

Хозяйственное общество выкупает долю участника

На практике встречаются ситуации, когда по определенным причинам учредитель хозяйственного общества выходит из его состава и продает свою долю в уставном фонде. Он вправе это сделать, предложив ее к покупке одному или нескольким участникам либо самому обществу. Что надо знать бухгалтеру для правильного отражения в бухгалтерском учете и при налогообложении операций, связанных с выкупом обществом доли участника, читайте в статье.

Правовые положения

Участник общества с ограниченной ответственностью (ООО) вправе продать или иным образом произвести отчуждение своей доли (или ее части) в уставном фонде (УФ) самому обществу. При этом он может так поступить только в том случае, если остальные участники не воспользовались своим преимущественным правом покупки доли.

Отметим, что **если в ООО только один участник, то отчуждение принадлежащей ему доли в УФ самому обществу законодательство не допускает.**

Порядок действий участника, который намерен продать свою долю (или ее часть), определяется уставом и должен содержать форму, способ извещения остальных учредителей об этом и требования к необходимой информации для сделки (цена и иные условия продажи) (ст. 98 Закона от 09.12.1992 № 2020-XII (ред. от 18.07.2022) «О хозяйственных обществах» (далее – Закон о хозобществах)).

Когда долю покупает само общество, у него есть обязанность по дальнейшему ее распоряжению. Так, в течение года со дня приобретения необходимо:

- 1) распределить долю между всеми участниками пропорционально размерам их долей в УФ;
- 2) продать ее в порядке осуществления преимущественного права или же передать членам органов управления, работникам общества.

Если по истечении указанного срока приобретенная обществом доля осталась нераспределенной либо непроданной, то **общество должно уменьшить свой УФ на величину ее стоимости** (ст. 100 Закона о хозобществах).

Уменьшение УФ допускается только после уведомления всех его кредиторов, а смена состава участников требует в двухмесячный срок внесения изменений в учредительные документы и представления их для госрегистрации (ст.ст. 28, 106 Закона о хозобществах, п. 22 Положения о государственной регистрации субъектов хозяйствования, утв. Декретом Президента от 16.01.2009 № 1 (ред. от 18.04.2019)).

Налогообложение

Подходный налог

Доходы, полученные физическими лицами – налоговыми резидентами от источников в Республике Беларусь и (или) за ее пределами, признаются объектом налогообложения подходным налогом с физических лиц (подп. 1.1 п. 1 ст. 196 Налогового кодекса (НК)).

К таким доходам, в частности, относятся средства, полученные учредителями от отчуждения своих долей в размере, превышающем сумму вклада в УФ (подп. 2.38 п. 2 ст. 196, подп. 1.5.3 п. 1 ст. 197 НК). Вклад подлежит пересчету в доллары США по официальному курсу рубля к иностранной валюте, установленному Нацбанком на дату его внесения. Если этот курс больше курса на дату фактического получения учредителем дохода, то пересчет не производится.

В соответствии с подп. 1.1 п. 1 ст. 213 НК датой фактического получения дохода в денежной форме является день его выплаты, в том числе зачисления на счета плательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц, а также день получения электронных денег в электронный кошелек плательщика либо по его поручению в электронный кошелек третьих лиц.

При определении налоговой базы учитываются все доходы плательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах (п. 1 ст. 199 НК).

Применительно к доходам, выплачиваемым учредителям – физическим лицам, общество выступает налоговым агентом и обязано исчислить подходный налог и удержать исчисленную сумму непосредственно из доходов участником при их фактической выплате (п. 4 ст. 216 НК).

В случае принятия решения о распределении (перераспределении) долей датой фактического получения дохода признается день его выплаты учредителю (подп. 1.8 п. 1 ст. 213 НК).

Таким образом, **подходный налог с доходов физических лиц – участников общества, полученных в виде**

увеличения стоимости доли, исчисляется и удерживается при фактической выплате такого дохода.

Справочно. Доходы, полученные от реализации доли в УФ, принадлежащей плательщику непрерывно не менее трех лет, освобождаются от подоходного налога. Данное положение применяется в отношении долей, приобретенных плательщиком, начиная с 1 января 2014 г. (п. 35 ст. 208 НК).

