

Отказ в правопреемстве доли в уставном фонде

Нередко организации, являющиеся учредителями компаний, проводят процедуру реорганизации, в результате которой их доли в уставных фондах переходят правопреемникам. По действующему законодательству прежний состав собственников вправе отказаться включить в список учредителей данное юрлицо. В таком случае ему полагается выплата денежной компенсации за утрачиваемые активы. В силу отсутствия однозначного правового регулирования подобных отношений между владельцами бизнесов возникает множество вопросов. Рассмотрим их на примере конкретной ситуации.

Уставный фонд общества с ограниченной ответственностью (ООО), участниками которого являются несколько юридических лиц, составляет 10 тыс. руб.

Участник с долей в 60% (далее – **Компания**) при реорганизации был присоединен к ОДО – правопреемнику (ОДО), передача прав и обязательств которому состоялась по передаточному акту 09.06.2022.

Общее собрание участников ООО отказало ОДО в переходе к нему доли Компании (протокол собрания участников от 01.07.2022), в связи с чем ООО должно выплатить ОДО действительную стоимость доли, принадлежащей Компании.

У Компании имеется долг перед ООО в размере 3 тыс. руб. в виде полученной предоплаты на поставку товара.

Действительная стоимость доли (ДСД) составила 15 тыс. руб., из которых 12 тыс. руб. перечисляется на расчетный счет ОДО, а 3 тыс. руб. зачитывается взаимным требованием по долгу.

Правовое основание отказа

В соответствии со ст. 102 Закона «О хозяйственных обществах» от 09.12.1992 № 2020-XII (далее – Закон о хозяйственных обществах) доли в уставном фонде (УФ) общества с ограниченной ответственностью (далее – Общество) переходят к правопреемникам юридических лиц, являвшихся участниками этого общества, если уставом не предусмотрено, что такой переход допускается только с согласия остальных. Согласие считается полученным, если в течение срока, установленного уставом Общества, но не более тридцати дней с даты обращения правопреемников, получено письменное согласие всех остальных учредителей или не получено письменного отказа ни от одного из них.

Отказ на переход доли влечет за собой обязанность Общества выплатить правопреемникам действительную стоимость доли в УФ либо с их согласия выдать в натуре имущество, ей соответствующее.

Действительная стоимость доли в УФ определяется по бухгалтерскому балансу (книге учета доходов и расходов), составленному на момент правопреемства юридического лица. Выплата денежны-

ми средствами либо выдача в натуре производится по окончании финансового года и после утверждения отчета за год, в котором произошло правопреемство, в срок до двенадцати месяцев со дня отказа.

Доля в УФ переходит с момента выплаты ДСД (или выдачи имущества в натуре) в порядке, установленном ст. 100 Закона о хозяйственных обществах, если иное не предусмотрено уставом общества.

Таким образом, при отказе ООО на переход доли Компании к ОДО последнее должно получить действительную стоимость доли присоединенной Компании.

Несогласие на переход доли означает утрату права на нее в УФ общества правопреемником.

Традиционно такая утрата происходит либо при отчуждении доли, либо при выходе (исключении) участника из состава общества.

В силу того что в рассматриваемой ситуации доля не отчуждается, но и Компания, и ОДО остаются быть участниками этого общества, **утрату права на долю, с нашей точки зрения, возможно трактовать как исключение участника из общества**

со всеми вытекающими из этого последствиями в части учета и налогообложения причитающейся ОДО действительной стоимости доли Компании.

Особо отметим: законодательством не предусмотрена обязанность ООО выплатить ОДО часть прибыли за период с момента правопреемства до даты окончательного расчета, как это, например, имеет место в случае выхода или исключения участника из состава общества согласно ч. 4 ст. 103 Закона о хозобществах и п. 2 ст. 64 Гражданского кодекса (ГК).

ДСД Компании соответствует части стоимости чистых активов ООО, пропорциональной размеру ее доли (ч. 2 ст. 94 Закона о хозобществах; «Инструкция о порядке расчета стоимости чистых активов», утв. постановлением Минфина от 11.06.2012 № 35).

