

Реорганизация юрлиц: о налоговых льготах по дивидендам

Процесс реорганизации у субъектов хозяйствования традиционно вызывает вопросы, чаще всего связанные с передачей имущества, обязанностей, активов, обязательств, а также собственного капитала реструктуризируемого юрлица, которое нередко имеет и определенные налоговые преференции. Рассмотрим возможность их использования после завершения реорганизации, в частности, применение пониженных ставок по налогу на прибыль и подоходному налогу с физлиц на доходы по дивидендам в случае, если они начисляются за счет прибыли, которая не использовалась на указанные цели более 3 или 5 лет подряд.

Правовые аспекты

С 2019 г. субъекты хозяйствования – резиденты РБ получили определенные налоговые льготы в отношении прибыли, распределяемой между участниками, которая до принятия решения о выплате дивидендов не делилась между ними в течение ряда лет.

Так, если в течение 3-х предшествующих календарных лет последовательно прибыль не распределялась между участниками (акционерами) белорусской организации – резидентами РБ, ставка налога на прибыль устанавливается в размере 6% (п. 7 ст. 184 Налогового кодекса (НК)). А если в течение пяти – 0% (п. 8 ст. 184 НК).

Стоит отметить, что без применения преференций ставка налога на прибыль по дивидендам составляет 12% (п. 6 ст. 184 НК), подоходного налога в отношении доходов в виде дивидендов – 13% (п. 1 ст. 214 НК).

Согласно п. 6 ст. 35 НК при преобразовании юрлица одного вида в юрлицо другого (изменение организационно-правовой формы) к возникшему переходит право реорганизованного на использование льгот по налогам, сборам (пошлинам).

В целях определения подходов в решении возникающих на практике вопросов рассмотрим их применительно к каждой из возможных форм реорганизации на конкретных примерах.

Преобразование

ЧУП (учредитель – физлицо) реорганизуется путем преобразования в ООО с одним участником. При этом ООО по передаточному акту получает нераспределенную прибыль, которая не делилась в ЧУП в течение 3-х лет подряд. Сможет ли ООО воспользоваться пониженной ставкой подоходного налога на доходы по дивидендам, которые будут

выплачиваться учредителю созданного ООО (бывшему учредителю ЧУП) за счет нераспределенной прибыли, полученной от унитарного предприятия?

Нераспределенная прибыль ЧУП была передана ООО при реорганизации унитарного предприятия путем его преобразования.

Согласно законодательству реорганизация таким способом не сопровождается ликвидацией реорганизуемого юрлица: в учредительные документы вносятся соответствующие изменения и дополнения (п. 16, ч. 1 п. 22 «Положения о государственной регистрации субъектов хозяйствования», утв. Декретом Президента № 1 от 09.01.2009 (далее – Положение о госрегистрации)). Таким образом, в рассматриваемом случае речь идет не о госрегистрации нового юрлица, созданного в результате преобразования, а о продолжении деятельности ранее зарегистрированного (ЧУП), но уже в его новой организационно-правовой форме – обществе с ограниченной ответственностью.

При преобразовании унитарного предприятия в ООО к последнему переходят права и обязанности реорганизованного в соответствии с передаточным актом, за исключением прав и обязанностей, которые не могут принадлежать возникшему обществу (п. 5 ст. 54 Гражданского кодекса (ГК)).

Применительно к системе бухучета права и обязанности передаются вместе с активами и обеспечивающими их источниками – собственным капиталом, в т.ч. нераспределенной прибылью (если она имеется), и обязательствами (кратко- и долгосрочными).

Очевидно, что нераспределенная прибыль, которая не использовалась ЧУП на начисление и выплату дивидендов учредителю в течение 3-х лет подряд, перешла к ООО при реорганизации в качестве одного из источников обеспечения полученного в процессе имущества.

При изменении организационно-правовой формы юрлица к вновь возникшему переходит право реорганизованного на использование льгот по налогам, сборам (пошлинам). Таким образом, **ООО**, являясь налоговым агентом при начислении дивидендов физическому лицу – учредителю данного общества за счет нераспределенной прибыли, полученной от ЧУП, которая не распределялась там в течение 3-х лет подряд, **может применить пониженную ставку подоходного налога с физлиц в размере 6%**.