Налог на добавленную стоимость

Объектами налогообложения НДС признаются обороты по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь (подп. 1.1 п. 1 ст. 115 НК).

Операции по распределению выкупленной доли между оставшимися участниками, а также реализация и погашение (аннулирование) долей с одновременным уменьшением УФ не являются объектом обложения НДС (п. 1 ст. 31, подп. 2.17 п. 2 ст. 115 НК).

Налог на прибыль

Дивиденды и приравненные к ним доходы, начисленные организациями, признаются объектом налогообложения налогом на прибыль.

Если сумма денежных средств, передаваемых в обмен на выкупаемые организацией доли (части долей), превышает их первоначальную стоимость, такая разница не учитывается при определении валовой прибыли организации (п. 8 ст. 167 НК).

Бухгалтерский учет

Согласно п. 64 Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утв. постановлением Минфина от 29.06.2011 № 50 (далее – Инструкция № 50), хозяйственными обществами (за исключением акционерных) для учета долей участников в УФ, приобретенных для передачи другим участникам или третьим лицам, применяется сч. 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)».

Выкуп обществом у участника принадлежащих ему долей в сумме фактических затрат отражается по Д-ту сч. 81 и К-ту сч. 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и др.

Если затраты на выкуп превышают номинальную стоимость выкупаемой доли, то на сч. 81 образуется разница, которая по своей сути аналогична возникающей при погашении выкупленной доли с уменьшением УФ.

Так, при аннулировании выкупленных акционерным обществом собственных акций разница между фактическими затратами на их выкуп и номинальной стоимостью отражается в составе доходов

(расходов) по финансовой деятельности по К-ту (Д-ту) сч. 91 «Прочие доходы и расходы» (п. 64 Инструкции № 50, п. 15 Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утв. постановлением Минфина от 30.09.2011 № 102 (ред. от 22.12.2018)).

Таким образом, разница, образовавшаяся на сч. 81 при распределении выкупленной доли между участниками, также подлежит отражению в составе прочих доходов (расходов) по финансовой деятельности.

При этом **маржа между фактическими затратами на выкуп доли и ее номинальной стоимостью формирует расходы общества не в момент выкупа, а при осуществлении с ней дальнейших действий.**

При реализации обществом выкупленных долей разница между числящейся в бухгалтерском учете их стоимостью и стоимостью, по которой они были реализованы, отражается на сч. 91.

Поскольку в результате выкупа доли происходит изменение состава участников общества, эта информация отражается в аналитическом учете к сч. 80 (п. 63 Инструкции № 50).

Однако на практике момент перехода выкупаемой доли к обществу и момент расчета за нее с участником могут не совпадать. В таком случае операции по покупке целесообразно отражать с использованием сч. 75 «Расчеты с учредителями» (п.п. 58, 64 Инструкции № 50).

При распределении выкупленной доли какие-либо дополнительные средства оставшиеся участники не вносят, изменение УФ не происходит. В этом случае источником для учета хозяйственной операции могут быть другие статьи собственного капитала общества: нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), а также добавочный фонд.

Поэтому распределение выкупленной доли между участниками по ее номинальной стоимости целесообразно отражать по Д-ту сч. 83 «Добавочный капитал» (сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)») и К-ту сч. 81.

Также можно использовать сч. 75. Его применение в данной ситуации носит технический (транзитный) характер, поскольку при распределении обществом выкупленной доли никакой задолженности у оставшихся участников не возникает.

Пример 1.

Размер УФ ООО, учредителями которого являются физические лица, составляет 5000 руб. Доли распределены так: у участников «А» и «В» по 30% (1500 руб.), у участника «С» – 40% (2000 руб.).

Участник «С» продает свою долю, которой непрерывно владел более 3 лет. В связи с отказом других участников от ее покупки долю выкупает общество по договору купли-продажи за 6000 руб. Вы-

купаемая доля переходит к обществу с момента подписания договора.

Расчеты с участником «С» производятся путем зачисления денег на его карт-счет.

В дальнейшем общим собранием участников принято решение о распределении выкупленной обществом доли между оставшимися участниками. Внесение дополнительных средств участниками не предусматривается. Соответствующие изменения отражены в уставе общества.

Доли участников «А» и «В» после распределения стали равными (по 50% УФ).

