"Новая бухгалтерия", 2008, N 7

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДИВИДЕНДОВ

Закончилась пора проведения годовых общих собраний АО и ООО, на которых могут приниматься решения о распределении прибыли и направлении ее части акционерам и участникам. О том, как отразить операции по начислению и выплате дивидендов на счетах бухгалтерского учета, а также о порядке налогообложения дивидендов вы узнаете из данной статьи.

Налогообложение дивидендов

Налоговый кодекс определяет дивиденды как любой доход акционера (участника) по принадлежащим ему акциям (долям), который получен от организации при распределении чистой прибыли пропорционально доле акционера (участника) в уставном капитале этой организации (ст. 43 НК РФ). К дивидендам также относятся любые доходы, получаемые из источников за пределами РФ, относящиеся к дивидендам в соответствии с законодательствами иностранных государств.

В п. 2 ст. 43 НК РФ перечислены случаи, когда выплаты акционеру (участнику) не признаются дивидендами для целей налогообложения. Не являются дивидендами выплаты, которые получает акционер (участник) при ликвидации организации в сумме, не превышающей размер взноса этого акционера (участника) в уставный капитал ликвидируемой организации. Не признаются дивидендами выплаты акционерам (участникам) организации в виде передачи акций этой же организации в собственность. К дивидендам не относятся выплаты некоммерческой организации на осуществление ее основной уставной деятельности (не связанной с предпринимательской деятельностью), произведенные хозяйственными обществами, уставный капитал которых состоит полностью из вкладов этой некоммерческой организации.

Поскольку Налоговый кодекс РФ содержит собственное определение дивидендов, в силу ст. 11 НК РФ именно это определение и должно использоваться для целей налогообложения.

Дивиденды выплачивает российская организация

В соответствии с гражданским законодательством акционерами (участниками) российских организаций могут быть как юридические, так и физические лица (п. 1 ст. 10 Федерального закона от 26.12.1995 N 208-ФЗ "Об акционерных обществах" (далее - Закон N 208-ФЗ) и п. 1 ст. 7 Федерального закона от 08.02.1998 N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью"). При этом они могут быть как российскими, так и иностранными.

В случае участия государственных органов и органов местного самоуправления в хозяйственных обществах они уравниваются в правах с юридическими и физическими лицами и к ним применяются нормы ГК РФ, регулирующие деятельность юридических лиц (п. 2 ст. 124 ГК РФ).

В зависимости от того, кому выплачиваются дивиденды (юридическому или физическому лицу), их налогообложение осуществляется по-разному.

Учредитель - российская компания, находящаяся на общем

режиме налогообложения

Организация, выплачивающая дивиденды учредителям - российским юридическим лицам, является налоговым агентом по налогу на прибыль и должна удержать этот налог из суммы выплачиваемых дивидендов (п. 2 ст. 275 НК РФ).

С 1 января 2008 г. доходы российских компаний, полученные в виде дивидендов от организаций, облагаются по ставке 0 или 9% (пп. 1 и 2 п. 3 ст. 284 НК РФ).

Для применения ставки 0% необходимо выполнение следующих условий:

- на день принятия решения о выплате дивидендов получающая дивиденды организация должна непрерывно владеть в течение не менее 365 дней на праве собственности не менее чем 50% уставного капитала выплачивающей дивиденды организации либо депозитарными расписками, которые дают ей право на получение в качестве дивидендов суммы, соответствующей не менее чем 50% общей суммы выплачиваемых дивидендов;

- стоимость приобретения доли в уставном капитале выплачивающей дивиденды организации или депозитарных расписок, дающих право на получение дивидендов, превышает 500 млн руб. (пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ).

При определении стоимости приобретения доли в уставном капитале учитывается стоимость первоначальных и дополнительных вкладов в уставный капитал организации.

