НЕФТЬГАЗПРАВО
ЖУРНАЛ ПРАВОВОЙ И КОММЕРЧЕСКОЙ ИНФОРМАЦИИ
4`2004

Налоговые последствия сделок по слиянию и поглощению компаний

А. Никонов, Партнер «Пепеляев, Гольцблат и партнеры»

Юридически процесс слияний и поглощений может быть оформлен в виде:

1) реорганизации;

2) ликвидации предприятия с передачей его активов поглощающей компании;

3) включения предприятия в группу холдинговых компаний.

В первом случае активы и обязательства двух различных предприятий образуют одну компанию (одно юридическое лицо). Во втором случае лишь изменяется состав участников (акционеров, владельцев) компании, включенной в холдинг.

Мы рассмотрим налоговые последствия различных форм слияний и поглощений.

Слияние и поглощение компаний в процессе реорганизации

Реорганизация действующих юридических лиц, влекущая за собой объединение их активов и обязательств в рамках одной компании, может осуществляться в форме присоединения одного юридического лица к другому или в форме слияния двух ранее существовавших организаций в одну.

В первом случае присоединяющаяся компания ликвидируется с передачей активов, имущества, прав и обязательств к правопреемнику. Правопреемник же, т.е. та компания, которая присоединяет другую, продолжает свою деятельность, но уже на базе не только собственных активов, но и на базе активов присоединенной компании, и рассчитываясь не только по своим обязательствам, но и по обязательствам присоединенной компании.

При слиянии организаций оба участника сделки по реорганизации ликвидируются с передачей их прав и обязанностей вновь создаваемому юридическому лицу.

Налоговые аспекты реорганизации компаний

Передача обязательств в процесс присоединения и слияния оформляется передаточным актом. В нем указывается в том числе размер неисполненных обязательств по уплате налогов и сборов.

Правопреемник обязан исполнить обязательства реорганизованных компаний по уплате налогов и сборов. При этом он обязан оплатить:

- все обязательства, выявленные до завершения реорганизации и указанные в передаточном акте, в том числе обязательства по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов за нарушение налогового законодательства;
- обязательства по уплате налогов и сборов, выявленные налоговыми органами после завершения реорганизации, а также пеней за их несвоевременную уплату.

При этом налоговые органы не вправе требовать от правопреемника уплаты санкций, наложенных после завершения реорганизации, за нарушения, допущенные правопредшественником до ее завершения.

Таким образом, присоединяя компанию или сливаясь с ней, можно не опасаться возникновения обязательств по уплате санкций за допущенные ими до реорганизации нарушения налогового законодательства. Однако санкции, как правило, это несущественная часть налоговых обязательств (10–20%, в редких случаях 40% неуплаченной суммы налога). Гораздо больший размер сумм взыскивается налоговыми органами по обязательствам, связанным с уплатой налогов и пеней. Как уже было сказа-

но, эти обязательства подлежат исполнению налогоплательщиком независимо от того, когда будет установлен факт недоплаты налогов: до завершения реорганизации или после ее завершения.

Поэтому разумный подход к приобретению компании путем ее присоединения или слияния предполагает инвентаризацию налоговых обязательств компаний. При этом производится контроль за правильностью определения размера налогов присоединяемой компании за тот период, который доступен налоговым органам для проверки. Это три предшествующих календарных года и текущий год.

Из этого периода инвентаризировать имело бы смысл только те периоды, которые не были еще проверены налоговыми органами, однако российское законодательство позволяет провести повторную проверку по уже проверенным налоговым периодам в связи с реорганизацией. Поэтому устранение риска выявления новых налоговых обязательств предполагает исследование и тех периодов, которые уже были проверены налоговыми органами.

Скрытый налоговый потенциал

Проверка правильности определения налоговых обязательств присоединяемой компании может иметь и иной смысл, а именно — определение тех налоговых обязательств, которые исчислены предприятием в завышенном размере.

Здесь могут быть обнаружены как очевидные ошибки, так и переплаты, возникшие в связи с неопределенностью налогового законодательства, в условиях которого предприятие предпочло не рисковать и применить закон в том толковании, которое исключало возникновение претензий со стороны налоговых органов.

При определении периода проверки уже не следует ограничиваться трехлетним сроком, так как налоговое законодательство позволяет вернуть из бюджета налоги, с момента излишней уплаты которых истек трехлетний срок, но не препятствует зачесть переплаты по налогам в счет погашения недоимки по другим налогам и в счет предстоящих платежей по налогам за пределами этого срока.

