

Ключевые слова:

простое товарищество, деловая репутация и деловые связи, вклад в совместную деятельность, запрет на дарение

Е. Ю. Диркова, к. п. н.,

ст. научный сотрудник Центра бухгалтерского учета, аудита и государственного финансового контроля НИФИ АБНК Минфина России, аудитор (e-mail: bus-acc@yandex.ru)

Вклад в простое товарищество деловой репутацией и деловыми связями

*Нет уз святее товарищества
(Н. В. Гоголь, «Тарас Бульба»)*

Гражданский кодекс позволяет принимать в качестве вклада в простое товарищество деловую репутацию и деловые связи. Понятно, что профессиональные знания, навыки и умения присущи только физическому лицу, поэтому подобный вклад уместен лишь со стороны индивидуального предпринимателя. Но вопрос о деловой репутации и деловых связях юридического лица не столь очевиден. Возможен ли такой вклад в совместную деятельность? Как отражать его в бухгалтерском и в налоговом учете? Ввиду нормативной неурегулированности этих вопросов позицию автора статьи следует считать «профессиональным суждением»¹.

Кommerческие организации и индивидуальные предприниматели могут совместно действовать без образования юридического лица, объединившись в простое товарищество. Для этого они заключают договор простого товарищества или договор о совместной деятельности. Стороны такого договора именуются товарищами (п. 1 ст. 1041 ГК РФ). Существенными условиями договора являются его предмет, то есть содержание совместной деятельности, а также соглашение о вкладах товарищей в общее дело.

Пункт 1 статьи 1042 Гражданского кодекса позволяет признавать вкладом товарища не только имущество, но и профессиональные и иные знания, навыки и умения, а также деловую репутацию и деловые связи. В принципе вносить в общее дело разрешено все что угодно, лишь бы не возражали товарищи. Оценка неденежных вкладов производится по соглашению между товарищами (п. 2 ст. 1042 ГК РФ).

ДЕЛОВАЯ РЕПУТАЦИЯ И ДЕЛОВЫЕ СВЯЗИ ОРГАНИЗАЦИИ

Начнем с того, что в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета понятие «деловая репутация» имеет специальное значение. Величина этого показателя определяется расчетным путем. Деловая репутация образуется у организации в связи с приобретением другого предприятия как имущественного комплекса

¹ Концепция развития бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу. Одобрена Приказом Минфина России от 01.07.2004 № 180. — П. 2.5, пп. «д».

в случае, когда покупная цена такого комплекса отличается от его балансовой стоимости. Порядок учета данного объекта установлен в разделе VIII ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», утвержденного приказом Минфина РФ от 27.12.2007 № 153н. В бухгалтерском балансе организации положительная деловая репутация отражается в составе нематериальных активов.

В гражданском законодательстве понятие деловой репутации юридического лица используется в ином смысле. Оно связано не с покупкой стороннего бизнеса, а с хозяйственной деятельностью самой компании. На основании пункта 7 статьи 152 Гражданского кодекса деловая репутация в предпринимательской сфере является самостоятельным объектом гражданских прав и в этом качестве подлежит защите (пп. 5 п. 1 ст. 33 Арбитражного процессуального кодекса РФ, п. 5 постановления Пленума Верховного суда РФ от 20.12.1994 № 10).

В частности, деловую репутацию юридического лица умаляют суждения о нарушении юридическим лицом действующего законодательства, недобросовестности при осуществлении производственно-хозяйственной и предпринимательской деятельности, нарушении деловой этики или обычаев делового оборота (п. 7 Постановления Пленума Верховного суда РФ от 24.02.2005 № 3). Конституционный суд РФ в определении от 04.12.2003 № 508-О разъяснил, что юридическое лицо вправе предъявлять требования о компенсации убытков, в том числе нематериальных, причиненных умалением деловой репутации. Этот подход признан на международном уровне.

Правда, в таком контексте денежную оценку получает лишь репутационный вред, причиненный юридическому лицу. В арбитражной практике имеется немало примеров возмещения такого вреда, притом в значительных суммах (определение ВАС РФ от 02.09.2008 № 10753/08, постановление ФАС Московского округа от 30.03.2005 по делу № КГ-А40/1052-05 и др.).