Очевидно, что аналогичный подход должен применяться и при реорганизации юрлиц путем их преобразования в иные организационно-правовые формы хозяйств, а также в УП.

Присоединение и слияние

ООО реорганизуется путем присоединения к нему ОДО. Учредителями обоих являются физлица – резиденты РБ. Также оба применяют общую систему налогообложения и ведут учет в соответствии с типовым планом счетов бухучета.

При присоединении наряду с имуществом, обязательствами, уставным и добавочным капиталом обществу с ограниченной ответственностью передается и нераспределенная прибыль ОДО.

У первого до реорганизации была нераспределенная прибыль, которая не направлялась на выплату дивидендов его участникам более 3-х лет подряд, поскольку такое решение не принималось. При этом все эти годы у ООО имелось кредитовое сальдо по сч. 84.

Сможет ли ООО после реорганизации применить пониженную ставку подоходного налога с физлиц в отношении доходов в виде дивидендов, выплачиваемых своим участникам, в т.ч. бывшего ОДО, за счет нераспределенной прибыли, которая была от него получена?

Согласно ст. 17 Закона от 09.12.1992 № 2020-XII «О хозяйственных обществах» (далее – Закон о хозяйственных обществах) присоединением к хозяйству (ХО) признается прекращение деятельности присоединяемых ХО и (или) юрлиц иных организационно-правовых форм с передачей всех прав и обязанностей. В такой ситуации все права и обязанности последних переходят в соответствии с передаточным актом (ч. 8 ст. 17 Закона о хозяйственных обществах, п. 2 ст. 54 ГК).

Таким образом, **реорганизация в форме присоединения не предполагает возникновения новых юрлиц и сопровождается продолжением деятельности основного ХО.**

Организация, прекращающая деятельность, в этой связи обязана провести инвентаризацию активов и обязательств и по ее результатам составить заключительный баланс (п. 2 ст. 13 Закона «О бухгалтерском учете и отчетности» от 12.07.2013 № 57-З, ч. 2 п. 6 «Инструкции по инвентаризации активов и обязательств», утв. постановлением Минфина от 31.11.2007 № 180).

Числовые значения статей заключительного баланса присоединяемой организации будут объединены с имеющимися в статьях баланса основной компании. При этом счета учета финансовых результатов первой должны быть закрыты на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), который при реорганизации будет объединен с аналогичным счетом основного юрлица.

Как результат, при реорганизации ООО путем присоединения к нему ОДО нераспределенная прибыль первого будет объединена с нераспределенной прибылью второго.

Факт присоединения не оказывает влияния на отчет трехлетнего периода для применения ООО пониженной ставки подоходного налога, установленной п. 5 ст. 214 НК, в силу того что ООО после присоединения к нему продолжает свою деятельность, поскольку решений о распределении имевшейся у него нераспределенной прибыли в течение 3-х лет подряд ООО не принимало, а в отношении полученной от ОДО и не могло принимать.

Кроме того, в течение всего трехлетнего периода у ООО имелось кредитовое сальдо по сч. 84, которое в результате проводимой процедуры только увеличилось. Таким образом, **у реорганизованного общества после присоединения к нему ОДО имеют место все необходимые условия для применения пониженной ставки подоходного налога с физлиц в отношении доходов в виде дивидендов, выплачиваемых за счет нераспределенной прибыли ООО, включающей после реорганизации в т.ч. и суммы нераспределенной прибыли присоединенного общества.**

После присоединения учредители могут получать дивиденды, начисляемые за счет всей нераспределенной прибыли, включающей присоединенную, с применением к таким выплатам пониженной ставки подоходного налога с физлиц в размере 6%.

ООО создается в результате слияния двух ОДО. Одно из них на момент процедуры имеет нераспределенную прибыль, которая не распределялась между участниками путем начисления дивидендов в течение 3-х лет подряд. Сможет ли ООО применить после реорганизации пониженную ставку

подоходного налога с физлиц в отношении доходов в виде дивидендов, выплачиваемых своим участникам за счет нераспределенной прибыли, которая была получена от одного из ОДО, не распределявшего ее в течение 3-х лет подряд?

