

МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ФОРМИРОВАНИЯ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ЦЕЛЕВОГО КАПИТАЛА НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

А. В. Грищенко

Московский государственный университет управления правительства Москвы

Поступила в редакцию 15 мая 2012 г.

Аннотация: проблема налогообложения некоммерческих организаций – одна из самых сложных в реализации налоговой политики. В статье рассматриваются особенности налогообложения и формирования целевого капитала в российских некоммерческих организациях. Отдельное внимание уделяется моделям функционирования эндаумент-фондов, структуре управления целевым капиталом, а также анализируется опыт создания и работы эндаумент-фондов в России.

Ключевые слова: налогообложение, целевой капитал, эндаумент-фонд, некоммерческие организации.

Abstract: problems tax profit organizations are some of the most difficult problems of implementation of fiscal policy. The article discusses the features of taxation and the formation of specific capital in the Russian non-profit organizations. Special attention is paid to the model of functioning endowment funds, the management structure of the target capital, and also analyzes the experience of creation and operation of endowment funds in Russia.

Key words: taxation, endowment, endowment fund, non-profit organization.

Принятие Федерального закона от 30 декабря 2006 г. № 275-ФЗ «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций» – результат заинтересованности государства в финансовой устойчивости некоммерческого сектора. Предметом данного Закона являются отношения, возникающие при формировании нового, не существовавшего ранее в российском законодательстве источника финансирования деятельности части некоммерческих организаций (далее – НКО) – целевого капитала.

Целевой капитал (эндаумент) НКО образуется, когда учредитель или иное лицо передает в собственность организации денежные средства или имущество, которые впоследствии должны использоваться (путем прямого расходования либо путем расходования дохода, возникающего от управления этими средствами, например от размещения в финансовых активах, приносящих доход) для достижения целей создания организации.

В современной практике зарубежных стран одним из популярных инструментов финансирования деятельности НКО является формирование эндаумента (ресурсный или целевой капитал).

В США эндаумент-фонды существуют более 350 лет. Крупнейшими подобными фондами в мире являются эндаументы Гарварда (32 млрд дол.), Стэнфорда (19,5 млрд дол.), Йеля (19,4 млрд дол.), Принстона (17,1 млрд дол.).

Российским аналогом данного финансового механизма является целевой капитал [3]. Целевой капитал НКО – это часть ее имущества, сформированная за счет пожертвований, внесенных жертвователями в виде денежных средств (в рублях или иностранной валюте) на отдельный, специально открытый для этого банковский счет, принадлежащий НКО, которая впоследствии передается в доверительное управление управляющей компании для получения дохода.

Сферы применения целевого капитала:

- образование;
- наука;
- здравоохранение;
- культура;
- физическая культура и спорт (за исключением профессионального спорта);
- искусство;
- архивное дело;
- социальная помощь и поддержка;
- охрана окружающей среды;
- оказание гражданам бесплатной юридической помощи и осуществление их правового просвещения.

Нормативно-правовое регулирование целевого капитала:

- Федеральный закон от 30 декабря 2006 г. № 275-ФЗ «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций»;

– Федеральный закон от 30 декабря 2006 г. № 276-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций»;

– Федеральный закон от 21 ноября 2011 г. № 328-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций»;

– Федеральный закон от 28 июля 2012 г. № 134-ФЗ «О внесении изменений в статью 28 Федерального закона «О некоммерческих организациях» и Федеральный закон «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций».

Данные законы регулируют отношения, возникающие при формировании целевого капитала НКО, расформировании целевого капитала и доверительном управлении имуществом, составляющим целевой капитал НКО, а также регламентируют вопросы использования доходов, полученных от доверительного управления имуществом, составляющим целевой капитал НКО, и определяют правовое положение некоммерческих организаций, формирующих целевой капитал [1].

В конце 2011 г. внесены важные изменения в законодательство об НКО. Согласно действовавшей до 1 января 2012 г. редакции Закона формирование и пополнение целевого капитала осуществлялись только денежными средствами. Также недостаточно четко были урегулированы вопросы пополнения уже сформированного целевого капитала.

Новая формулировка введена Федеральным законом от 21 ноября 2011 г. № 328-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций».