Требования к деловой репутации юридического лица могут носить официальный характер. Это подтверждает раздел III Положения о требованиях к финансовому положению и деловой репутации участников бюро кредитных историй, утвержденного приказом ФСФР России от 27.10.2005 № 05-52/пз-н. Один из критериев деловой репутации — соблюдение профессиональной этики.

Что касается совместной деятельности, то под деловой репутацией организации-товарища автор предлагает понимать положительное восприятие третьими лицами названия этой организации, ее коммерческого бренда. Эта позиция основана на определениях, сгруппированных в табл. 1.

Таблица 1

Гражданско-правовое содержание понятия «деловая репутация»

Источник	Определение
Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь. — ИНФРА-М, 2006	Деловая репутация фирмы — оценка фирмы со стороны смежников, контрагентов, потребителей; представление партнеров о фирме, благоприятствующее ее деятельности и учитываемое в условиях хозяйствования; «доброе имя» фирмы. Бренд (англ. brand — клеймо, тавро) — компания (ее название) или концепция, выделенные общественным сознанием из массы себе подобных
Письмо ЦБ РФ от 30.06.2005 № 92-Т «Об организации управления правовым риском и риском потери деловой репутации в кредитных организациях и банковских группах» (п. 1.3)	Деловая репутация организации — качественная оценка участниками гражданского оборота деятельности организации, а также действий ее реальных владельцев, аффилированных лиц, дочерних и зависимых организаций
Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 17.02.2009 по делу № А71-8651/2008	Деловая репутация представляет собой позитивное отношение общественного сознания к профессиональным, деловым качествам организации

Примечание: см. также Сошникова М. Деловая репутация: гражданско-правовые и экономические аспекты // Корпоративный юрист. — 2008. — № 1.

Правда, вкладом в совместную деятельность признается не просто деловая репутация, а «деловая репутация и деловые связи». Но существование деловых связей у организации подтверждает национальный стандарт по бухгалтерскому учету (п. 43 ПБУ 14/2007).

При этом объект «деловая репутация и деловые связи» имеет под собой стоимостное основание. Ведь авторитет компании на рынке, открывающий ей доступ к эксклюзивным проектам, формируется на протяжении ряда лет в процессе успешных продаж. А административные связи и «ноу-хау» компании возникают в результате управленческих расходов. Таким образом, репутационный потенциал неотделим от финансовых результатов.

ХОЗЯЙСТВЕННАЯ РЕАЛЬНОСТЬ

На практике вклады организации в форме деловой репутации и деловых связей — не редкость. Это подтверждают материалы арбитражных судов. Рассматривая хозяйственные споры по договорам простого товарищества, судьи в принципе не возражают против подобных вкладов. Примерами могут служить постановления ФАС Уральского округа от 06.04.2000 по делу № Ф09-396/2000-ГК и ФАС Западно-Сибирского округа от 16.12.2008 № Ф04-7497/2008(16934-А70-11), определение ВАС РФ от 22.04.2009 № ВАС-4174/09.

Пожалуй, главным «элементом» деловой репутации юридического лица является его наименование. На территории Российской Федерации действует исключительное право коммерческой организации на фирменное наименование, включенное в единый государственный реестр юридических лиц. Оно является средством индивидуализации организации в гражданском обороте (ст. 1474, 1475 ГК РФ). И нельзя не согласиться, что одно только имя известной компании-товарища может ощутимо способствовать успеху совместного проекта. Использование деловой репутации (в комплексе с исключительными правами и коммерческим опытом) предусматривает и договор коммерческой концессии, или франчайзинга (п. 2 ст. 1027 ГК РФ). Вклады в деловую репутацию и деловые связи практикуются в совместной деятельности, направленной на получение научно-технических результатов². Таким образом, хотя атрибуты имиджа неотчуждаемы от правообладателя, они могут выступать предметом сделки.