В бухгалтерском учете операции отражаются следующим образом:

Содержание операции	Д-т сч.	К-т сч.	Сумма, руб.
Переход доли участника «С» к обществу	81	75-С	6 000
Перечислены денежные средства участнику «С»	75-С	51	6 000
Изменение состава участников ООО	80-С	80-О	2 000
Распределение выкупленной доли участнику «А» (20%)	75-А 83, 84	81 75-А	1 000 1 000
Распределение выкупленной доли участнику «В»	75-В 83, 84	81 75-В	1 000 1 000
Разница между номинальной стоимостью доли и затратами на ее выкуп (6 000 – 2 000)	91-4	81	4 000
Изменение состава участников ООО после распределения долей	80-О 80-О	80-А 80-В	1 000 1 000

Пример 2.

Размер УФ ООО, учредителями которого являются физические лица, составляет 10 000 руб. Доли распределены так: у участников «А» и «В» по 40% (4000 руб.), у участника «С» – 20% (2000 руб.).

По данным бухгалтерского учета учредителем «А» вклад в УФ в размере 4000 руб. был внесен 05.03.2021. Через определенное время он решил продать свою долю другим учредителям, которые от покупки отказались. В связи с этим по договору купли-продажи долю приобретает общество за 5000 руб., которая переходит к нему с момента подписания договора.

Расчеты с учредителем производятся путем зачисления денежных средств на его карт-счет.

В дальнейшем на основании решения общего собрания участников выкупленная доля была продана организации «К» за 7000 руб.

Официальный курс рубля к доллару США составил: на дату внесения вклада в УФ – 2,6080 руб. за 1 долл. США;

на дату выплаты денежных средств участнику «А» – 2,9441 руб. за 1 долл. США.

Скорректированная сумма вклада участника «А» в УФ ООО составила 4515,49 руб. (4000 руб. / 2,6080 руб. х 2,9441 руб.).

Облагаемый подоходным налогом доход – 484,51 руб. (5000 руб. – 4515,49 руб.).

Содержание операции	Д-т сч.	К-т сч.	Сумма, руб.
Переход доли участника «А» к обществу	81	75-А	5 000,00
Удержан подоходный налог с доходов (484,51 х 13%)	75-А	68	62,99
Перечислены денежные средства участнику «А» (5 000 – 62,99)	75-А	51	4 937,01
Изменение состава участников ООО	80-А	80-О	4 000,00
Реализация доли организации «К»	75-К	81	7 000,00
Отражается разница между стоимостью продажи доли и затратами на ее выкуп (7 000 – 5 000)	81	91-1	2 000,00
Изменение состава участников ООО	80-О	80-К	2 000,00

Пример 3.

Размер УФ ООО, учредителями которого являются физические лица, составляет 10 000 руб. Распределение долей выглядит так: у участника «А» – 20% (2000 руб.), «В» – 30% (3000 руб.), у участника «С» – 50% (5000 руб.).

Согласно заключенному договору купли-продажи ООО выкупает долю участника «В» за 4000 руб., которая переходит к обществу с момента подписания договора. Расчеты с собственником производятся в течение 3 месяцев с даты подписания договора путем зачисления денежных средств на его карт-счет.

Общим собранием участников принято решение о погашении (аннулировании) выкупленной обществом доли и уменьшении УФ на ее номинальный размер. Соответствующие изменения внесены в устав ООО.

По данным бухгалтерского учета участником «В» вклад в УФ ООО в размере 3000 руб. был внесен 31.03.2022.

Официальный курс рубля к доллару США составил: на дату внесения вклада – 2,9732 руб. за 1 долл. США;

на дату выплаты денежных средств участнику «В» – 2,9535 руб. за 1 долл. США.

Содержание операции	Д-т сч.	К-т сч.	Сумма, руб.
Переход доли участника «В» к ООО	81	75-В	4 000
Перечислены денежные средства участнику «В»	75-В	51	4 000
Изменение состава участников ООО	80-В	80-О	3 000
Уменьшение УФ ООО за счет погашения (аннулирования) выкупленной доли	80-О	81	3 000
Разница между номинальной стоимостью доли и затратами на ее выкуп (4 000 – 3 000)	91-4	81	1 000

СЕРГЕЙ КОЗЫРЕВ,
аудитор, налоговый консультант,
кандидат экономических наук