В соответствии с п. 1 ст. 2 Закона о целевом капитале целевой капитал НКО – это часть ее имущества, которая формируется и пополняется за счет пожертвований, внесенных в порядке и в целях, предусмотренных данным Законом, и (или) за счет имущества, полученного по завещанию, а также за счет неиспользованного дохода от доверительного управления указанным имуществом и передана НКО в доверительное управление управляющей компании в целях получения дохода, используемого для финансирования уставной деятельности такой НКО или иных НКО.

Согласно п. 1 ст. 582 ГК РФ пожертвованием признается дарение вещи или права в общеполезных целях. Из статьи 128 ГК РФ следует, что к вещам относятся и денежные средства.

Кроме того, теперь в данном определении точно сказано, что целевой капитал может не только формироваться за счет пожертвований, но и пополняться за счет них.

Законодательство многих стран мира стимулирует создание целевого капитала, который является источником дохода, идущего на финансирование деятельности некоммерческого сектора, поскольку НКО, сформировавшая целевой капитал, получает стабильный и долговременный источник финансирования своей деятельности. Сам капитал при этом не используется, а находится в управлении третьих лиц.

В настоящее время в развитых странах, где государство в ограниченных масштабах реализует социальные программы, целевой инвестиционный капитал создается для финансирования музеев, высших учебных заведений, библиотек, спортивных организаций.

По данным программы «Целевые капиталы» Некоммерческого партнерства грантодающих организаций «Форум Доноров» в России зарегистрировано около 80 фондов целевого капитала (рис. 1). Только половина из зарегистрированных фондов уже сформировали целевой капитал, остальные находятся в процессе привлечения пожертвований. Большинство фондов целевого капитала – около 45 – сформировано для поддержки высшего профессионального образования.

Совокупный объем средств, аккумулированный целевыми капиталами в России, – по публичной информации составляет более 16,7 млрд руб. (рис. 2), но по оценке экспертов может быть больше.

Среди остальных целевых фондов капиталов самые крупные собственники целевых капиталов в нашей стране – фонды поддержки вузов:

- Финансового Университета при Правительстве РФ;
- МГИМО;
- Санкт-Петербургского государственного университета;
- Европейского университета в Санкт-Петербурге;
- Российской экономической школы;
- Высшей школы экономики;
- Академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ, а также фонды целевого капитала, созданные для поддержки на-