Итак, вклады в совместную деятельность деловой репутацией и деловыми связями — факт хозяйственной жизни организаций, юридическая реальность. Сама же совместная деятельность преимущественно ориентирована на извлечение прибыли (п. 1 ст. 1041 ГК РФ). И признавая право на совершение операций, влекущих изменения в финансовом положении, нельзя не определить порядок их учета. Ведь бухгалтерский учет — информационная модель финансов организации.

Между тем, порядок бухгалтерского учета интересующих нас вкладов до настоящего времени не урегулирован. Этой проблеме посвящены два письма Минфина России — от 2 февраля 2000 г. № 04-02-05/7 и от 24 июля 2000 г. № 04-02-04/1. В обоих письмах выражено мнение, что вклад организации деловой репутацией (в гражданско-правовом понимании), а также деловыми связями невозможен, поскольку имиджевые характеристики никак не фиксируются и на балансе не отражаются. Специалисты Минфина допускают лишь вклад в форме положительной деловой репутации, числящейся

² Руководство по распределению интеллектуальной собственности в договорах на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ и в договорах о совместной научно-технической деятельности, заключаемых между российскими и иностранными предприятиями, учреждениями и иными организациями, утв. приказом ГКНТ РФ от 29.01.1997 № 13.

у организации-товарища в составе нематериальных активов. Время от времени тема вклада деловой репутацией поднимается другими авторами, но до сих пор публикации оставляли больше вопросов, чем ответов³.

Наша позиция состоит в том, что неденежный вклад деловой репутацией и деловыми связями получает денежную оценку по соглашению товарищей. А наличие денежного измерителя является признаком хозяйственной операции (пп. «д» п. 2 ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»). Кроме того, несмотря на свой неимущественный характер, такой вклад служит основанием для распределения прибыли между товарищами (ст. 1048 ГК РФ).

Проблема лишь в том, что Гражданский кодекс не дает юридического определения понятиям «деловая репутация» и «деловые связи». Но учетная политика должна обеспечивать требование приоритета содержания перед формой. А именно, в бухгалтерском учете факты хозяйственной деятельности следует отражать не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования (п. 6 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», утв. приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н). В итоге у бухгалтера нет формальных оснований отказываться от учета вклада «репутацией и связями». Поэтому перейдем к формированию учетной политики.

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ВКЛАДА

Правила отражения операций при совместном осуществлении деятельности установлены в разделе IV ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности», утвержденного приказом Минфина России от 24.11.2003 № 105н. Рассмотрим, как они применяются к столь специфичному вкладу.

Учет на самостоятельном балансе товарища

Пункт 13 ПБУ 20/03 устанавливает, что активы, внесенные в счет вклада по договору о совместной деятельности, включаются организацией-товарищем в состав финансовых вложений по стоимости, по которой они отражены в его балансе на дату вступления договора в силу. Передача имущества, знаменующая начало совместной деятельности, отражается традиционной корреспонденцией счетов:

Д-т сч. 58 «Финансовые вложения» субсчет «Вклады по договору простого товарищества»	К-т сч. 10 «Материалы», 41 «Товары», 51 «Расчетные счета» и т. д.
списаны с баланса активы, направленные в совместную деятельность	

Но деловые качества организации имуществом не признаются и в составе ее активов не числятся. Поэтому в связи со вкладом деловой репутацией и деловыми связями в учете товарища подобной проводки быть не может. Получается, что финансовые вложения «делового» товарища имеют нулевую стоимость. Однако ничего необычного в этом нет. Точно так же не возникнет финансовых вложений, когда товарищ вносит в совместную деятельность хозяйственный инвентарь, ранее списанный при передаче в эксплуатацию, либо полностью амортизированные основные средства. Эти объекты тоже не числятся на балансе организации. Тем не менее, возможность (и реальность!) подобных вкладов не вызывает сомнений.

³ См., например Фомичева Л. П. *Совместная деятельность: учет и налоги в партнерстве*. — М.: Статус-Кво 97, 2007. — Гл. 4, § 1; Елин А. С. *Отразить передачу деловых связей в качестве вклада в простое товарищество можно либо по нулевой стоимости, либо в условной оценке // Главбух*. — 2009. — № 10.

