

## Налоговые аспекты увеличения уставного капитала за счет нераспределенной прибыли

Научный руководитель – Попов Петр

*Борябина Екатерина Алексеевна*

*Студент (магистр)*

Московский государственный университет имени М.В.Ломоносова, Юридический факультет, Кафедра финансового права, Москва, Россия

*E-mail: kateboryabina@gmail.com*

1. В 2023 году в ряде судебных решений был сделан вывод, что увеличение уставного капитала за счет нераспределенной прибыли рассматривается как выплата дивидендов, с которых российская организация как налоговый агент обязана удержать налог у источника. Однако подобная оценка судами операции вызывает вопросы как с точки зрения экономического содержания, так и с точки зрения права.

2. В судебных решениях отражена позиция налоговых органов в отношении следующих вопросов. (1) Приводит ли к возникновению дохода иностранного участника (акционера) увеличение уставного капитала за счет прибыли прошлых лет? (2) Применимо ли налоговое освобождение при увеличении уставного капитала за счет нераспределенной прибыли, предусмотренное подпунктом 15 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса Российской Федерации («НК РФ»), к иностранным организациям? (3) Если со страной налогового резидентства участника (акционера) действует соглашение об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество («Соглашение»), то какая статья подлежит применению – «Дивиденды» или «Другие доходы» – при увеличении уставного капитала подобным образом?

3. Подход, выбранный в судебных решениях, о возникновении дохода как экономической выгоды у иностранных акционеров при увеличении уставного капитала за счет прибыли прошлых лет вызывает вопросы, поскольку увеличение уставного капитала подобным образом не дает участнику (акционеру) новых экономических возможностей, которых бы у него не было в отношении общества до увеличения уставного капитала.

В американской практике также рассматривался вопрос об увеличении уставного капитала за счет нераспределенной прибыли. Так, в известном деле «*Eisner v. Macomber*» Верховный суд США пришел к выводу об отсутствии дохода акционера при дополнительном выпуске акций [п3].

4. Иным спорным моментом при увеличении уставного капитала за счет прибыли прошлых лет является возможность применения освобождений статьи 251 НК РФ к иностранным организациям. В ряде судебных решений [п5, п6, п7] и в ряде разъяснений фискальных органов [п12, п13] применительно к разным видам освобождений, предусмотренных статьей 251 НК РФ, был занят подход, как подтверждающий возможность применения освобождений к иностранным организациям, так и опровергающий ее. При этом невозможность применения статьи 251 НК РФ к иностранным организациям вызывает сомнение, поскольку законодатель в статье 251 НК РФ никаких исключений не предусмотрел.

5. Если при увеличении уставного капитала российской организации акционер, является резидентом иностранного государства, с которым заключено Соглашение, то возникает вопрос применения льгот по Соглашению. Суды поддерживают позицию налогового органа о квалификации доходов как дивидендов по Соглашению, обосновывая это ссылкой на п. 28 Комментария к п. 3 ст. 10 Модельной конвенции об избежании двойного налогообложения Организации экономического сотрудничества и развития («Комментарий»)

[n2], где упомянуты дивиденды в форме акций. По мнению налоговых органов, с учётом Комментария Соглашение имеет приоритет перед национальным законодательством. При этом сомнение вызывает применение Комментария без определения того, возникает ли доход у иностранного акционера в соответствии с национальным законодательством [n1]. Соглашение не может установить налог, который не подлежит взиманию согласно национальному законодательству.

6. Кроме того, в некоторых судебных решениях (например, дело «Совкомбанка») [n8] суд, обосновывая наличие дохода иностранного акционера-юридического лица, ссылается на нормы из главы 23 НК РФ. При этом отметим, что с точки зрения российского налогового законодательства подходы в налогообложении физических и юридических лиц различаются, в связи с чем ссылка на статью 210 НК РФ не кажется уместной. Кроме того, даже в отношении наличия дохода физических лиц при увеличении уставного капитала подобным образом некоторые судебные решения были приняты в пользу налогового агента, суды указывали на отсутствие дохода [n4, n9, n10, n11].

7. Таким образом, увеличение уставного капитала за счет нераспределенной прибыли не должно приводить к возникновению дохода иностранного акционера.

### Источники и литература

- 1) Хаванова И.А. Международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения: монография / под ред. И.И. Кучерова. М.: ИЗиСП, Юриспруденция, 2016. 352 с.
- 2) Модельная конвенция ОЭСР. URL: <https://www.oecd.org/ctp/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-full-version-9a5b369e-en.htm>
- 3) Eisner v. Macomber, 252 U.S. 189 (1920).
- 4) Определение ВАС РФ от 11.10.2013 № ВАС-13599/13.
- 5) Постановление 11 ААС от 28.04.2021 по делу № А65-27690/2020 («Фирма «Лариса Сити»).
- 6) Постановление АС МО от 27.01.2023 по делу № А40-243943/2022 («Мир Бизнес Банк»).
- 7) Постановление АС МО от 02.07.2023 по делу № А40-211798/2022 («ЕРВ»).
- 8) Постановление АС МО от 14.09.2023 по делу № А40-272044/2022 (Дело «Совкомбанка»).
- 9) Постановление ФАС МО от 05.06.2013 по делу № А41-34018/12.
- 10) Постановление ФАС МО от 26.02.2009 по делу № А41-12524/08.
- 11) Постановление ФАС ВВО от 02.06.2008 по делу № А29-5650/2007.
- 12) Письмо Минфина России от 14.04.2016 № 03-03-06/2/21416.
- 13) Письмо Минфина России от 17.02.2020 № 03-08-05/10896.