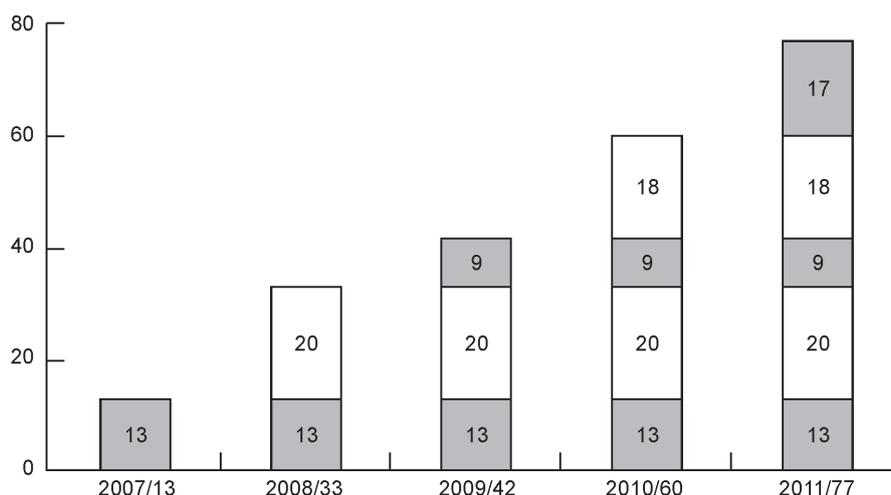


Рис. 1. Зарегистрированные эндаумент-фонды в России

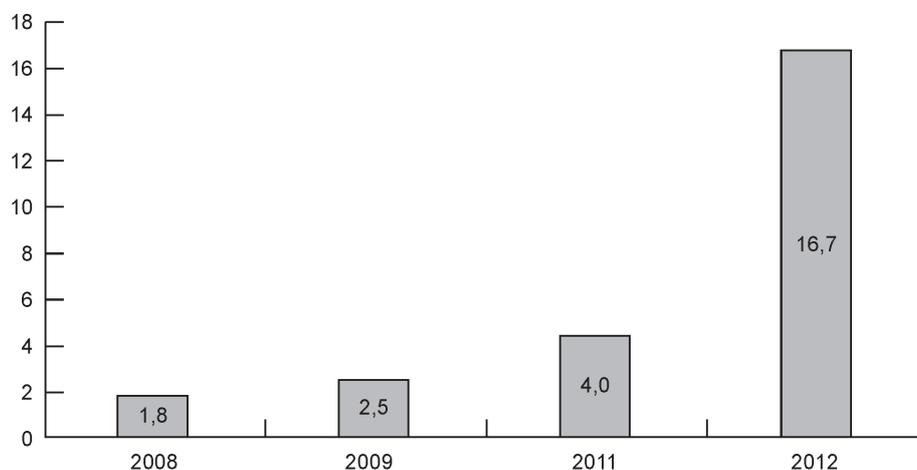


Рис. 2. Объем средств, млрд руб.

учных учреждений – Леонтьевского центра, Института современного развития.

Несмотря на то, что законом целевой капитал предусмотрен как максимально прозрачный механизм, на практике, к сожалению, не во всех фондах целевого капитала можно найти публичную актуальную информацию.

Фонды целевого капитала легче идентифицировать в случае создания специализированного фонда, так как данные о регистрации такого юридического лица, в названии которого значится указание на «целевой капитал», автоматически попадают в ЕГРЮЛ. Если же целевой капитал формируется внутри уже существующей НКО, и не размещает в публичном пространстве информацию об этом, найти данные и учесть их в общей статистике крайне сложно.

Целевой капитал отличается от обычных пожертвований тем, что при поступлении в НКО не расходуется сразу, а представляет собой инвести-

ции, которые передаются в доверительное управление с целью получения регулярного долгосрочного дохода. Именно доходы тратятся на уставные цели НКО. Под доходом от целевого капитала понимается сумма, определяемая как увеличение стоимости чистых активов в результате доверительного управления имуществом, составляющим целевой капитал, за отчетный период, а также часть имущества, составляющего целевой капитал, которые передаются получателям дохода от целевого капитала. Доход от целевого капитала должен использоваться в соответствии с целями, предусмотренными законодательством, уставом НКО – собственника целевого капитала, – договором пожертвования или завещанием, решением совета по использованию целевого капитала. Использование дохода от целевого капитала осуществляется НКО в соответствии с ее финансовым планом.

НКО может сформировать несколько целевых капиталов, если жертвователями или завещанием

определены различные цели использования целевого капитала или на основании отдельных договоров пожертвования.

Полученный доход предназначен исключительно для финансирования основной уставной деятельности самой НКО или иных НКО.

Не все НКО имеют право на формирование целевого капитала, а лишь созданные в определенных организационно-правовых формах:

- общественная организация;
- фонд;
- автономная НКО;
- религиозная организация;
- общественный фонд.

Получателем доходов от целевого капитала может быть любая некоммерческая организация, за исключением государственной корпорации, политической партии и общественного движения.

Налогообложение целевого капитала

Согласно п. 2 ст. 251 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются денежные средства, полученные [4]:

– НКО на формирование или пополнение целевого капитала, которые осуществляются в порядке, установленном Федеральным законом от 30 декабря 2006 г. № 275-ФЗ «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций» (пп. 13);

– НКО – собственниками целевого капитала от управляющих компаний, осуществляющих доверительное управление имуществом, составляющим целевой капитал, в соответствии с Федеральным законом «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций» (пп. 14);

– НКО от специализированных организаций управления целевым капиталом в соответствии с Федеральным законом «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций» (пп. 15).

Поправки, внесенные в конце 2011 г. Законом № 328-ФЗ в гражданское законодательство, учтены в новой редакции пп. 8 п. 2 ст. 146 НК РФ, согласно которой не признается объектом обложения НДС передача денежных средств или недвижимого имущества как на формирование, так и на пополнение целевого капитала НКО. Соответствующие суммы, включая также стоимость ценных бумаг, не учитываются и в налоговой базе по налогу на прибыль (пп. 13 п. 2 ст. 251 НК РФ).