Вклад в простое товарищество деловой репутацией и деловыми связями

Предположим, товарищ вносит в совместную деятельность станок, который не отражается в балансе: его первоначальная стоимость — 100 тыс. руб. и в той же сумме начислена амортизация. Поэтому товарищ не вправе признать финансовые вложения вне зависимости от оценки вклада. Передачу станка нужно отразить как списание его первоначальной стоимости и амортизации:

Д-т сч. 02 «Амортизация»	К-т сч. 01 «Основные средства»
100 000 руб. — передан в совместную деятельность полностью самортизированный объект основных средств	

Важно, что нулевая оценка неденежного вклада, прибыль от которого не поддается достоверной оценке, не противоречит МСФО (параграф 5 (b) Толкования (SIK) 13 «Совместно контролируемые организации — неденежные вклады со стороны предпринимателей»).

Подчеркнем, что на основании пункта 5 ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений», утвержденного приказом Минфина России от 10.12.2002 № 126н, определять первоначальную стоимость финансового вложения на балансе товарища не следует. Этот пункт предназначен для оценки финансовых вложений (например, ценных бумаг), переданных в совместную деятельность, для учета на отдельном балансе товарищества. Таким образом, для учетной записи «Д-т сч. 58... К-т сч. 91 (98)» в связи с передачей «репутационного» вклада оснований не имеется. А главное — эта корреспонденция порождает увеличение чистых активов хозяйственного общества (Порядок оценки стоимости чистых активов акционерных обществ, утвержденный Приказом Минфина России № 10н, ФКЦБ России № 03-6/пз; письмо Минфина России от 29.10.2007 № 03-03-06/1/737). Признание дохода в размере субъективной (хотя и договорной) оценки вклада позволило бы вкладчику вуалировать свою финансовую несостоятельность (п. 5 ст. 35 Федерального закона от 25.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах», п. 5 ст. 35 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»). Иными словами, мнимый договор о совместной деятельности мог бы оказаться «инструментом» наращивания чистых активов (п. 1 ст. 170 ГК РФ).

В итоге не остается иного способа зафиксировать начало совместной деятельности, кроме забалансового учета. Но среди забалансовых счетов, предусмотренных Инструкцией по применению Плана счетов (утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н), подходящего наименования не имеется. К счастью, перечень этих счетов, в отличие от синтетических счетов для двойной записи, не является закрытым. Поэтому в связи с признанием вклада в простое товарищество, не представленного в активе, допустима простая запись:

Д-т сч. 012 «Финансовые вложения» субсчет «Вклады по договору простого товарищества»	
признан вклад в совместную деятельность деловой репутацией и деловыми связями (в оценке, согласованной товарищами)	

Аналогичную корреспонденцию можно применить для вкладов товарно-материальными ценностями, не числящимися на балансе.

Учет на отдельном балансе товарищества

Операции по совместно осуществляемой деятельности отражаются на отдельном балансе (п. 17 ПБУ 20/03). Как отразить на этом балансе вклад деловой репутацией и деловыми связями?

Согласно пункту 18 ПБУ 20/03 вклады участников совместной деятельности учитываются товарищем, ведущим общие дела:

- а) на счете по учету вкладов товарищей;
- б) в оценке, предусмотренной договором.

Для этого предназначен счет 80, который в данном случае получил специальное наименование — «Вклады товарищей». А вот на какой корреспондирующий счет отнести «репутационный» вклад? Поскольку наш объект имеет нематериальный характер и существует в течение срока действия договора, сосредоточим внимание на счетах 04 «Нематериальные активы» и 97 «Расходы будущих периодов».