Стоимость приобретения доли в уставном капитале для целей исчисления налога на прибыль организаций признается равной стоимости (остаточной стоимости) вносимого имущества (имущественных прав или неимущественных прав, имеющих денежную оценку), определяемой по данным налогового учета на дату перехода права собственности на указанное имущество (имущественные права), с учетом дополнительных расходов, которые для целей налогообложения признаются у передающей стороны при таком внесении (п. 1 ст. 277 НК РФ). При определении стоимости вклада в уставный капитал, приобретенного у третьих лиц, учитываются фактические документально подтвержденные затраты на приобретение такого имущества (имущественных прав).

Важно отметить, что увеличение номинальной стоимости доли участника в уставном капитале организации за счет имущества организации не приводит к увеличению стоимости приобретения такого вклада (Письма Минфина России от 02.04.2008 N 03-03-06/1/254, от 01.04.2008 N 03-03-06/1/240, от 12.03.2008 N 03-03-06/1/171).

Пример 1. Первоначальный вклад участника в уставный капитал организации составил 400 млн руб. Через два года за счет увеличения имущества организации стоимость доли участника составила 600 млн руб. В этом случае стоимость приобретения доли в уставном капитале будет составлять только 400 млн руб. То есть при получении дивидендов участник не будет иметь права на применение ставки 0%.

Для подтверждения права на применение налоговой ставки 0% лицо, получающее дивиденды, обязано представить в налоговые органы документы, содержащие сведения о дате приобретения права собственности на вклад или на соответствующие депозитарные расписки, а также сведения о стоимости приобретения (получения) соответствующего права.

Такими документами могут быть:

- договоры купли-продажи (мены);

- решения о размещении эмиссионных ценных бумаг;

- договоры о реорганизации в форме слияния или присоединения;

- решения о реорганизации в форме разделения, выделения или преобразования;

- ликвидационные (разделительные) балансы;

- передаточные акты;

- свидетельства о государственной регистрации организации;

- планы приватизации;

- решения о выпуске ценных бумаг;

- отчеты об итогах выпуска ценных бумаг;

- проспекты эмиссии;

- судебные решения;

- уставы;

- учредительные договоры (решения об учреждении) или их аналоги;

- выписки из лицевого счета (счетов) в системе ведения реестра акционеров (участников);

- выписки по счету (счетам) "депо";

- иные документы, содержащие сведения о дате приобретения права собственности на вклад (долю) или на депозитарные расписки, а также сведения о стоимости приобретения (получения) соответствующих прав.

Если условия, необходимые для применения налоговой ставки 0%, не выполняются, налогообложение дивидендов, выплачиваемых российским организациям, осуществляется по ставке 9%.

При этом сумма налога, подлежащего удержанию из доходов российского юридического лица - получателя дивидендов, исчисляется по следующей формуле:

Н = K x Сн x (д - Д),

где Н - сумма налога, подлежащего удержанию;

K - отношение суммы дивидендов, подлежащих распределению в пользу налогоплательщика - получателя дивидендов, к общей сумме дивидендов, подлежащих распределению налоговым агентом;

Сн - соответствующая налоговая ставка (0 или 9%);

д - общая сумма дивидендов, подлежащая распределению налоговым агентом в пользу всех налогоплательщиков - получателей дивидендов. В показателе "д" не учитываются дивиденды, подлежащие распределению в пользу лиц, не являющихся плательщиками налога на прибыль организаций или НДФЛ. К таким доходам в виде дивидендов относятся, в частности, дивиденды по акциям, находящимся в собственности Российской Федерации или субъектов Российской Федерации, дивиденды, выплачиваемые по акциям, составляющим имущество паевых инвестиционных фондов (Письмо Минфина России от 19.02.2008 N 03-03-06/1/114);

Д - общая сумма дивидендов, полученных самим налоговым агентом в текущем отчетном (налоговом) периоде и предыдущем отчетном (налоговом) периоде (за исключением дивидендов, облагаемых по ставке 0%), если данные суммы дивидендов ранее не учитывались при определении налоговой базы, определяемой в отношении доходов, полученных налоговым агентом в виде дивидендов. При расчете показателя "Д" учитывается сумма дивидендов, полученных самим налоговым агентом, т.е. сумма дивидендов за вычетом удержанного с них налога, если данные суммы дивидендов ранее не принимались к вычету при определении суммы налога с доходов в виде дивидендов, подлежащей удержанию налоговым агентом. При этом показатель "Д" формируется с учетом дивидендов, полученных от иностранных организаций (Письмо Минфина России от 19.02.2008 N 03-03-06/1/114).