В пункте 3 ст. 170 НК РФ приводится перечень случаев, когда суммы НДС, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), подлежат восстановлению налогоплательщиком. Теперь в абз. 1 пп. 1 данного пункта такая операция предусмотрена и для передачи имущества (правда, только недвижимого) на пополнение целевого капитала НКО [2].

Восстановлению подлежит налог в сумме, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости такого недвижимого имущества без учета переоценки.

Здесь же говорится о том, что суммы налога, подлежащие восстановлению в соответствии с пп. 1 п. 3 ст. 170 НК РФ, не включаются в стоимость имущества и могут только приниматься к налоговому вычету у принимающей организации, т.е. в данном случае у НКО, в порядке, установленном гл. 21 НК РФ. Эта норма не изменена.

Но в соответствии с п. 2 ст. 171 НК РФ вычетам подлежат суммы НДС в отношении товаров, в том числе недвижимого имущества, приобретаемого для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с гл. 21 НК РФ, или для перепродажи. Получение имущества в качестве взноса в целевой капитал не связано с какой-либо реализацией товаров (работ, услуг), а также имущественных прав, поэтому не является объектом налогообложения согласно нормам ст. 146 НК РФ.

В подобных случаях суммы налога по полученному имуществу учитываются в стоимости основного средства, что следует из п. 2 ст. 170 НК РФ. В то же время прямой запрет, приведенный непосредственно в п. 3 этой же статьи, регулирующей порядок восстановления сумм НДС при передаче имущества в целевой капитал НКО, формально не позволяет так поступить. Хотя в этой ситуации его нельзя признать обоснованным.

При расформировании целевого капитала НКО, например, отмене пожертвования, или договором пожертвования может быть предусмотрен иной случай возврата имущества, ранее переданного на пополнение целевого капитала. Для физических лиц установлено, что они полученное таким образом имущество, в том числе денежные средства, не включают в сумму доходов в момент получения. Доход у них образуется только при последующей реализации такого имущества, причем в качестве уменьшающих доходы расходов можно учесть затраты на приобретение, хранение или содержание данного имущества, понесенные жертвователем на

дату его передачи НКО – собственнику целевого капитала.

Однако если возврат произошел все-таки в виде денежных средств, но выступающих в качестве эквивалента переданного в целевой капитал имущества, сумма возврата учитывается в доходах, если соответствующее имущество находилось в собственности жертвователя до передачи в целевой капитал менее трех лет, но также с вычетом затрат на приобретение, хранение или содержание этого имущества (п. 52 ст. 217 и пп. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ).

Исчисление и уплату НДФЛ физическое лицо, получившее эквивалент, производит самостоятельно (пп. 8 п. 1 ст. 228 НК РФ). Оно должно представить в налоговые органы в установленные сроки декларацию и уплатить налог не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 3 и 4 ст. 228 НК РФ).

Организации, как и физические лица, не включают в доходы стоимость имущества, в том числе в виде денежных средств, возвращаемого им как жертвователям при расформировании целевого капитала, отмене пожертвования или в иных предусмотренных законом случаях. Причем имущество, как и ценные бумаги, учитывается по той же остаточной стоимости, каковой она была на момент передачи в целевой капитал, независимо от того, сколько оно находилось в составе целевого капитала и как при этом использовалось (ст. 251 НК РФ).

Если сумма стоимости имущества возвращается в виде денежного эквивалента, организация-жертвователь в момент ее получения на расчетный счет включает ее во внереализационные доходы, которые уменьшает на стоимость недвижимого имущества (ценных бумаг), по которой они учитывались у жертвователя на момент передачи в целевой капитал. То есть, по существу, в доходы включается разница между этой стоимостью и денежным эквивалентом. И если величина денежного эквивалента окажется больше, то возникнет убыток и его можно будет учесть в целях налогообложения (ст. 250 и пп. 11 п. 4 ст. 271 НК РФ в новой редакции).

Все перечисленные льготы применяются, если при передаче денежных средств, имущества соблюдаются все правила, установленные Законом о целевом капитале.

Доходы от целевого капитала могут направляться исключительно для использования в сфере образования, науки, здравоохранения, культуры,

физической культуры и спорта (за исключением профессионального спорта), искусства, архивного дела, социальной помощи (поддержки).