Деловая репутация и деловые связи не признаются нематериальным активом у товарища, предоставившего их в пользование. Поэтому мы не находим оснований считать эти блага нематериальным активом товарищества, тем более что оно не является самостоятельным экономическим субъектом. Поэтому выберем счет 97 и используем его в корреспонденции со счетом 80:

Д-т сч. 97 «Расходы будущих периодов» субсчет «Вклад деловыми связями и деловой репутацией»	К-т сч. 80 «Вклады товарищей»
признан вклад товарища деловой репутацией и деловыми связями (в оценке, предусмотренной договором)	

Такая проводка не предусмотрена типовыми схемами Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета. Но она и не запрещена правилами бухгалтерского учета. В письме от 15 марта 2001 г. № 16-00-13/05 Минфин России разъяснил, что План счетов не является документом нормативно-правового характера. Инструкция включает лишь краткие характеристики экономического содержания и структуры счетов и общую схему их корреспонденции. В случае возникновения фактов хозяйственной деятельности, корреспонденция по которым не предусмотрена в типовой схеме, организация может дополнить ее, соблюдая единые подходы, установленные Инструкцией. Как видно из характеристики счета 80, перечень счетов для учета вкладов товарищей является открытым.

Уточним нашу позицию. Действительно, деловая репутация и деловые связи не признаются имуществом, а относятся к нематериальным благам (ст. 128 ГК РФ). Соответствующий вклад также не образует общее имущество товарищей (п. 1 ст. 1043 ГК РФ). Однако автор не видит препятствий учитывать этот вклад в составе активов отдельного баланса. Ведь материально-вещественная форма объекта и юридические условия его использования не являются единственным критерием определения актива (п. 7.2.2 Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренной Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ 29.12.1997). Кроме того, пункт 7 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», утвержденного приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н, позволяет обращаться к Международным стандартам финансовой отчетности. Так вот, параграф 57 Принципов подготовки и представления финансовой отчетности (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements) по МСФО гласит, что право собственности не является первостепенным при определении существования актива.

Создание простого товарищества напоминает учреждение хозяйственного общества (товарищества). Однако из норм гражданского права следует, что неотчуждаемые нематериальные блага не могут быть вкладом в уставный капитал (п. 6 ст. 66, ст. 383 ГК РФ). Деловая репутация и деловые связи в принципе неотделимы от своего носителя. Их нельзя утратить в результате сделки. Они не могут перейти к другому участнику гражданского оборота. В силу прямого указания закона коммерческое использование этих свойств юридического или физического лица ограничивается совместной деятельностью. Образно выражаясь, авторитетное лицо украшает своим присутствием группу. Но соглашение о передаче в уставный капитал деловой репутации и деловых связей ничтожно, оно не влечет юридических последствий (ст. 167, 168 ГК РФ).

Результаты совместной деятельности

Итак, на отдельном балансе товарищества вклад деловой репутацией и деловыми связями товарища можно учитывать как особый вид расходов будущих периодов. Последующее списание таких расходов будущих периодов ведется в общеустановленном порядке (в зависимости от цели совместной деятельности) и в течение периода, не превышающего срок действия договора простого товарищества (п. 17 ПБУ 20/03; п. 65 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утв. приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н). Например, если деловая репутация и деловые связи товарища способствуют совместным продажам, то стоимость «репутационного» вклада в конечном счете уменьшит финансовый результат товарищества:

Д-т сч. 44 «Расходы на продажу»	К-т сч. 97 «Расходы будущих периодов» субсчет «Вклад деловыми связями и деловой репутацией»
списаны расходы будущих периодов на издержки обращения	

Д-т сч. 90 «Продажи»	К-т сч. 44 «Расходы на продажу»
списаны на себестоимость продаж коммерческие расходы за месяц	

Заметим, что аналогичные проводки применяются, если вкладом товарища является обязательство использовать свой товарный знак в интересах товарищей. В отличие от репутации и связей, товарный знак — объект интеллектуальной собственности и учитывается у правообладателя в составе нематериальных активов (п. 4 ПБУ 14/2007). Но с точки зрения товарищества разницы между этими вкладами нет.

Рассмотрим прекращение договора простого товарищества. Бухгалтерский учет этой процедуры регулируется пунктом 15 ПБУ 20/03.

Активы, полученные организацией-товарищем после прекращения совместной деятельности, принимаются к бухгалтерскому учету в оценке, числящейся в отдельном балансе на дату принятия решения о прекращении совместной деятельности. Очевидно, что на эту дату расходы будущих периодов, обусловленные «репутационным» вкладом, должны быть полностью списаны. Возврат или распределение «неиспользованных» репутации и связей лишены всякого, в том числе экономического, смысла.