В случае если значение "Н" составляет отрицательную величину, обязанность по уплате налога не возникает и возмещение из бюджета не производится.

Пример 2. ОАО имеет в своем составе четырех акционеров:

- российская организация ООО (50% акций);

- физическое лицо - резидент РФ (30% акций);

- физическое лицо - нерезидент РФ (10% акций);

- администрация города (10% акций).

Уставный капитал ОАО составляет 10 млн руб.

На годовом собрании акционеров было принято решение о выплате дивидендов за 2007 г. в сумме 500 тыс. руб.

Сумма дивидендов, полученных ОАО в текущем и предыдущем налоговом периоде, ранее не учитываемых при определении налоговой базы, составила 200 тыс. руб. (в том числе 100 тыс. руб. получено в качестве дивидендов от иностранной организации).

Сумма дивидендов, подлежащих распределению в пользу ООО, составит:

500 тыс. руб. x 50% = 250 тыс. руб.

Поскольку стоимость доли ООО в уставном капитале ОАО составляет 5 млн руб. (меньше 500 млн руб.), налогообложение дивидендов будет осуществляться по ставке 9%.

ОАО при выплате дивидендов ООО должно удержать налог в следующем размере:

Н = 250 000 руб. : 500 000 x 9% x (450 000 руб. - 200 000 руб.) = 11 250 руб.

Примечание: в расчете показателя "д" не учитывались дивиденды, подлежащие распределению в пользу администрации города (500 тыс. руб. x 10% = 50 тыс. руб.), поскольку она не является плательщиком налога на прибыль организаций.

Учредитель - российская компания, находящаяся

на специальном режиме налогообложения

Российская организация - получатель дивидендов может находиться на специальном режиме налогообложения и применять ЕНВД, ЕСХН или УСН.

ЕНВД. В соответствии с п. 4 ст. 346.26 НК РФ уплата организациями ЕНВД заменяет уплату налога на прибыль организаций только в отношении прибыли, полученной от предпринимательской деятельности, облагаемой этим налогом. Доходы от долевого участия в деятельности других организаций, в том числе в виде дивидендов, не относятся к доходам от деятельности, облагаемой ЕНВД, и являются согласно п. 1 ст. 250 НК РФ внереализационными доходами.

Таким образом, налогообложение дивидендов, выплачиваемых организации, находящейся на ЕНВД, осуществляется в порядке, предусмотренном для организаций, находящихся на общем режиме налогообложения (Письмо Минфина России от 16.05.2005 N 03-03-02-04/1/121).

УСН. Организации, применяющие УСН, не являются плательщиками налога на прибыль (п. 2 ст. 346.11 НК РФ). Доходы "упрощенца" (доходы от реализации и внереализационные доходы) подлежат обложению единым налогом и определяются в соответствии со ст. ст. 249 и 250 НК РФ. В п. 1 ст. 250 НК РФ доходы от долевого участия в деятельности других организаций определены как внереализационные доходы. Получается, что доходы в виде дивидендов должны включаться в состав доходов "упрощенца" и не должны облагаться налогом у источника выплаты.

До 1 января 2008 г. такая позиция была правомерна, и ее поддерживали контролирующие органы (см. Письма Минфина России от 27.08.2004 N 03-03-02-04/1/10, от 13.04.2005 N 03-03-02-04/1/97, ФНС России от 03.08.2006 N 02-6-10/55@, МНС России от 31.03.2004 N 22-1-15/597, УМНС России по г. Москве от 18.08.2004 N 21-09/53928).

Однако с 1 января 2008 г. действует новая редакция п. 1 ст. 346.15 НК РФ, согласно которой не учитываются в составе доходов при исчислении единого налога доходы в виде полученных дивидендов, налогообложение которых осуществляется налоговым агентом в соответствии с положениями ст. ст. 214 и 275 НК РФ.