Пример. Компанией оценивалась перспективность сделки по присоединению к ней другой компании, которая имела миллиардную задолженность перед бюджетом по уплате налогов. Присоединяющая компания проводит проверку юридической чистоты (правильности) определения количества и стоимости активов и обязательств присоединяемой компании. Нанятые ею юристы обнаруживают, что налоговые обязательства в одних случаях определялись в завышенном размере, в других случаях — в заниженном размере. При этом правильно определенное сальдо расчетов с бюджетом на момент реорганизации означает, что не предприятие должно бюджету налоги, а из бюджета подлежат возмещению исчисленные и уплаченные в завышенном размере суммы.

Компания согласилась с предложением по приобретению присоединяемой компании и ее балансовой оценкой налоговых обязательств, а после завершения реорганизации подала в налоговые органы исправленные декларации, уточнив в них размер налоговых обязательств по предшествующим периодам. После чего компания подала заявление о возврате переплаченных сумм, которые были частично удовлетворены налоговыми органами добровольно, а в оставшейся части в судебном порядке.

Налоговые проблемы и пути их решения применительно к каждому налогу

Налог на прибыль

В соответствии с п. 3 ст. 277 НК РФ «при реорганизации организации, независимо от формы реорганизации, у налогоплательщиков — акционеров ... не образуется прибыль (убыток), учитываемая в целях налогообложения».

Эта норма позволяет:
- не включать в доходы положительную стоимость чистых активов присоединенной или слившейся компании;
- не включать в расходы отрицательную стоимость чистых активов присоединенной или слившейся компании;
- не включать в доходы правопреемника (вновь создаваемой компании) разницу между рыночной оценкой активов присоединяемого (сливающегося) предприятия и оплаченной стоимостью его акций, а если указанная разница отрицательная — не включать ее в расходы.

Налог на добавленную стоимость

Начисление НДС

Согласно подпункту 2 п. 3 ст. 39 НК РФ не признается реализацией передача имущества организации ее правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации этой организации.

Применение этого правила не поставлено в зависимость от каких бы то ни было фактических обстоятельств, связанных с реорганизацией, в том числе со структурой имущества реорганизуемых лиц и стоимостью этого имущества. Поэтому передача имущества правопреемнику в порядке реорганизации не влечет за собой обязанности по уплате НДС.

Вычет НДС и восстановление ранее принятых к вычету сумм НДС

Правопреемник реорганизованного в форме присоединения юридического лица получает право на вычет НДС, на который имел право реорганизованный налогоплательщик.

Это право возникает у налогоплательщика в том налоговом периоде, в котором он был создан.

Отсутствует судебная практика, подтверждающая или опровергающая сделанные выше выводы, о возможности применения вычета правопреемником. Это делает трудно предсказуемым решение, которое может вынести суд по возможному спору с налоговыми органами. Однако при квалифицированном судебном представительстве приведенные выше доводы позволяют отстоять в суде право организации-правопреемника на вычет.

Избежать восстановления НДС и спорных ситуаций, связанных с последующим применением вычета, можно следующим образом. Имущество, при приобретении которого был оплачен НДС, следует до ликвидации продать присоединяющей по рыночной цене или по цене, не отклоняющейся от рыночной более, чем на 20%, и при реорганизации передавать уже вырученные от продажи имущества денежные средства. В этом случае, НДС восстановлению не подлежит, а если НДС по такому имуществу ранее не принимался к вычету, то организация не утрачивает права на такой вычет. Покупатель (он же правопреемник) сможет принять к вычету тот НДС, который он уплатил присоединяемой организации.

При слиянии такой вариант устранения налоговых рисков не годится, т.к. продать имущество правопреемнику не получится (он будет создан одновременно с прекращением деятельности сливающихся компаний).

Единый социальный налог и взносы на обязательное пенсионное страхование

Глава 24 НК РФ, посвященная уплате единого социального налога (ЕСН), предусматривает применение так называемой регрессивной шкалы. Суть регрессивной шкалы налогообложения заключается в том, что ставка ЕСН для организации тем ниже, чем выше выплаты в пользу работников. При этом выбор ставки ЕСН производится индивидуально по каждому работнику, а соблюдение условий, дающих организации право на применение регрессивной ставки, проверяется в целом по организации.

Ежемесячно уплачиваются авансовые платежи по ЕСН. Для того чтобы определить какую ставку применять при их исчислении, рассчитывается налоговая база, накопленная с начала года в среднем на одного работника, поделенная равными долями на количество месяцев, истекших в текущем году. Если она составляет сумму менее 2500 руб., предприятие не имеет права на применение регрессивной ставки и платит налог по максимальной ставке. В этом случае налогоплательщики не вправе до конца налогового периода использовать регрессивную шкалу ставки налога.

