

# Расчеты с участниками ликвидируемого ООО, применяющего УСН

В статье рассматриваются особенности налогообложения и бухгалтерского учета операций, обусловленных ликвидацией хозяйственного общества, применяющего упрощенную систему налогообложения (УСН), по расчетам со своими участниками – физическими лицами путем передачи им имущества, оставшегося после расчетов с кредиторами.

**В**опросы налогообложения и бухгалтерского учета расчетов с участниками ликвидируемых хозяйственных обществ всегда вызывали значительный интерес со стороны самих участников таких операций, что во многом обусловлено неоднозначным толкованием нормативных правовых актов. При этом правовая неопределенность существенно возросла с развитием применения субъектами хозяйствования УСН и отменой с 2022 г. применения УСН с НДС.

Рассмотрим на практической ситуации.

**Пример.** ООО ликвидируется по собственной инициативе. Участниками общества являются два физических лица с долями в уставном фонде 51% и 49%.

Уставный фонд, величина которого составляет 100 руб., полностью сформирован за счет денежных средств участников. Весь период деятельности организация применяла УСН без НДС.

После окончательного расчета с кредиторами остались денежные средства в сумме 900 руб., а также имущество стоимостью 1650 руб. (в т.ч. объект основных средств (ОС) – 1200 руб., прочий инвентарь – 450 руб.).

В связи с этим возникают следующие вопросы:

1) как распределить данное имущество пропорционально долям участников, если доля стоимости ОС в общей стоимости распределяемого имущества превышает доли в уставном фонде каждого из участников;

2) каков порядок налогообложения данных операций с учетом того, что организацией применяется УСН;

3) каким образом данные операции отражаются в бухгалтерском учете ООО?

## Правовые основы расчетов с участниками

Согласно п. 7 ст. 59 Гражданского кодекса (ГК) (с изменениями и дополнениями, вступившими в силу с 01.03.2023) при ликвидации юридического лица оставшееся после удовлетворения требо-

ваний кредиторов имущество этой организации передается его собственнику (учредителям, участникам), имеющему (имеющим) вещные права на это имущество или обязательственные права в отношении этого юридического лица, если иное не предусмотрено законодательными актами или учредительными документами юридического лица.

В соответствии со ст. 27 Закона от 09.12.1992 № 2020-XII (ред. от 18.07.2022) «О хозяйственных обществах» (далее – Закон о хозяйственных обществах) при ликвидации хозяйственного общества оставшееся после завершения расчетов с кредиторами имущество распределяется ликвидационной комиссией (ликвидатором) между его участниками в порядке очередности, установленной ст. 111 Закона о хозяйственных обществах:

1) в первую очередь перечисляется участникам ООО распределенная, но не выплаченная часть прибыли;

2) во вторую очередь распределяется имущество ликвидируемого ООО между его участниками пропорционально их долям в уставном фонде общества.

**Факт распределения имущества между участниками следует оформлять протоколом заседания ликвидационной комиссии (письменным решением ликвидатора).**

При этом порядок распределения имущества, определения его стоимости и другие особенности целесообразно фиксировать в решении о ликвидации организации либо оговаривать в ее уставе.

Применительно к рассматриваемой ситуации следует иметь в виду, что **денежные средства тоже являются имуществом**. Согласно абз. 2 ст. 128 ГК к объектам гражданских прав относятся, в частности, вещи, включая деньги и ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права.

Общая стоимость имущества ООО, оставшегося после завершения расчетов с кредиторами и подлежащая распределению между участниками общества, составляет 2550 руб. (1650 + 900).

Исходя из размера долей в уставном фонде ООО, участнику с долей в уставном фонде 51% причитается 1300,5 руб. (2550 руб.  $\times$  0,51), участнику с долей 49% – 1249,5 руб. (2550 руб.  $\times$  0,49). Как видим, участник с долей 51% может забрать объект ОС (1200 руб.) и иное имущество, в т.ч. денежные средства на сумму 100,5 руб. (1300,5 – 1200).