Учитывая, что НКО создается для выполнения социально значимых функций (образование, здравоохранение и т.п.), а не для ведения предпринимательской деятельности, нельзя ожидать от нее эффективного использования целевого капитала. Так, вложение средств в акции акционерных обществ предполагает совершение с ними ряда сделок на фондовом рынке.

НКО, формирующая целевой капитал, обязана создать совет по использованию целевого капитала. До утверждения высшим органом управления некоммерческой организации численного и персонального состава совета по использованию целевого капитала НКО не вправе передавать денежные средства в доверительное управление.

Управлять имуществом, составляющим целевой капитал, должна специализированная управляющая компания. Закон устанавливает, что управляющей компанией могут быть акционерное общество и общество с ограниченной (дополнительной) ответственностью, созданные в соответствии с законодательством РФ и имеющие лицензию на ведение деятельности по управлению ценными бумагами или инвестиционными фондами, паевыми инвестиционными фондами и негосударственными пенсионными фондами (см. далее таблицу).

Между НКО и управляющей компанией должен заключаться договор доверительного управления имуществом, составляющим целевой капитал.

Минимальный размер целевого капитала составляет 3 млн руб., а минимальный срок, на который может быть создан целевой капитал, – 10 лет.

Формирование и использование целевого капитала связаны со значительными расходами. Статьей 18 Закона № 275-ФЗ предусмотрены вознаграждение управляющей компании, а также возмещение необходимых расходов, произведенных управляющей компанией при доверительном управлении имуществом, составляющим целевой капитал. Эти расходы покрываются за счет дохода от доверительного управления имуществом, составляющим целевой капитал. В случае убыточности управления возмещение расходов управляющей компании осуществляется за счет целевого капитала. Тем же Законом предусмотрена вероятность уменьшения стоимости чистых активов при доверительном управлении более чем на 50 %, в таком случае целевой капитал подлежит расформированию.

Крупнейшие публичные фонды целевого капитала

Фонд целевого капитала	Стоимость активов, млн руб.	Управляющая компания
Фонд «Урал-Инвест-Плюс»	12 000,00	Газпромбанк – Управление активами
Фонд МГИМО	815	Газпромбанк – Управление активами
Фонд развития СПбГУ	695	Газпромбанк – Управление активами
Фонд РЭШ	460	ВТБ Капитал – Управление Активами
Фонд ЕУСПБ	700	ТКБ БНП ПарибаИнвестмент УК Райффайзен Капитал Газпромбанк – Управление активами
Фонд ФоРСЭНО	338	УК «ЛибраКапитал»
Фонд Фин. Академии	213	ВТБ Капитал Управление Активами
ИнСовР-Капитал	183	УК Банка Москвы УК Джeneral Капитал
Леонтьевский центр	136	ВТБ Капитал – Управление активами

Возможны две модели формирования целевого капитала. Первая модель предусматривает формирование НКО (собственником целевого капитала), созданной в организационно-правовой форме фонда, автономной НКО, общественной организации, общественного фонда или религиозной организации, целевого капитала за счет пожертвований.

Согласно второй модели специализированная организация управления целевым капиталом – НКО – создается в организационно-правовой форме фонда исключительно для целей формирования целевого капитала и использования (распределения) доходов от целевого капитала в пользу иных получателей дохода от целевого капитала в порядке, предусмотренном указанным выше Законом.

Денежные средства, полученные для создания (пополнения) целевого капитала, относятся к целевым поступлениям фонда, не учитываемым при определении доходов для целей обложения налогом на прибыль.

Схема движения некоммерческих ресурсов с участием НКО – собственника целевого капитала – представлена на рис. 3.

Схема движения ресурсов и некоммерческого продукта с участием НКО – специализированной организации управления целевым капиталом – представлена на рис. 4.

Предусмотренная Законом № 275-ФЗ схема финансирования может быть эффективно использована, когда НКО получают крупные, но единовременные пожертвования, обеспечивающие финансирование деятельности организации на неограниченный промежуток времени (хотя Закон допускает и публичный регулярный сбор пожертвований) [2].

