

Обращение взыскания на долю участника общества: особенности учета и налогообложения

Исследуются проблемные вопросы учета и налогообложения операций, обусловленных обращением судебными органами взыскания на действительную стоимость доли в уставном фонде хозяйственного общества физического лица – участника этого общества по его задолженностям перед кредиторами.

На практике имеют место случаи, когда по постановлению суда обращается взыскание на долю (часть доли) участника в уставном фонде хозяйственного общества по задолженностям этого участника перед кредиторами. С правовой точки зрения такие вопросы урегулированы, что касается учета и налогообложения, то здесь немало неясностей. Рассмотрим некоторые из них применительно к случаю, когда участник, на долю которого обращается взыскание, является участником общества с ограниченной ответственностью (далее – ООО), в частности, выработаем конкретные ответы на следующие проблемные вопросы:

как и на какую дату определить стоимость доли участника ООО, на которую обращается взыскание?

как операции, связанные с выплатой кредиторам стоимости доли участника ООО, на которую обращается взыскание, отразить в бухгалтерском учете ООО?

возникает ли по таким операциям объект налогообложения, в частности при обращении взыскания на доли физических лиц, которым стоимость их доли, на которую обращено взыскание, фактически не выплачивается, а напрямую направляется на погашение задолженности перед кредитором?

Чтобы ответить на поставленные вопросы, проанализируем нормы действующего законодательства.

Правовое обеспечение рассматриваемых проблемных вопросов

Порядок обращения взыскания на долю (часть доли) участника в уставном фонде ООО регламентируется ст. 104 Закона РБ от 09.12.1992 г. № 2020-XII «О хозяйственных обществах» (далее – Закон «О хозяйственных обществах»).

В частности, ч. 1 ст. 104 Закона «О хозяйственных обществах» установлено, что обращение взы-

скания на долю (часть доли) участника в уставном фонде общества допускается только на основании решения суда. Пунктом 136 Инструкции по исполнительному производству в хозяйственных судах Республики Беларусь, утвержденной постановлением Пленума Высшего Хозяйственного Суда РБ от 26.11.2009 г. № 21, также установлено, что обращение взыскания на долю (часть доли) участника в уставном фонде хозяйственного общества осуществляется на основании судебного постановления.

В случае обращения взыскания на долю (часть доли) участника в уставном фонде ООО по долгам этого участника ООО либо остальные участники этого общества по решению общего собрания участников общества, принятому единогласно без учета голосов участника, на долю (часть доли) которого обращается взыскание, вправе выплатить кредиторам действительную стоимость доли (части доли) участника общества (ч. 2 ст. 104 Закона «О хозяйственных обществах»).

Действительная стоимость доли (части доли) участника в уставном фонде ООО, на которую обращается взыскание, выплачивается кредиторам остальными участниками общества пропорционально их долям в уставном фонде общества, если иной порядок определения размера выплаты не предусмотрен уставом общества или решением общего собрания участников, принятым единогласно без учета голосов участника, на долю (часть доли) которого обращается взыскание.

При этом действительная стоимость доли (части доли) участника в уставном фонде ООО, на которую обращается взыскание, определяется по балансу (книге учета доходов и расходов), составленному на момент предъявления кредиторами требования к обществу.

В соответствии со ст. 94 Закона «О хозяйственных обществах» действительная стоимость доли участника ООО соответствует части стоимости чистых активов этого общества, пропорциональной размеру его доли.

Величина чистых активов организации исчисляется в порядке, установленном Инструкцией о порядке расчета стоимости чистых активов, утвержденной постановлением Минфина от 11.06.2012 г. № 35.

По соглашению кредиторов с ООО или его участниками выплата действительной стоимости доли (части доли) участника в уставном фонде общества, на которую обращается взыскание, может быть заменена выдачей имущества в натуре.