Участник с долей 49% может получить оставшееся имущество, в т.ч. денежные средства и прочий инвентарь. Сумма причитающегося ему имущества (1249,5 руб.) также превышает стоимость объекта ОС, т.е. он может взять этот объект, а оставшуюся сумму (49,5 руб.) «выбрать» денежными средствами либо прочим инвентарем (либо комбинированным образом).

Следует отметить, что законодательством не оговорена возможность или необходимость реализации имущества с торгов в случае, если для расчетов с участниками осталось неделимое имущество, стоимость которого превышает расчетную сумму активов, на которую может претендовать участник с учетом своей доли в уставном фонде ликвидируемой организации.

Согласно законодательству **продажа имущества с публичных торгов при ликвидации организации предусмотрена только при недостатке у нее денежных средств для удовлетворения требований кредиторов** (п. 3 ст. 59 ГК).

В связи с этим возможность реализации имущества следует прогнозировать заранее и оговаривать, как отмечалось ранее, в уставе либо в решении о ликвидации. Также в решении о ликвидации целесообразно предусматривать способ реализации имущества (с публичных торгов, путем заключения с приобретателем прямого договора купли-продажи), как будет определяться цена реализуемого имущества (по балансовой стоимости, по результатам внутренней или независимой оценки) и пр.

Поскольку до ликвидации организации (исключения организации из Единого государственного реестра юридических лиц и индивидуальных предпринимателей) текущий (расчетный) банковский счет организации может оставаться открытым, то участник, которому в погашение причитающейся ему доли средств передается имущество на большую стоимость, может внести денежные средства на счет организации для расчета с другим участником.

Отдельно отметим, что после погашения задолженности перед кредиторами расчетный счет ликвидируемой организации необходим для осуществления с него расчетов с бюджетом по налогам (налог при УСН, подоходный налог с доходов участников).

## Особенности налогообложения

### Подоходный налог

Имущество ликвидируемого ООО, распределяемое между участниками после расчетов с кредиторами, является доходом участников, подлежащим налогообложению подоходным налогом в порядке, установленном Налоговым кодексом (НК).

Исходя из норм ст. 196 НК, объектом налогообложения подоходным налогом будет являться причитающаяся участникам стоимость имущества, причитающаяся на их долю в уставном фонде ООО.

При этом дата фактического получения облагаемого налогом дохода, не связанного с осуществлением предпринимательской деятельности, определяется как день зачисления средств на счета плательщика в банках или как день передачи доходов в натуральной форме (подп. 1.2 п. 1 ст. 213 НК).

Если расчет с участником ликвидируемого общества осуществляется в натуральной форме в виде товаров (работ, услуг), иного имущества, то в таком случае необходимо руководствоваться нормами ст. 200 НК, которая устанавливает особенности определения налоговой базы подоходного налога с физических лиц при получении ими доходов в натуральной форме.

При выплате участнику дохода, обусловленного его участием в уставном фонде, ликвидируемое ООО, выступая в качестве налогового агента, исчисляет сумму подоходного налога, удерживает ее и перечисляет в бюджет (ст. 23, подп. 2.38 п. 2 ст. 196, п.п. 1, 2 ст. 216 НК).

Удержание исчисленной суммы подоходного налога производится налоговым агентом непосредственно из дохода участника при его фактической выплате за счет любых денежных средств, фактически выплачиваемых участнику либо по его поручению третьим лицам (ч.ч. 1, 2 п. 4 ст. 216 НК).

**Если удержать подоходный налог организация не имеет возможности, участник может внести сумму исчисленного налога добровольно.** В противном случае организация обязана в 30-дневный срок со дня передачи имущества участнику направить участнику и в налоговый орган по месту постановки участника на учет сообщение о невозможности удержания подоходного налога (ч. 2 п. 5 ст. 216 НК).

### УСН

Согласно НК с 2022 г. налог при УСН заменяет для плательщиков НДС по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав (подп. 1.1.2 п. 1 ст. 326 НК).

При ликвидации организации передача ее имущества участнику (акционеру) в размере, не превышающем его вклада в уставный фонд, не признается реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав (подп. 2.2 п. 2 ст. 31 НК).