В международной практике примером такого способа финансирования НКО является учреждение Нобелевской премии. Альфред Нобель завещал большую часть своих сбережений специально созданной НКО – Фонду Нобеля. Завещанные средства были инвестированы фондом, за счет дохода от указанных инвестиций, и выплачиваются денежные премии нобелевским лауреатам [2].

Формирование целевого капитала в целом происходит следующим образом (рис. 5).

НКО принимает решение о формировании целевого капитала и в течение одного года (со дня

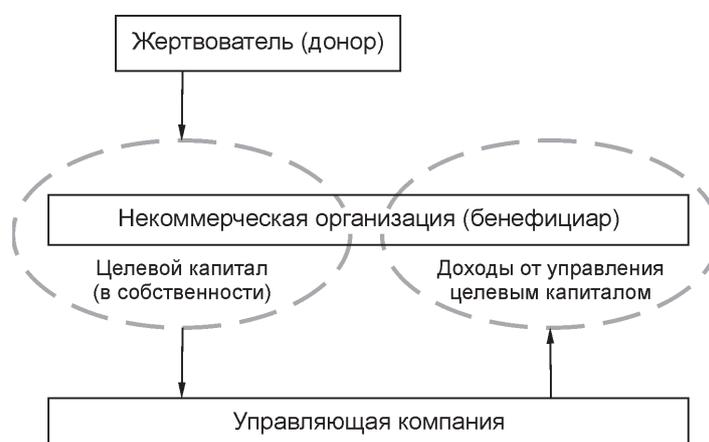


Рис. 3. Схема формирования и размещения целевого капитала НКО – собственником (модель 1)

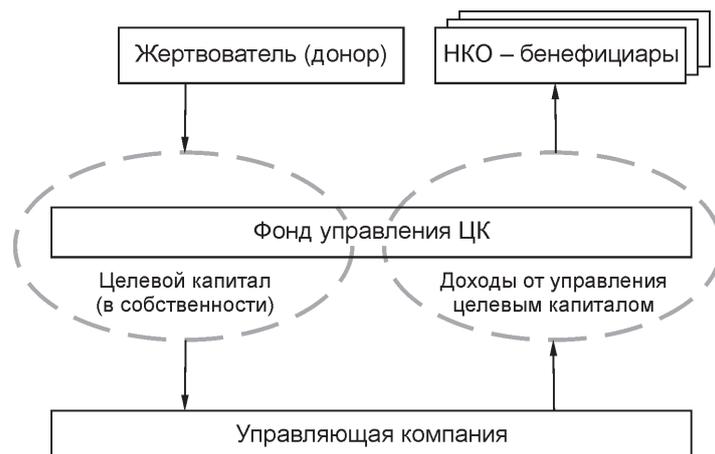


Рис. 4. Схема формирования целевого капитала НКО – специализированными организациями (модель 2)