В случае если в течение трех месяцев с момента предъявления кредиторами требования ООО или его участники не выплатят действительную стоимость доли (части доли) участника в уставном фонде общества либо не выдадут в натуре имущество, соответствующее такой стоимости, кредиторы вправе требовать продажу этой доли (части доли) с публичных торгов в порядке, установленном законодательством.

Рассмотрим далее актуальные вопросы учета операций, связанных с обращением взыскания на долю участника, а также особенности налогообложения таких операций.

Учет и налогообложение при обращении взыскания на долю участника

Выберем прежде всего дату, на которую должна определяться стоимость доли участника, на которую обращается взыскание.

В соответствии с п. 1 ст. 14 Закона РБ «О бухгалтерском учете и отчетности» № 57-З от 12.07.2013 г. (далее – Закон № 57-З) «организация должна составлять годовую отчетность, а в случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь, – промежуточную (квартальную, месячную) отчетность».

При этом – согласно ст. 15 Закона № 57-З – месячная отчетность коммерческих организаций состоит из бухгалтерского баланса.

Таким образом, минимальным периодом, за который составляется бухгалтерская отчетность, в частности бухгалтерский баланс, является месяц.

В этой связи для участника ООО, на долю (часть доли) которого обращается взыскание, величина чистых активов общества, приходящихся на его долю, и, соответственно, действительная стоимость его доли в уставном фонде ООО должна, с нашей точки зрения, исчисляться по балансу, составленному на последнее число месяца, предшествующего месяцу, в котором кредиторами были предъявлены требования к обществу.

В силу того, что стоимость чистых активов общества представляет собой расчетную величину, характеризующую условную стоимость активов общества, не обремененных обязательствами, очевидно, что источником для расчета с кредиторами по предъявленным ими требованиям к обществу в отношении доли (части доли) участника ООО, на которую обращается взыскание, должен выступать собственный капитал ООО – нераспределенная прибыль, резервный и добавочный капитал, а в случаях, установленных законодательством, – уставный капитал.

В этой связи в бухгалтерском учете ООО причитающаяся кредиторам действительная стоимость доли (части доли) участника ООО, на которую обращается взыскание, следует отражать записью по дебету счетов учета собственного капитала (собственных источников) (счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал», 80 «Уставный капитал») в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями». При этом начисляемая участнику действительная стоимость его доли (части доли) должна учитывать сумму налога, которая должна удерживаться с него в соответствии с налоговым законодательством.

Последовательность «выборки» собственного капитала применительно к рассматриваемой ситуации действующим законодательством не регламентируется, в связи с чем, по нашему мнению, общество может определить ее самостоятельно.

В своей основе приведенные выше бухгалтерские записи идентичны записям, которые производятся в случаях, когда участник ООО выходит из состава участников ООО и ему начисляется действительная стоимость его доли в уставном фонде ООО, из которого он выходит.

Другое дело, что в рассматриваемом нами случае участник ООО, на долю (часть доли) которого обращается взыскание, действительную стоимость доли (части доли) не получает, поскольку она направляется на расчеты с кредиторами участника ООО.

Расчет с кредиторами по причитающейся им действительной стоимости доли (части доли) участника, на которую обращено взыскание, должен отражаться в учете ООО следующими бухгалтерскими записями:

- Д-т счета 75 – К-т счета 76 – на величину действительной стоимости доли (части доли) участника, направляемой на расчеты с кредиторами;
- Д-т счета 75 – К-т счета 68 – на сумму подоходного налога, исчисленную в установленном за-

конодательством порядке с дохода участника, на долю (часть доли) которого обращено взыскание.

- Д-т счета 76 – К-т счета 51 – на сумму действительной стоимости доли (части доли) участника, направляемую на расчеты с кредиторами (если расчет осуществляется денежными средствами).

В результате произведенных с кредиторами расчетов происходит уменьшение доли участника ООО в уставном фонде ООО.

