, в РФ при уменьшении по решению собрания акционеров уставного фонда АО с одновременным отказом от возврата акционерам сумм уменьшения номинальных стоимостей акций у АО образуется доход, подлежащий обложению налогом на прибыль.

Рассмотренные варианты учета и налогообложения операций, связанных с уменьшением уставного фонда АО путем уменьшения номинальной стоимости акций, показывают, что обозначенная нами проблема не столь проста и однозначна, как это представлено в письме МНС от 13.12.2010 г.

Очевидно, что для урегулирования имеющихся вопросов потребуются серьезная работа по подготовке и внесению соответствующих изменений и дополнений в налоговое законодательство, в ГК, в Закон “О хозяйственных обществах”, а также в другие нормативные правовые акты.

Выводы и предложения. С учетом изложенного считаем возможным сделать следующие выводы и предложения:

1. Изменение номинальной стоимости акций и соответственно отражение в учете операций по такому изменению возможно только после внесения эмитентом в соответствии с законодательством изменений и (или) дополнений в устав эмитента.

2. Уменьшение уставного фонда АО путем уменьшения номинальной стоимости акций предполагает использование одного из следующих возможных вариантов:

- уменьшение производится с учетом требований законодательных актов;
- уменьшение производится по решению собрания акционеров с выплатой дохода акционерам;
- уменьшение производится по решению собрания акционеров без выплаты дохода акционерам.

3. Если уменьшение уставного фонда АО путем уменьшения номинальной стоимости акций производится с учетом требований законодательных актов, в частности в связи с необходимостью доведения величины уставного капитала до величины его чистых активов, то суммы уменьшения уставного фонда доходом АО, подлежащим обложению налогом на прибыль, не признаются.

В бухгалтерском учете такое уменьшение уставного фонда должно отражаться бухгалтерской записью по дебету счета “Уставный фонд” в корреспонденции со счетом “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)”.

У акционеров-юридических лиц величина их финансовых вложений, отраженная по дебету счета “Финансовые вложения” субсчет “Паи и акции”, в связи с уменьшением уставного фонда АО путем уменьшения номинальной стоимости акций АО не корректируется.

Не изменяется в таких случаях и величина финансовых вложений в уставный фонд АО акционеров-физических лиц.

4. Если уменьшение уставного фонда АО производится с выплатой дохода акционерам в размере суммы уменьшения номинальных стоимостей принадлежащих им акций, то налогооблагаемого дохода у АО на сумму уменьшения уставного фонда не образуется.

В бухгалтерском учете такое уменьшение уставного фонда должно отражаться бухгалтерской записью по дебету счета “Уставный фонд” в корреспонденции со счетом “Расчеты с учредителями”.

На сумму уменьшения номинальных стоимостей акций АО, принадлежащим акционерам, образуется доход у акционеров.

У акционеров-юридических лиц получаемый доход должен отражаться по кредиту счета “Операционные доходы и расходы” в корреспонденции со счетом учета соответствующих активов, получаемых акционером в порядке погашения задолженности АО.

Одновременно у акционеров-юридических лиц в дебет счета “Операционные доходы и расходы” со счета “Финансовые вложения” субсчет “Паи и акции” должна списываться сумма уменьшения номинальных стоимостей акций АО, в котором производится уменьшение уставного фонда.

В итоге сальдо по счету “Операционные доходы и расходы” по операции, связанной с уменьшением финансовых вложений участника-юридического лица в уставный фонд АО, будет равняться нулю.

Момент формирования дохода у акционера-юридического лица – дата поступления денежных средств на расчетный счет (в кассу) при условии, что на эту дату зарегистрировано уменьшение уставного фонда.

У акционеров-физических лиц доход, обусловленный уменьшением уставного фонда АО путем уменьшения номинальной стоимости акций, должен облагаться подоходным налогом при его выплате акционеру. Исчисление и уплата налога производится самим АО, выполняющим роль налогового агента.

Доход, получаемый акционерами в результате уменьшения номинальной стоимости принадлежащих им акций, не является дивидендами, поскольку источником его выплаты является не нераспределенная прибыль, а уставный фонд АО.

5. Если при уменьшении уставного фонда АО путем уменьшения номинальной стоимости акций собранием акционеров АО принято решение о направлении суммы уменьшения на цели АО и это решение не обусловлено необходимостью доведения величины уставного фонда до величины его чистых активов, то суммы уменьшения уставного фонда АО должны признаваться доходом АО и облагаться налогом на прибыль в составе внереализационных доходов общества.