Выплата действительной стоимости доли

Передача Компанией своих прав и обязательств ОДО – правопреемство – как следует из условия ситуации, состоялась 09.06.2022. Соответственно, ДСД, подлежащая выплате ОДО, должна быть исчислена на указанную дату.

В силу того что действительная стоимость доли в УФ ООО определяется по бухгалтерскому балансу, минимальная периодичность формирования которого составляет 1 месяц, полагаем, что базой для ее расчета должны быть данные на 31 мая 2022 года, т.е. на последнюю дату месяца, предшествующего правопреемству.

С учетом норм Налогового кодекса (НК) **получение ОДО действительной стоимости доли следует позиционировать как его внереализационный доход.**

Это следует из подп. 3.2 п. 3 ст. 174 НК, согласно которому в состав внераспределенных доходов, в частности, включаются доходы акционера в денежной или натуральной форме при выходе (исключении) из состава общества в размере, превышающем сумму взноса (вклада) в УФ либо фактически произведенных (оплаченных) расходов на приобретение доли (паев, акций).

Внераспределенные доходы определяются на основании документов бухгалтерского и налогового учета (п. 2 ст. 174 НК).

В бухучете доходы от участия в УФ других организаций признаются в том отчетном периоде, в котором принято решение об их выплате. При этом их

размер и сумма взноса (вклада) подлежат пересчету в доллары США по официальному курсу, установленному Национальным банком соответственно на дату признания доходов (п. 24 «Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов», утв. постановлением Минфина от 30.09.2011 № 102 (далее – Инструкция № 102); подп. 3.2 п. 3 ст. 174 НК).

Внераспределенный ОДО в части ДСД должен, с нашей точки зрения, признаваться для целей налогообложения на дату формирования дохода в бухучете, а именно – в месяце несогласия на переход доли и, соответственно, возникновения обязательства ООО по выплате ДСД.

Учет и налогообложение

✓ ООО

Отражение в учете операций, связанных с начислением и выплатой ОДО действительной стоимости доли, может быть следующим:

Д-т сч. 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)»

К-т сч. 75 «Расчеты с учредителями» – на номинальную стоимость доли Компании, которая составляет 6 тыс. руб. (10 тыс. руб. × 60%);

Д-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (83 «Добавочный капитал», 82 «Резервный капитал»)

К-т сч. 75 – на разницу между действительной и номинальной стоимостью доли Компании (15 тыс. руб. – 6 тыс. руб. = 9 тыс. руб.).

Отметим, что предложенный вариант учета с использованием сч. 81 визуализирует наличие объявленного, но не заполненного УФ (в части номинальной стоимости доли Компании), что требует дальнейшего осуществления определенных шагов – распределения доли между оставшимися участниками, ее дальнейшей продажи или аннулирования (ст. 100 Закона о хозобществах).

Как следует из ситуации, Компания имела перед ООО задолженность в виде полученной предоплаты на поставку товаров. В учете последнего аванс отражается проводкой: Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – К-т сч. 51 «Расчетные счета» – на сумму перечисленной предоплаты (3 тыс. руб.) (ч. 4 п. 47 «Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета», утв. постановлением Минфина от 29.06.2011 № 50 (далее – Инструкция № 50)).

Согласно п. 1 ст. 381 ГК обязательство прекращается полностью или частично зачетом встречного

однородного требования, срок которого наступил либо не указан или определен моментом востребования. Для зачета достаточно заявления одной стороны.

Таким образом, ООО может прекратить частично свои обязательства перед Компанией зачетом по выданному ранее авансу, отразив в учете записью по Д-ту сч. 75 и К-ту сч. 60 на 3 тыс. руб.

В результате проведенного зачета взаимных требований задолженность ООО перед ОДО составит 12 тыс. руб. (15 тыс. руб. – 3 тыс. руб.).