Поскольку ликвидируемое ООО применяет УСН без НДС, то **при расчетах со своими участниками по причитающимся им доходам в натуральной форме НДС исчисляться не должен.**

Передача участнику имущества организации при ее ликвидации сверх его вклада в уставный фонд признается реализацией. Сумма такого превышения должна включаться в валовую выручку ООО при исчислении налога при УСН.

Соответственно, передача имущества участнику в пределах его вклада в уставный фонд реализаций не признается и не включается в валовую выручку при исчислении налога при УСН (подп. 2.2 п. 2 ст. 31, п. 1 ст. 328 НК).

## Особенности бухгалтерского учета

После завершения расчетов с кредиторами ликвидационная комиссия (ликвидатор) составляет окончательный ликвидационный баланс, который утверждается общим собранием участников хозяйственного общества (ч. 9 ст. 25 Закона о хозяйственных обществах).

В окончательном ликвидационном балансе в его активах показывается оставшееся после расчетов с кредиторами имущество, в пассивах – обеспечивающие эти активы источники.

В силу того что после расчетов с кредиторами каких-либо обязательств перед третьими лицами у ООО не имеется, в качестве источников, обеспечивающих оставшиеся активы, могут быть только составляющие собственного капитала ликвидируемого юридического лица.

Закрывать остатки по таким источникам следует на сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», что в учете отражается записями по Д-ту сч.сч. 83 «Добавочный капитал», 80 «Уставный капитал», 82 «Резервный капитал» и К-ту сч. 84 – на величину остатков по соответствующим счетам учета собственного капитала ООО.

В результате таких действий **в качестве источника, обеспечивающего передаваемое участникам ООО имущество, будет нераспределенная прибыль.**

Принимая во внимание, что сумма налога при УСН и стоимость имущества, подлежащего передаче участникам, при едином источнике являются

взаимозависимыми величинами (чем больше стоимость распределяемого имущества, тем больше налог при УСН), ООО должно учитывать данное обстоятельство при определении стоимости распределяемого имущества.

При определении стоимости имущества, подлежащего распределению между участниками, ее необходимо уменьшить на сумму налога при УСН.

В учете начисление и уплата налога при УСН отражаются следующими бухгалтерскими записями:

Д-т сч. 84 – К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсч. 68-3 «Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из прибыли (дохода)» – начисление налога при УСН;

Д-т сч. 68 субсч. 68-3 – К-т сч. 51 «Расчетные счета» – уплата налога при УСН.

Таким образом, распределение имущества, оставшегося после удовлетворения требований кредиторов и уплаты налога при УСН (если он имеет место), между участниками ООО пропорционально их долям в уставном фонде ООО должно отражаться в учете общества следующим образом:

Д-т сч. 84 – К-т сч. 75 «Расчеты с учредителями» субсч. 75-2 «Расчеты по выплате дивидендов и других доходов» – на стоимость подлежащего передаче участникам ООО имущества за минусом налога при УСН (ч. 11 п. 58 Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утв. постановлением Минфина от 29.06.2011 № 50 (ред. от 28.12.2022) (далее – Инструкция № 50).

Поскольку передаваемое участникам имущество является их доходом, подлежащим налогообложению подоходным налогом в порядке, установленном НК, который был рассмотрен выше, в учете ООО производятся следующие записи:

Д-т сч. 75 субсч. 75-2 – К-т сч. 68 субсч. 68-4 «Расчеты по подоходному налогу» – на сумму исчисленного подоходного налога с дохода участников ООО (ч. 6 п. 53, ч. 5 п. 58 Инструкции № 50);

Д-т сч. 68 субсч. 68-4 – К-т сч. 51 – на сумму уплаченного подоходного налога с дохода участников ООО (ч. 10 п. 53 Инструкции № 50).

Передача участникам ООО имущества, причитающегося на их доли в уставном фонде ООО, отражается в учете следующими записями:

Д-т сч. 75 субсч. 75-2 – К-т счетов учета активов, на которых учитывается имущество, оставшееся после расчетов с кредиторами (за минусом подоходного налога, уплаченного с дохода участников ООО).

**СЕРГЕЙ КОРОТАЕВ,**

партнер ЗАО «АудитКонсульт»,  
доктор экономических наук