Если источником дохода, полученного от долевого участия в других организациях, является российская организация, такая организация признается налоговым агентом и определяет сумму налога с учетом положений п. 2 ст. 275 НК РФ.

Таким образом, при выплате после 1 января 2008 г. дивидендов налогоплательщикам, применяющим УСН, организация, выплачивающая дивиденды, является налоговым агентом и должна удержать налог на прибыль в порядке, определенном ст. 275 НК РФ, т.е. аналогично порядку, определенному для организаций, находящихся на общем режиме налогообложения (Письмо Минфина России от 23.04.2008 N 03-03-06/1/204).

ЕСХН. При определении объекта обложения ЕСХН не учитываются доходы в виде полученных дивидендов, налогообложение которых осуществляется налоговым агентом в соответствии с положениями ст. ст. 214 и 275 НК РФ (п. 1 ст. 346.5 НК РФ).

Таким образом, налогообложение дивидендов, выплачиваемых учредителю, применяющему ЕСХН, аналогично налогообложению дивидендов, выплачиваемых "упрощенцам", и при их выплате организация, являющаяся источником выплаты дивидендов, должна удержать налог на прибыль в порядке, определенном п. 2 ст. 275 НК РФ.

Учредитель - иностранная организация

При выплате дивидендов иностранной организации российская организация, являющаяся источником выплаты дивидендов, признается налоговым агентом и обязана удержать при их выплате налог на прибыль (ст. 275 НК РФ).

Налоговой базой в этом случае является сумма выплачиваемых дивидендов, и к ней применяется ставка 15%, установленная пп. 3 п. 3 ст. 284 НК РФ (п. 3 ст. 275 НК РФ).

Пример 3. ЗАО имеет двух акционеров:

российская организация - 60% акций;

иностранная организация - 40% акций.

На годовом собрании принято решение о выплате дивидендов за 2007 г. в сумме 500 тыс. руб.

Сумма дивидендов, подлежащих распределению в пользу иностранной организации, составит:

500 тыс. руб. x 40% = 200 тыс. руб.

ЗАО при выплате дивидендов иностранной организации должно удержать налог в следующем размере:

Н = 200 тыс. руб. x 15% = 30 тыс. руб.

Однако если иностранная организация имеет постоянное местонахождение в том государстве, с которым Российская Федерация заключила соглашение об избежании двойного налогообложения, и этим соглашением предусмотрены либо пониженные ставки налога с дивидендов, либо вообще освобождение от уплаты налога, налог нужно удержать по ставкам, предусмотренным таким соглашением.

При этом иностранная организация должна представить налоговому агенту подтверждение того, что она имеет постоянное местонахождение в том государстве, с которым Российская Федерация имеет международный договор (соглашение), регулирующий вопросы налогообложения и которое должно быть заверено компетентным органом соответствующего иностранного государства. В случае если данное подтверждение составлено на иностранном языке, налоговому агенту представляется также перевод на русский язык (ст. 312 НК РФ).

Если на момент выплаты дохода иностранная организация не представила налоговому агенту такого подтверждения, положения соглашения об избежании двойного налогообложения не применяются и налогообложение дивидендов осуществляется с применением ставки 15%.

Если иностранная организация в дальнейшем представит подтверждение о своем местонахождении, она будет иметь право на возврат излишне удержанной суммы налога.

Данный возврат осуществляется налоговым органом по месту учета налогового агента (организации, выплатившей дивиденды) при представлении следующих документов:

- заявление на возврат удержанного налога;

- подтверждение о местонахождении, заверенное компетентным органом соответствующего иностранного государства;

- копия договора или иного документа, в соответствии с которым выплачивался доход иностранной организации;

- копии платежных документов, подтверждающих перечисление суммы налога, подлежащего возврату, в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства (п. 2 ст. 312 НК РФ).