При слиянии и присоединении организаций возникают следующие вопросы, связанные с определением средней налоговой базы:

1) если хотя бы одна из организаций, участвовавших в слиянии (присоединении), не соответствовала условиям, необходимым для применения регрессивной ставки, означает ли это, что после завершения реорганизации до окончания года правопреемник не сможет применять регрессивные ставки?

Пример 1. Организация А присоединилась к организации Б в феврале 2004 г. При этом средняя налоговая база по авансовым платежам за январь у предприятия А превысила 2500 руб., а у предприятия Б — нет.

При исчислении авансового платежа за февраль налоговая база в среднем превышает 2500 руб. Может ли правопреемник применять регрессивную ставку или нет? Вопрос вызван тем, что организация А является правопреемником Б, который не имел права на применение регрессивной шкалы;

2) для определения регрессивной ставки учитываются ли выплаты, произведенные до реорганизации, и количество месяцев, прошедших до реорганизации?

Пример 2. Организация А присоединилась к организации Б в мае 2004 г. Неопределенность законодательства влечет за собой споры о том, как должна рассчитываться база в этом

случае. При этом есть сторонники следующих вариантов:

- при исчислении авансового платежа за февраль налоговая база в среднем превышает 2500 руб. Может ли правопреемник применять регрессивную ставку или нет? Вопрос вызван тем, что организация А является правопреемником организации Б, которая не имела права на применение регрессивной шкалы;
- при слиянии для определения авансового платежа за май для расчета средней налоговой базы берется база, накопленная с момента завершения реорганизации, и делится на количество месяцев после завершения реорганизации. Объяснение этому варианту его сторонники находят в том, что налоговый период при реорганизации предприятий начинается с момента ее окончания, т.е. для реорганизованного предприятия налоговый период определяется как май — декабрь;
- при определении авансового платежа за май для расчета средней налоговой базы берется база, накопленная с начала года (январь — май) по всем реорганизованным предприятиям, и делится на количество месяцев с начала года (пять). Объяснение этому варианту его сторонники находят в том, что пункт 1 ст. 241 НК РФ предписывает определять налоговую базу и количество месяцев с начала года.

Решая эти вопросы, необходимо учесть сопутствующие риски. Здесь следует учитывать, что позиция Департамента налоговой политики Минфина России сводится к тому, что организация с момента реорганизации заново исчисляет налоговую базу с момента завершения реорганизации, суммируя только те выплаты, которые произведены после окончания реорганизации. Позиция арбитражных судов отличается от позиции Минфина России и предполагает, что для расчета налоговой базы используются в том числе данные о налоговой базе по реорганизованным предприятиям, накопленной с начала календарного года.

Налоговые последствия при ликвидации организации

При ликвидации организации обязанности по уплате налогов не переходят к правопреемнику. Однако если организация приобретается для ее последующей ликвидации, целесообразно произвести ревизию налоговых обязательств, поскольку при объявлении о ликвидации налоговые органы могут произвести проверки как за период, еще не проверенный ими ранее, так и за уже проверенные налоговые периоды (в пределах трех лет).

Поэтому для того, чтобы адекватно оценить реальную стоимость предприятия, приобретаемого для последующей ликвидации, нужно выяснить реальный объем налоговых обязательств.

Налог на прибыль

В соответствии с п. 2 ст. 277 НК РФ при ликвидации организации и распределении имущества доходы акционеров ликвидируемой организации определяются «исходя из рыночной цены получаемого ими имущества (имущественных прав) на момент получения данного имущества за вычетом фактически оплаченной (вне зависимости от формы оплаты) соответствующими акционерами ... этой организации стоимости акций».

Следовательно, все имущество, оставшееся на балансе ликвидируемой организации, после завершения расчетов с кредиторами будет включено в доход участников исходя из его рыночной оценки, а не исходя из балансовой стоимости данного имущества. При этом стоимость такого имущества будет уменьшена на оплаченную участником стоимость акций ликвидируемого общества.

Таким образом, если оплаченная участником стоимость акций ликвидируемого общества ниже рыночной стоимости его активов, то разница включается в доход участника.

При оценке налоговых последствий ликвидации следует учесть, что его налоговые обязательства могут быть увеличены не только за счет выявления ошибок при расчете ранее исчисленных налогов, но и за счет правомерных действий налогоплательщика. В частности, ликвидация предполагает включение в доходы ранее созданных резервов:

- по сомнительным долгам;
- по гарантийному ремонту;
- по ремонту амортизируемых основных средств;
- по предстоящим отпускам и по выплате вознаграждения по итогам работы за год.

Налог на добавленную стоимость

Начисление НДС

Согласно подпункту 5 п. 3 ст. 39 НК РФ не признается реализацией товаров (работ, услуг) передача имущества в пределах первоначального взноса участнику хозяйственного общества (его правопреемнику или наследнику) при распределении имущества ликвидируемого хо-

зяйственного общества или товарищества между его участниками.