Имущество, полученное товарищем по результатам раздела, отражается как погашение его финансовых вложений. Разница в виде превышения стоимости такого имущества над стоимостью финансовых вложений включается в состав прочих доходов. Значит, если финансовые вложения товарища имели нулевую стоимость, то у него возникает доход в размере стоимости имущества, сформированной на балансе совместной деятельности.

Теперь разберемся с налогом на добавленную стоимость. При совершении операций в соответствии с договором простого товарищества обязанности налогоплательщика исполняет товарищ, ведущий общий учет (п. 1 ст. 174.1 НК РФ). При разделе общего имущества товарищей НДС облагается лишь стоимость имущества, превышающая первоначальные вклады участников, отраженные в балансе товарищества (пп. 1 п. 2 ст. 146, пп. 6 п. 3 ст. 39 НК РФ).

Порядок учета в простом товариществе, принявшем вклад деловой репутацией и деловыми связями, проиллюстрируем на примере 1, относящемся к строительной деятельности.

Пример 1. ОАО «Юпитер» и ООО «Марс» заключили договор простого товарищества с целью строительства здания. Вкладом ОАО «Юпитер» являются его деловая репутация и деловые связи, которые позволят товарищам получить у местной администрации земельный участок под строительство и привлечь подрядчиков на выгодных условиях. ООО «Марс» вносит вклад денежными средствами. Вклады каждого из товарищей составляют 10 млн руб. Стоимость здания, созданного в результате совместной деятельности, — 20 млн руб. Товарищи распределяют доли в здании поровну. Эта ситуация отражается в учете следующими записями :

Содержание хозяйственной операции	Сумма, млн руб.	Корреспондирующие счета	
		Д-т	К-т
На отдельном балансе товарищества:			
Принят вклад ОАО «Юпитер» деловой репутацией и деловыми связями	10	97	80
Принят вклад ООО «Марс» денежными средствами	10	51	80
Списаны расходы будущих периодов на стоимость капитальных вложений (в течение срока строительства)	10	08	97
Приняты от подрядчика результаты строительных работ (НДС не предъявлен)	10	08	60
Оплачено подрядчику строительства	10	60	51
Принят к учету объект основных средств	20	01	08
Прекращен договор простого товарищества, произведен раздел общего имущества	20	80	01
На балансе ОАО «Юпитер»:			
Вклад в совместную деятельность деловой репутацией и деловыми связями отражен в забалансовом учете	10	012	
Получена доля (1/2) в здании, созданном в результате совместной деятельности	10	01	91
Отражено прекращение договора простого товарищества	10		012
На балансе ООО «Марс»:			
Внесен вклад в совместную деятельность денежными средствами	10	58	51
Получена доля (1/2) в здании, созданном в результате совместной деятельности	10	01	58

В целях наглядности второстепенные операции опущены, единицей измерения выбран млн руб.

Проанализируем описанную ситуацию с учетом финансовых результатов участников. Первоначально товарищи исходили из того, что рыночная цена проекта составляет не менее 20 млн руб. В противном случае действия ООО «Марс» по расходованию денежных средств не имели бы экономической целесообразности. Раздел здания между товарищами не создает объекта налогообложения НДС, поскольку стоимость имущества, полученного каждым товарищем, не превышает его первоначального взноса в товарищество. Правда, такая сделка может встретить возражения со стороны налоговых органов. Ведь ОАО «Юпитер» получает имущество по рыночной цене по существу безвозмездно и при этом в бюджет не уплачивается НДС (пп. 1 п. 1 ст. 146, п. 2 ст. 154 НК РФ). А в качестве положительного момента отметим, что такая схема отношений выступает альтернативой дарению, запрещенному между коммерческими организациями (пп. 4 п. 1 ст. 575 ГК РФ).

НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ С ВКЛАДОМ ТОВАРИЩА

Налоговый учет операций простого товарищества ведется обособленно в порядке, установленном главой 25 Налогового кодекса. Товарищ, которому поручено ведение бухгалтерского учета в рамках договора простого товарищества, определяет доходы и расходы товарищества, формирует налогооблагаемую прибыль товарищества и распределяет ее между участниками (п. 3 ст. 278 НК РФ, письмо УФНС по г. Москве от 17.10.2006 № 19-11/90800).

Выясним, какое влияние окажет вклад деловой репутацией и деловыми связями на налогообложение прибыли. Факт заключения договора о совместной деятельности не создает у товарища нового объекта налогового учета «деловая репутация и деловые связи». Вернее говоря, стоимость такого вклада в налоговом учете организации-вкладчика нужно признать равной нулю.

Порядок определения стоимости вклада товарища в налоговом учете простого товарищества законодательно не определен и поэтому является элементом учетной политики. Но обычно применяются данные налогового учета передающей стороны (по аналогии с порядком п. 1 ст. 277 НК РФ; см. также Письмо УМНС России по г. Москве от 15.12.2003 № 23-10/2/69744). В итоге вклад деловой репутацией и деловыми связями получит нулевую оценку и в налоговом учете простого товарищества. Следовательно, подобный вклад не признается в расходах товарищества по налогу на прибыль, не включается в налоговую стоимость создаваемого общего имущества.

При разделе общего имущества товарищ не учитывает доходы в виде имущества, которые получены в пределах его вклада. А стоимость имущества, превышающая размеры вклада, признается внереализационным доходом (п. 9 ст. 250, пп. 5 п. 1 ст. 251 НК РФ). Как раз под эту норму попадает товарищ с вкладом деловой репутацией и деловыми связями, имеющим нулевую стоимость.

Поясним наши рассуждения на примере 2.

Пример 2. Воспользуемся условиями примера 1. Стоимость здания в налоговом учете товарищества составит 10 млн руб., поскольку в нее не включается оценка деловой репутации и деловых связей ОАО «Юпитер». После раздела общего имущества в налоговом учете каждого товарища появится основное средство стоимостью 5 млн руб. (10 млн руб. : 2).

Кроме того, у ОАО «Юпитер» превышение стоимости полученной доли здания над размером вклада в простое товарищество образует налогооблагаемый доход в сумме 5 млн руб. (5 — 0). У ООО «Марс» отрицательная разница между стоимостью полученного при разделе имущества (5 млн руб.) и суммой вклада (10 млн руб.) налоговую базу не уменьшает.

Как и в примере 1, обратим внимание, что ОАО «Юпитер» фактически безвозмездно получает имущество рыночной стоимостью 10 млн руб., в то время как под налогообложение прибыли формально попадает лишь 5 млн руб. (см. п. 8 ст. 250 НК РФ).

Мы констатируем снижение налоговых поступлений в бюджет и по налогу на прибыль. А это обстоятельство является фактором налогового риска для сделки. Но решения об оправданности риска принимают экономические субъекты — участники сделки.

Подведем итоги. Примеры 1 и 2 показывают, что схема с вкладом деловой репутацией и деловыми связями не просто вуалирует дарение, а снижает налоговую нагрузку для участников по сравнению с прощением долга. Минфин России до настоящего времени не допускал возможность подобных вкладов. Поэтому нельзя исключить, что налоговые льготы товарищей будут признаны необоснованными. Налоговые органы смогут доначислить налоги, считая, что передача имущества носила безвозмездный характер. Во избежание подобных споров не следует ограничивать вклад исключительно деловой репутацией и деловыми связями. «Репутационные» вложения целесообразно подкрепить имущественными.

Библиография

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ [Электронный ресурс]: СПС Консультант Плюс.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть четвертая) от 18.12.2006 № 230-ФЗ [Электронный ресурс]: СПС Консультант Плюс.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ [Электронный ресурс]: СПС Консультант Плюс.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ [Электронный ресурс]: СПС Консультант Плюс.
5. Международные стандарты финансовой отчетности 2009: издание на русском языке / Перевод полного официального текста Международных стандартов финансовой отчетности, действующих в ЕС по состоянию на 1 марта 2009 г. — М.: Аскери-АССА, 2009. — 1047 с.
6. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой льготы».