В случае если предъявленная для взыскания сумма превышает действительную стоимость доли участника, то, полагаем, что участник, на долю которого обращено взыскание, перестает быть участником ООО, и его доля полностью переходит к ООО.

В этой связи ООО, с учетом норм ст. 100 Закона «О хозяйственных обществах», в течение одного года со дня приобретения доли должно распределить ее между всеми участниками ООО пропорционально размерам их долей в уставном фонде либо продать ее в порядке осуществления преимущественного права приобретения доли в уставном фонде ООО. Если по истечении года со дня перехода доли к ООО эта доля окажется нераспределенной либо непроданной, ООО должно уменьшить свой уставный фонд на величину ее стоимости (ч. 4 ст. 100 Закона «О хозяйственных обществах»).

Особое внимание следует обратить на то, что при обращении взыскания на долю (часть доли) участника ООО действительная стоимость доли (части доли), направляемая на расчеты с кредиторами, производится за минусом налога с дохода участника, подлежащего исчислению в установленном законодательством порядке, в частности, ООО – как налоговым агентом.

Иными словами, начисляться участнику ООО, на долю которого обращено взыскание, должна, как уже отмечалось выше, сумма взыскания, увеличенная на сумму налога с дохода участника в части начисленной ему действительной стоимости доли (части доли).

Это обусловлено тем, что при направлении действительной стоимости доли участника на расчеты с кредиторами участник рассчитывается с ними своим доходом, обусловленным участием в уставном фонде ООО. Другое дело, что этот доход изымается в принудительном для участника порядке.

В силу того, что направление действительной стоимости доли участника на погашение его задолженности перед кредиторами обуславливает уменьшение доли участника либо ее полный переход к самому ООО, полагаем, что в такой ситу-

ации при определении налогооблагаемого дохода участника следует руководствоваться нормами Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК), регламентирующими порядок налогообложения физических лиц при выходе их из хозяйственного общества.

В соответствии с подп. 2.25 п. 2 ст. 153 НК в качестве объекта налогообложения подоходным налогом по операциям, связанным с выходом физического лица из состава участников организации, должна признаваться сумма полученного участником дохода, превышающая сумму взноса этого участника в уставный фонд организации или сумму фактически произведенных участником расходов на приобретение доли (части доли) в уставном фонде организации, из состава участников которой он впоследствии вышел.

При этом размер полученного участником дохода и сумма его взноса (вклада) в уставный фонд организации или фактически произведенные им расходы на приобретение доли (части доли) подлежат пересчету в доллары США по официальному курсу, установленному Нацбанком РБ соответственно на дату фактического получения дохода и на день внесения взноса (вклада) или осуществления расходов на приобретение доли (части доли) в уставном фонде организации.

Согласно подпунктам 1.1 и 1.3 п. 1 ст. 172 НК дата фактического получения физическим лицом дохода в денежной форме определяется как день выплаты дохода (в том числе перечисления дохода на счет плательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц, а также зачисления электронных денег в электронный кошелек плательщика либо по его поручению в электронный кошелек третьих лиц).

Понятно, что доход участника не поступает на его счет и не перечисляется по его поручению на счет кредиторов (изъятие дохода, как уже отмечалось выше, производится в принудительном порядке), тем не менее, полагаем, что применительно к рассматриваемой ситуации под датой фактического получения дохода участником, на долю (часть доли) которого обращено взыскание, следует понимать дату перечисления суммы, соответствующей действительной стоимости доли (ее части), на счета кредиторов.

Следует отметить, что сделанные нами выводы в части необходимости исчисления подоходного налога с действительной стоимости доли участника хозяйственного общества, на которую постановлением суда обращено взыскание, противоречат отдельным разъяснениям налоговых органов.

Согласно этим разъяснениям, в силу того, что подоходный налог с доходов физических лиц, в том числе в виде долей в уставном фонде (паев, акций), начисляется, удерживается и перечисляется в бюджет только при фактической выплате такого дохода, а фактической выплаты участнику при обращении взыскания на его долю не производится, такие суммы, направляемые на погашение задолженности участника перед кредиторами, обложению подоходным налогом не подлежат.