Учредитель - физическое лицо (резидент РФ)

Налогообложение дивидендов, выплачиваемых физическим лицам, являющимся резидентами РФ, осуществляется в порядке, предусмотренном для налогообложения дивидендов российских организаций. При этом организацией, выплачивающей дивиденды, удерживается НДФЛ по ставке 9% (п. 2 ст. 214 НК РФ).

Пример 4. Сумма дивидендов, подлежащих распределению в пользу физического лица - резидента РФ (см. условия примера 2), составит:

500 тыс. руб. x 30% = 150 тыс. руб.

ОАО при выплате дивидендов этому физическому лицу должно удержать НДФЛ в следующем размере:

Н = 150 000 руб. : 500 000 руб. x 9% x (450 000 руб. - 200 000 руб.) = 6750 руб.

В таком же порядке осуществляется налогообложение дивидендов, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям, в том числе применяющим специальные режимы налогообложения (Письмо Минфина России от 10.04.2008 N 03-04-06-01/79).

Учредитель - физическое лицо (нерезидент РФ)

Налогообложение дивидендов, выплачиваемых физическим лицам - нерезидентам РФ, аналогично налогообложению дивидендов, выплачиваемых иностранной организации (п. 3 ст. 275 НК РФ). Ставка НДФЛ составляет 15%.

На физических лиц - нерезидентов РФ распространяются положения международных соглашений об избежании двойного налогообложения (п. 2 ст. 232 НК РФ). То есть если нерезидент представит налоговому агенту официальное подтверждение того, что он является резидентом государства, с которым Российская Федерация заключила действующее в течение соответствующего налогового периода (или его части) соглашение об избежании двойного налогообложения, то налогообложение дивидендов нужно будет осуществлять по ставкам, указанным в данном соглашении.

Особые случаи при выплате дивидендов

Акционерное общество может выплачивать дивиденды не только по итогам года, но и по итогам квартала, полугодия, 9 месяцев (п. 1 ст. 42 Закона N 208-ФЗ). При выплате промежуточных дивидендов их налогообложение осуществляется в порядке, описанном выше. При этом нужно учитывать, что источником выплаты дивидендов является прибыль общества после налогообложения (п. 2 ст. 42 Закона N 208-ФЗ).

Налоговым периодом по налогу на прибыль организаций является год. Поэтому если по итогам года организацией получен убыток, то ранее выплаченные дивиденды не будут являться таковыми, поскольку у организации отсутствует чистая прибыль, а дивиденды могут выплачиваться только из чистой прибыли (ст. 43 НК РФ). Выплаченные промежуточные дивиденды в этом случае будут считаться безвозмездно полученным имуществом и, соответственно, облагаться налогами по ставкам, предусмотренным для налогообложения безвозмездно полученного имущества.

Организация может выплатить дивиденды своим учредителям непропорционально их долям в уставном капитале. Такая возможность предусмотрена для участников ООО. Однако для целей налогообложения дивидендами признаются только выплаты за счет чистой прибыли пропорционально доле участника в уставном капитале организации (ст. 43 НК РФ). Поэтому часть чистой прибыли организации, распределенная между его участниками непропорционально их долям в уставном капитале, не может рассматриваться как дивиденды, и ее налогообложение должно осуществляться по другим ставкам (Письмо Минфина России от 30.01.2006 N 03-03-04/1/65).

Если организация объявила о выплате дивидендов, но по каким-либо причинам не выплатила дивиденды акционеру (участнику), по истечении срока исковой давности (три года) невыплаченные суммы дивидендов подлежат включению в состав внереализационных доходов организации (Письмо Минфина России от 14.02.2006 N 03-03-04/1/110).

Если дивиденды выплачивает организация, применяющая УСН, она признается налоговым агентом и при выплате дивидендов должна удержать налог. Источником выплаты дивидендов является чистая прибыль, определенная по данным бухгалтерского учета (п. 2 ст. 42 Закона N 208-ФЗ). Для расчета чистой прибыли и распределения дивидендов организация, применяющая УСН, должна вести бухгалтерский учет (Письма Минфина России от 17.01.2008 N 03-04-06-01/6, от 21.06.2005 N 03-11-05/1, от 15.12.2005 N 03-11-04/2/154).