При этом в данной норме не говорится о том, как определяется стоимость имущества, распределяемого в пользу участника. В такой ситуации, исходя из принципа универсальности воли законодателя, сформулированного в п. 11 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5, следует применять порядок определения стоимости имущества, установленный п. 2 ст. 277 НК РФ, т.е. исходить из рыночной стоимости распределяемого имущества[1]. Если последняя превышает стоимость вклада участника, то сумма превышения признается объектом НДС.

В соответствии с подпунктом 12 п. 2 ст. 149 НК РФ не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация на территории РФ ценных бумаг и долей в уставном капитале. Следовательно, если участнику будут переданы акции, принадлежащие ликвидированной организации, то превышение их стоимости над размером первоначального взноса участника в уставный капитал не подлежит налогообложению (освобождается от налога).

Передача участнику денежных средств также не облагается НДС в соответствии с подпунктом 1 п. 1 ст. 39 НК РФ. Согласно этому подпункту осуществление операций, связанных с обращением российской или иностранной валюты, не признается реализацией товаров, работ или услуг.

Поэтому если после ликвидации участникам будут переданы лишь денежные средства и ценные бумаги, то их стоимость не будет облагаться НДС вне зависимости от того, превышает ли стоимость переданного имущества взнос в уставный капитал или нет.

Таким образом, для того чтобы избежать уплаты НДС при распределении имущества ликвидируемого лица целесообразно продать имущество, облагаемое НДС, акционеру, а оставшееся на балансе имущество, передача которого не облагается НДС, распределить между участниками. НДС, полученный при продаже, подлежит уплате в бюджет. Однако акционер, купивший облагаемое НДС имущество у ликвидируемой организации, сможет принять к вычету уплаченную при покупке этого имущества сумму НДС, если данное имущество будет использоваться при осуществлении облагаемых НДС операций (подпункт 1 п. 2 ст. 171 НК РФ). В результате потерь по группе на уплату НДС не будет.

Вычет НДС и восстановление ранее принятых к вычету сумм НДС

Если организация передает участнику имущество, стоимость которого освобождается от НДС в связи с тем, что стоимость данного имущества не превышает размера его первоначального взноса в уставный капитал, то НДС, уплаченный при приобретении данного имущества:

- не подлежит вычету, если к моменту такой передачи данный НДС к вычету ранее не принимался;
- подлежит восстановлению и уплате в бюджет, если НДС по этому имуществу ранее был принят к вычету. При этом по амортизируемому имуществу подлежит восстановлению лишь та часть НДС, которая приходится на недоамортизированную часть основных средств, поскольку только эта часть стоимости объекта не была потреблена при осуществлении облагаемой НДС операции.

Избежать восстановления НДС можно вышеназванные способом. Имущество, при приобретении которого был оплачен НДС, следует до ликвидации продать акционеру по рыночной цене и при ликвидации распределять уже вырученные от продажи денежные средства и имущество, при покупке которого НДС не уплачивался. В этом случае НДС восстановлению не подлежит, а если НДС по такому имуществу ранее не принимался к вычету, то организация не утрачивает права на такой вычет. Покупатель (акционер) сможет принять к вычету тот НДС, который он уплатил ликвидируемому предприятию.

Налоговые последствия при включении организации в группу холдинговых компаний

Данный вариант предполагает, что организация холдинга владеет акциями или иными долями участия другой организации и при этом не переводит ее активы и обязательства на себя или иную компанию холдинга. Формально дочернее (зависимое) общество функционирует как самостоятельная компания.

Включение предприятия в группу холдинговых компаний

Само по себе включение организации в холдинг не влечет за собой каких-либо налоговых последствий. Такие последствия могут иметь место лишь в том случае, если с таким предприятием будут осуществляться сделки внутри группы. В этом случае цена по сделке может быть проконтролирована у обеих ее сторон на предмет соответствия рыночной цене, и при отклонении более чем на 20% налоги могут быть перерасчитаны исходя из рыночных цен сделки.

[1] При возникновении спора и передачи его на рассмотрение в арбитражный суд последний также будет исходить из норм, регулирующих сходные правоотношения, так как часть 6 ст. 13 Арбитражно-процессуального кодекса Российской Федерации предписывает в случаях, когда «спорные отношения прямо не урегулированы федеральным законом и другими нормативными правовыми актами или соглашением сторон и отсутствует применимый к ним обычай делового оборота, к таким отношениям, если это не противоречит их существу, арбитражные суды применяют нормы права, регулирующие сходные отношения (аналогия закона), а при отсутствии таких норм рассматривают дела исходя из общих начал и смысла федеральных законов и иных нормативных правовых актов (аналогия права)».