Однако, с нашей точки зрения, это не так, поскольку, как уже отмечалось выше, в конечном итоге физическое лицо рассчитывается по своим долгам перед кредиторами своим доходом, обусловленным его участием в уставном фонде хозяйственного общества.

С целью ликвидации имеющихся разногласий и недопущения необоснованного освобождения физического лица от уплаты подоходного налога с его доходов, обусловленных его участием в уставном фонде хозяйственного общества, направленным в принудительном порядке на погашение его задолженности перед кредиторами, полагаем необходимым внести следующее дополнение в НК: дата фактического получения дохода участником хозяйственного общества в части действительной стоимости его доли в уставном фонде общества, на которую постановлением суда обращается взыскание, определяется как дата перечисления действительной стоимости доли (части доли) участника на счета кредиторов.

Рассмотрим изложенные нами подходы на конкретном примере.

Пример. Исходные данные:

1. На долю (часть доли) участника ООО (физическое лицо) на основании постановления суда обращено взыскание в сумме 6 млн. руб.

2. Величина собственного капитала ООО на момент предъявления к нему кредиторами требования совпадает с величиной чистых активов ООО и составляет 20 млн. руб., в том числе:

- уставный капитал – 10 млн. руб.;
- нераспределенная прибыль – 8 млн. руб.;
- добавочный капитал – 2 млн. руб.

3. Вклад в уставный фонд участника, на долю (часть доли) которого обращено взыскание, – 3 млн. руб. (доля участника в уставном фонде общества – 30%).

4. Для обращения взыскания на долю (часть доли) участника в качестве первоочередного источника определен добавочный капитал, а при его недостатке – нераспределенная прибыль.

5. Решением собрания участников ООО установлено, что доля (часть доли) участника ООО, на которую обращено взыскание, аннулируется.

6. Ставка подоходного налога с дохода участника ООО в части действительной стоимости его доли в уставном фонде ООО, начисленной для расчета с кредиторами, – 13%.

7. Курс НБ РБ на:

- дату внесения вклада в уставный фонд – 5 000 руб. за 1 доллар США;

- дату фактического перечисления действительной стоимости доли участника на счета кредиторов – 10 000 руб. за 1 доллар США.

Расчет части стоимости чистых активов общества, приходящейся на долю участника в уставном фонде ООО:

20 млн. руб. \times 30 / 100 = 6 млн. руб.

Исходя из расчета, видно, что сумма к взысканию «покрывается», а точнее – соответствует действительной стоимости доли участника, на долю которого обращается взыскание (до обложения дохода участника подоходным налогом).

Расчет налогооблагаемого дохода участника, на долю которого обращается взыскание:

6 000 000 – (3 000 000 : 5 000 \times 10 000) = 0.

Как видим, налогооблагаемого дохода у участника, на долю которого обращается взыскание, не образуется.

Расчет разницы между стоимостью чистых активов общества и его уставным фондом:

20 млн. руб. – 10 млн. руб. = 10 млн. руб.

Данный расчет производится в силу того, что выплаты действительной стоимости доли участника (в частности, при его выходе или исключении из общества) не должны затрагивать уставный фонд хозяйственного общества.

Это следует из ст. 103 Закона «О хозяйственных обществах», согласно которой стоимость имущества вышедшего участника ООО выплачивается за счет разницы между стоимостью чистых активов этого общества и его уставным фондом. В случае если такой разницы недостаточно, общество обязано уменьшить свой уставный фонд на недостающую сумму.

Из выполненных расчетов видно, что у общества имеется достаточно чистых активов – без учета величины уставного фонда – для погашения задолженности участника ООО перед его кредиторами за счет действительной стоимости его доли в уставном фонде ООО.