Данная операция не затрагивает счета учета финансовых результатов, и соответственно, сумма зачета в 3 тыс. руб. на налогооблагаемую базу по налогу на прибыль не влияет.

Окончательный расчет с ОДО отражается в учете записью по Д-ту сч. 75 и К-ту сч. 51 на сумму 12 тыс. руб. (п.п. 58, 64 Инструкции № 50).

С момента выплаты ОДО действительной стоимости доли Компании эта доля, как отмечалось ранее, переходит к ООО (ч. 3 ст. 102 Закона о холдингах).

✓ **ОДО**

В результате присоединения Компании ее долгосрочные финансовые вложения в УФ ООО перешли к ОДО. При этом причитающаяся ДСД является ее доходом, обусловленным участием в УФ ООО. Финансовые вложения, которые осуществлялись присоединенной Компанией, а впоследствии при реорганизации были переданы ОДО, формируют расходы, связанные с получением данного дохода. Отражение его в учете осуществляется в месяце, в котором ООО отказало на переход доли к ОДО, и соответственно, возникли обязательства по выплате ее действительной стоимости.

Согласно п. 32 Инструкции № 102 расходы фиксируются в бухучете в том отчетном периоде, в котором признаны соответствующие им доходы, независимо от даты проведения расчетов по ним.

Таким образом, **финансовые вложения, перешедшие от Компании после присоединения, должны списываться на финансовый результат ОДО на дату признания в учете причитающегося ему дохода, т.е. в месяце отказа в согласии на переход доли (июль 2022).**

В соответствии с ч. 13 п. 59 Инструкции № 50 для учета расчетов по причитающимся дивидендам и другим доходам от участия в УФ иных организаций предназначен субсч. 76-4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Поэтому на момент признания дохода в виде причитающейся ДСД делается запись по Д-ту субсч. 76-4 и К-ту субсч. 91-1 «Прочие доходы» в размере 15 тыс. руб.

Одновременно должна списываться сумма финансовых вложений в УФ ООО, произведенных Компанией: Д-т субсч. 91-4 «Прочие расходы» и К-т сч. 06 «Долгосрочные финансовые вложения» – на сумму вклада Компании в УФ ООО (или на сумму фактических расходов на приобретение доли).

Образующаяся на сч. 91 разница представляет собой финансовый результат от операций, обусловленных отказом ООО в переходе доли Компании к ОДО.

Что касается зачетных операций и порядка их отражения в учете, необходимо отметить следующее.

Получение от ООО аванса на поставку товара в учете Компании должно отражаться записью по Д-ту сч. 51 и К-ту сч. 60 на величину поступивших денежных средств (3 тыс. руб.) (ч. 1 п. 47 Инструкции № 50).

При реорганизации путем присоединения обязательства Компании в соответствии с передаточным актом (п. 2 ст. 54 ГК) перешли к ОДО и будут числиться у него также по К-ту сч. 60.

Соответственно, проведение зачета взаимных требований отражается записью по Д-ту сч. 60 и К-ту субсч. 76-4 на сумму произведенного зачета (3 тыс. руб.). В результате дебиторская задолженность по расчетам с ООО составит у ОДО 12 тыс. руб. При ее погашении деньгами делается проводка: Д-т сч. 51 – К-т субсч. 76-4 – на сумму поступивших от ООО 12 тыс. руб. в оплату задолженности по причитающейся ДСД.

Проведение зачета взаимных требований не затрагивает счета учета финансовых результатов ОДО, и соответственно, зачет в размере 3 тыс. руб. на налогооблагаемую базу по налогу на прибыль не влияет.

В качестве внереализационного дохода принимается причитающаяся ДСД Компании в размере, превышающем сумму ее взноса (вклада) в УФ ООО либо фактически произведенных (оплаченных) расходов на приобретение доли с учетом их пересчета в порядке, установленном подп. 3.2 п. 3 ст. 174 НК.

СЕРГЕЙ КОРОТАЕВ,

партнер ЗАО «АудитКонсульт»,
профессор, доктор экономических наук