В бухгалтерском учете такое уменьшение уставного фонда АО должно отражаться, по нашему мнению, бухгалтерской записью по дебету счета “Уставный фонд” в корреспонденции со счетом “Внереализационные доходы и расходы”.

У акционеров-юридических лиц величина их финансовых вложений, отраженная по дебету счета “Финансовые вложения” субсчет “Паи и акции”, в связи с уменьшением уставного фонда АО путем уменьшения номинальной стоимости акций АО не корректируется.

6. Уменьшение уставного фонда АО путем уменьшения номинальной стоимости акций, производимое в добровольном порядке в пользу акционеров

общества, недопустимо, если на день принятия такого решения стоимость его чистых активов будет меньше суммы его уставного фонда и резервного фонда либо станет меньше этой суммы в результате осуществления выплат акционерам.

7. В целях совершенствования национального законодательства, регламентирующего вопросы изменения уставного фонда АО и расчетов с акционерами, предлагается:

– узаконить возможность осуществления расчетов с акционерами в форме выплаты им компенсации при уменьшении номинальной стоимости принадлежащих акционерам акций;

– установить механизм определения максимальной суммы компенсации, которая может быть выплачена акционерам при уменьшении номинальной стоимости принадлежащих им акций;

– определить порядок учета и налогообложения доходов акционеров АО в случае принятия собранием акционеров решения о выплате акционерам сумм уменьшения номинальной стоимости принадлежащих им акций, обусловленных уменьшением уставного фонда АО;

– установить порядок учета и налогообложения доходов АО для случаев, когда суммы уменьшения уставного фонда путем уменьшения номинальной стоимости акций в соответствии с решением собрания акционеров передаются самому АО;

– предусмотреть в налоговом законодательстве нормы, исключаящие необходимость налогообложения акционерными обществами сумм уменьшения уставного фонда путем уменьшения номинальной стоимости акций для случаев, когда такое уменьшение производится в соответствии с требованиями законодательства.

ЛИТЕРАТУРА:

1. О государственной регистрации и ликвидации (прекращении деятельности) субъектов хозяйствования: Декрет Президента Респ. Беларусь, 16 янв. 2009 г., № 1 (в ред. Указа от 01.09.2010 г. № 450) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2009. – № 17, 1/10418.

2. О хозяйственных обществах: Закон Респ. Беларусь, 9 дек. 1992 г., № 2020-XII (в ред. от 15.07.2010 г. № 168-3) // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «Юрспектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

3. Гражданский кодекс Республики Беларусь: Закон Респ. Беларусь, 7 дек. 1992 г., № 218-3 (в ред. от 03.07.2011 г.) // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «Юрспектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

4. Инструкция о некоторых вопросах выпуска и государственной регистрации ценных бумаг: утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь от 11.12.2009 г. № 146 (в ред. от 16.05.2011 г.) // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «Юрспектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

5. Письмо Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 13.12.2010 г. № 2-2-25/10556 «Об актуальных вопросах исчисления налога на прибыль» // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «Юрспектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

6. Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета : утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь, 30 мая 2003 г., № 89 (в ред. от 05.01.2011 г.) // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «Юрспектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

7. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть): Закон Респ. Беларусь, 29 дек. 2009 г., № 71-3 (в ред от 10.01.2011 г.) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2010. – № 4, 2/1623.

8. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): Закон Рос. Федерации, 5 авг. 2000 г., № 117-ФЗ (в ред. от 21.06.2011 г.) // <http://www.nalkodeks.ru/>.

9. Инструкция по бухгалтерскому учету “Доходы организации”: утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь, 26.12.2003 г., № 181 (в ред. от 31.03.2008 г.) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2004. – № 9-10, 8/10451.

10. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 07.04.2010 г. № 03-08-05 // <http://www.klerk.ru/doc/182144/>.

11. *Рябова Р.И., Иванова О.В.* Учет и налогообложение ценных бумаг и долей // <http://lib.rus.ec/b/168055/read>.

12. *Чучаева С.Ю.* Уменьшение уставного капитала: мотивы, способы и алгоритм действий // Акционерное общество: вопросы корпоративного управления. – 2010. – № 7. – С. 32-41.

13. Федеральный закон Российской Федерации от 27 июля 2006 г. № 146-ФЗ “О внесении изменений в Федеральный закон “Об акционерных обществах”: Принят Государственной Думой 7 июля 2006 г.; одобрен Советом Федерации 14 июля 2006 г. // <http://www.borodin-moka.ru/law/423.php>.