Дивиденды выплачивает иностранная организация

Если дивиденды выплачивает иностранная организация (в том числе имеющая постоянное представительство в РФ), получатели дивидендов (как юридические, так и физические лица) должны уплатить налог самостоятельно (п. 1 ст. 275 и п. 1 ст. 214 НК РФ).

Налог исчисляется по следующим ставкам:

- для российских организаций: 0 и 9%;

- для иностранных организаций: 15%;

- для физических лиц - резидентов РФ: 9%;

- для физических лиц - нерезидентов РФ: 15%.

Налоговой базой является сумма полученных от иностранной организации дивидендов.

При этом налогоплательщики, получающие дивиденды от источников за пределами Российской Федерации, вправе уменьшить сумму налога на удержанные суммы налога по месту нахождения источника дохода только в случае, если источник дохода находится в иностранном государстве, с которым заключен договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения (п. 1 ст. 275 и п. 1 ст. 214 НК РФ).

Бухгалтерский учет дивидендов

В соответствии со ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Основанием для начисления дивидендов является решение общего собрания акционеров АО или решение общего собрания учредителей ООО.

В бухгалтерском учете для отражения операций по начислению и выплате дивидендов акционерам (учредителям) предназначен счет 75 "Расчеты с учредителями" (субсчет 75/2 "Расчеты по выплате доходов").

Начисление доходов от участия в организации отражается записью по дебету счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" и кредиту счета 75 "Расчеты с учредителями". При этом начисление и выплата доходов работникам организации, входящим в число его учредителей (участников), учитывается на счете 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" (см. Инструкцию по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденную Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

Аналитический учет по счету 75 "Расчеты с учредителями" ведется по каждому учредителю (участнику), кроме учета расчетов с акционерами - собственниками акций на предъявителя в акционерных обществах.

Пример 5. ЗАО имеет трех акционеров:

ООО - 40% акций;

Иванов И.И. (резидент РФ)- 40% акций;

Петров П.П. (резидент РФ, работник ЗАО) - 20% акций.

ЗАО не участвует в других обществах.

На годовом собрании акционеров принято решение о выплате дивидендов своим акционерам в сумме 100 000 руб.

Начисленная сумма дивидендов составит:

ООО - 100 000 руб. x 40% = 40 000 руб.;

Иванов И.И. - 100 000 руб. x 40% = 40 000 руб.;

Петров П.П. - 100 000 руб. x 20% = 20 000 руб.

При выплате акционерам дивидендов с них нужно удержать:

с ООО - налог на прибыль в размере:

Н = 40 000 руб. : 100 000 руб. x 9% x 100 000 руб. = 3600 руб.;

с Иванова И.И. - НДФЛ в размере:

Н = 40 000 руб. : 100 000 руб. x 9% x 100 000 руб. = 3600 руб.;

с Петрова П.П. - НДФЛ в размере:

Н = 20 000 руб. : 100 000 руб. x 9% x 100 000 руб. = 1800 руб.

Бухгалтерские проводки в этом случае будут следующими:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Дебет  счета | Кредит  счета | Сумма  (руб.) | Описание операции |
| 84 | 75 | 40 000 | Начислены дивиденды ООО |
| 84 | 75 | 40 000 | Начислены дивиденды Иванову И.И. |
| 84 | 70 | 20 000 | Начислены дивиденды Петрову П.П. |
| 75 | 68 | 3 600 | Удержан налог на прибыль из дивидендов ООО |
| 75 | 68 | 3 600 | Удержан НДФЛ из дивидендов Иванова И.И. |
| 70 | 68 | 1 800 | Удержан НДФЛ из дивидендов Петрова П.П. |
| 75 | 51 | 36 400 | Дивиденды перечислены ООО |
| 75 | 50 | 36 400 | Дивиденды выданы Иванову И.И. |
| 70 | 50 | 18 200 | Дивиденды выданы Петрову П.П. |