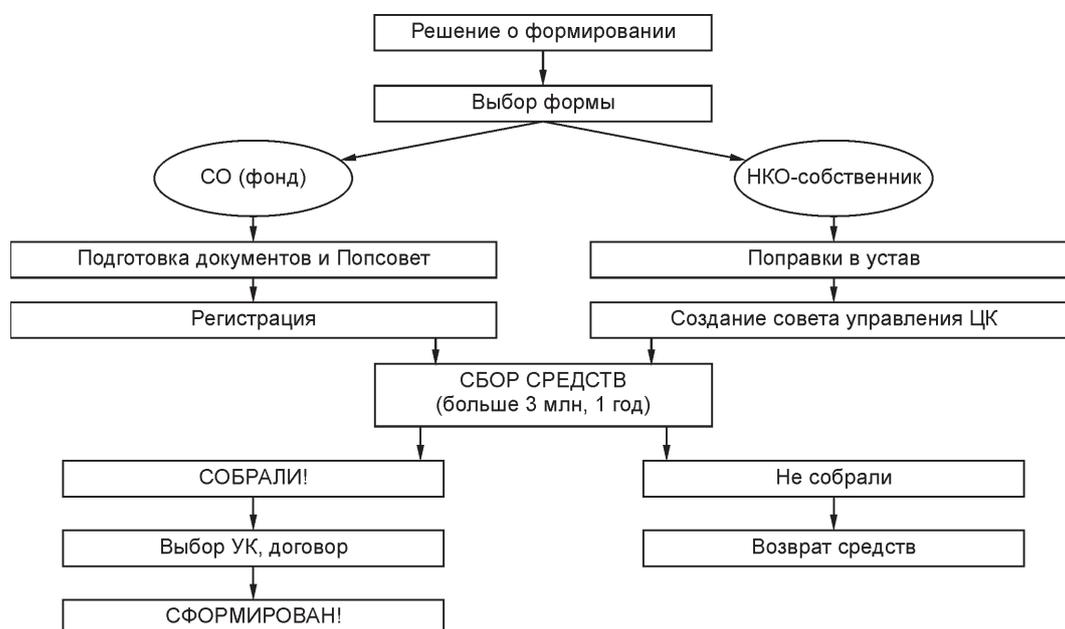


Рис. 5. Общая схема формирования целевого капитала

поступления на банковский счет НКО первого пожертвования на формирование целевого капитала) осуществляет сбор пожертвований.

Жертвователи (физические и юридические лица) передают в собственность НКО на формирование или пополнение целевого капитала денежные средства на основании договора пожертвования или завещания. Если жертвователем не определены конкретное назначение, цели использования и получатели дохода от использования целевого капитала, данные вопросы регулируются Советом по использованию целевого капитала.

НКО не вправе пользоваться и распоряжаться денежными средствами, полученными на формирование целевого капитала (за исключением их внесения на депозитные счета в кредитных орга-

низациях) до их передачи в доверительное управление управляющей компании.

Далее, в течение двух месяцев со дня, когда сумма пожертвований составит 3 млн руб., НКО обязана передать денежные средства в доверительное управление управляющей компании.

Со дня передачи средств в доверительное управление управляющей компании целевой капитал считается сформированным.

Иными словами, самостоятельное управление НКО (вложение пожертвований в активы) не рассматривается как формирование целевого капитала, соответственно, в этом случае не будут применяться предусмотренные Законом № 276-ФЗ налоговые льготы.

Если в течение обозначенного срока (один год) сумма пожертвований не превысит указанной выше

суммы или если в течение этого срока не создан Совет, то целевой капитал не формируется и НКО до окончания финансового года, в котором истекает срок формирования целевого капитала, обязана возвратить поступившие денежные средства (расформирование целевого капитала), если договором пожертвования не предусмотрено иное или, если денежные средства получены в порядке наследования.

Законом № 275-ФЗ (ст. 11) предусматривается возможность публичного сбора денежных средств на пополнение уже сформированного целевого капитала с применением стандартной формы договора пожертвования.

Дополнительные пожертвования НКО обязана передать в доверительное управление той же управляющей компании в течение 10 дней со дня их получения.

Основным условием освобождения от налогообложения всех перечисленных поступлений является отдельный учет доходов (расходов), полу-

ченных (произведенных) в рамках целевых поступлений.

Использование указанных целевых поступлений не в соответствии с положениями Закона «О целевом капитале» на основании п. 14 ст. 250 НК РФ влечет их включение в состав учитываемых в целях налогообложения прибыли доходов.

ЛИТЕРАТУРА

1. *Грищенко А. В.* Целевой капитал : бухгалтерский учет и налогообложение / А. В. Грищенко // Некоммерческие организации в России. – 2010. – № 5.

2. *Грищенко А. В.* Налогообложение некоммерческих организаций / А. В. Грищенко. – М. : Моск. гос. ун-т упр. правительства Москвы, 2011. – С. 48–49.

3. *Колесников С. И.* О формировании и использовании целевого капитала / С. И. Колесников // Бухгалтерский учет в бюджетных и НКО. – 2010. – № 14.

4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) : федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ.

5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) : федер. закон от 5 августа 2000 г. № 118-ФЗ.

*Московский государственный университет
управления правительства Москвы*

*Грищенко А. В., кандидат экономических наук,
доцент, аттестованный аудитор Минфина Рос-
сии*

E-mail: grishchenko7@gmail.com

*Moscow State University of Management of the
Moscow Government*

*Grischenko A.V., Candidate of Economic Sciences,
Associate Professor, Certified Auditor of the Russian
Ministry of Finance,*

E-mail: grishchenko7@gmail.com