Согласно ст. 16 Закона о хозяйственных обществах слиянием признается создание нового ХО или юрлица иной организационно-правовой формы путем передачи создаваемому новому всех прав и обязанностей участников процесса с прекращением их деятельности в порядке, установленном законодательными актами. Права и обязанности переходят в соответствии с передаточным актом к вновь возникшему ХО или возникшему юрлицу иной организационно-правовой формы.

Таким образом, при реорганизации путем слияния создается новое юрлицо, а объединяемые прекращают свою деятельность.

В этой связи очевидно, что в отношении новой организации отсчет периода, в течение которого им не будет использоваться как полученная при реорганизации, так и «заработанная» после этого нераспределенная прибыль, начнется с момента его регистрации.

Следовательно, в таком случае не соблюдается предусмотренное налоговым законодательством требование о наличии у ООО, выступающего правопреемником ОДО, в течение трех либо пяти лет подряд прибыли, которая не распределялась между ее участниками.

Как результат, **применить после реорганизации пониженную ставку подоходного налога с физлиц в отношении доходов в виде дивидендов, выплачиваемых своим участникам за счет нераспределенной прибыли, которая была получена от одного из ОДО, не распределявшего ее в течение 3-х лет, созданное в результате слияния ООО не сможет.**

Выделение и разделение

ООО (учредители – юрлица) реорганизуется путем выделения из него ОДО.

При этом в качестве источников, обеспечивающих передаваемое имущество, обществу переходит и часть нераспределенной прибыли, которая им не использовалась в течение 3-х лет подряд. Сможет ли ОДО воспользоваться пониженной ставкой налога на прибыль по дивидендам, выплачиваемым учредителям ОДО – юрлицам за счет полученной от ООО нераспределенной прибыли?

Согласно ст. 19 Закона о хозяйственных обществах выделением признается создание одного или нескольких новых ХО и (или) юридических лиц иных организационно-правовых форм с передачей им части прав и обязанностей реорганизованного ХО без прекращения его деятельности. Таким образом, **ОДО, выделенное из ООО, является новым юридическим лицом.**

В силу того что реорганизация путем выделения сопровождается созданием нового юрлица, подлежащего государственной регистрации (подп. 1.1 п. 1 Положения о госрегистрации), правовые основания для использования льготы по налогам (пониженной ставки налога на прибыль по дивидендам, выплачиваемым учредителям ОДО за счет переданной нераспределенной прибыли) у создаваемого общества отсутствуют. Указанной льготой может воспользоваться только то юридическое лицо, в рамках которого нераспределенная прибыль была заработана, то есть ООО. Вновь созданное ХО, прошедшее в установленном порядке государственную регистрацию, воспользоваться обозначенной льготой не может.

Косвенным образом данный вывод подтверждается п. 6 ст. 35 НК, согласно которому при преобразовании юрлица одного вида в юрлицо другого типа (изменение организационно-правовой формы) к вновь возникшему переходит право реорганизованного на использование льгот по налогам, сборам (пошлинам).

Кроме данного способа реорганизации, при котором предусмотрен переход преференций, другие методы, сопровождающиеся созданием новых юридических лиц (выделение, разделение, слияние), налоговым законодательством не оговорены.

В соответствии с этим целесообразно, чтобы при реорганизации ООО путем выделения учредители, которые перестают быть участниками данного общества, воспользовались предоставленной льготой до реструктуризации, т.е. получили бы дивиденды с применением пониженной ставки налога на прибыль в размере 6%.

Что же касается реорганизации путем разделения, то очевидно, что **в таком случае создаваемые в результате процедуры новые юрлица, как и появляющиеся при реорганизации путем выделения, правовых оснований для использования льготы по налогам на прибыль и подоходному налогу по дивидендам в отношении прибыли, полученной по разделительному балансу, не имеют.**

СЕРГЕЙ КОРОТАЕВ,

партнер ЗАО «АудитКонсульт»,
доктор экономических наук