С учетом условий примера в первоочередном порядке в качестве источника действительной сто-

имости доли участника, направляемой на расчеты с кредиторами, должен использоваться добавочный капитал (2 млн. руб.), а в оставшейся части – нераспределенная прибыль в сумме 4 млн. руб. (6 млн. руб. – 2 млн. руб.).

В силу того, что расчетная величина действительной стоимости доли участника ООО составила 6 млн. руб., а задолженность перед кредиторами составила такую же величину, после расчетов с кредиторами величина действительной стоимости доли этого участника будет равняться нулю. Поскольку объявленная доля участника в уставном фонде ООО составляет 3 млн. руб., это означает, что уставный фонд оказывается несформированным на 3 млн. руб.

В своей основе это, с нашей точки зрения, говорит о фактическом выбытии участника, на долю которого обращено взыскание, из ООО и о переходе его доли к ООО, которое, в соответствии с решением участников, аннулирует эту долю.

ОТРАЖЕНИЕ ОПЕРАЦИЙ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Содержание операции	Д-т	К-т	Сумма, тыс. руб.
Формирование задолженности перед участником по причитающейся ему действительной стоимости его доли в уставном фонде ООО в пределах его задолженности перед кредиторами			6 000
- добавочный капитал	83	75	2 000
- нераспределенная прибыль	84	75	4 000
Начисление подоходного налога с дохода участника по причитающейся ему действительной стоимости доли, на которую обращено взыскание	75	68	0
Формирование задолженности перед кредиторами, «покрываемой» действительной стоимостью доли участника	75	76	6 000
Расчет с кредиторами по доле участника, на которую обращено взыскание	76	51	6 000
Аннулирование обществом доли вышедшего из общества участника	80	84	3 000

В связи с аннулированием доли вышедшего из общества участника изменяются процентные доли участия в уставном фонде ООО каждого из оставшихся в обществе участников, что требует внесения соответствующих изменений в учредительные документы общества.

Учитывая изложенное, по операциям, связанным с обращением взыскания на долю участника хозяйственного общества, полагаем возможным сделать следующие **выводы и предложения**:

1. Действительная стоимость доли участника в уставном фонде хозяйственного общества, на ко-

торую обращается взыскание, должна исчисляться по балансу, составленному на последнее число месяца, предшествующего месяцу, в котором кредиторами были предъявлены требования к обществу.

2. Причитающуюся кредиторам действительную стоимость доли участника хозяйственного общества, на которую обращается взыскание, следует отражать записью по дебету счетов учета собственного капитала (собственных источников) в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями».

При этом начисляемая участнику действительная стоимость его доли (части доли) должна быть с учетом суммы налога, которую необходимо удержать с него в соответствии с налоговым законодательством.

3. На величину действительной стоимости доли участника, направляемой на расчеты с кредиторами, в учете общества целесообразно производить бухгалтерскую запись по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» с последующим закрытием счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» на сумму денежных средств, направляемую на расчеты с кредиторами, перед которыми у участника имеется задолженность.

4. Начисляемая участнику величина действительной стоимости его доли в уставном фонде общества, на которую обращено взыскание, должна, с нашей точки зрения, являться объектом обложения подоходным налогом, несмотря на то, что фактически начисленная участнику действительная стоимость доли участнику не выплачивается, а прямую перечисляется кредитору.

5. Дата фактического получения дохода участником в части действительной стоимости его доли в уставном фонде общества, на которую постановлением суда обращается взыскание, должна, с нашей точки зрения, определяться как дата перечисления действительной стоимости доли (части доли) участника, на которую обращено взыскание, на счета кредиторов.

Учитывая имеющееся противоречие с нормами НК, согласно которому налогообложение доходов физических лиц производится по факту выплаты дохода, а при обращении взыскания фактической выплаты участнику не производится, считаем необходимым произвести соответствующие дополнения (изменения) в НК.

СЕРГЕЙ КОРОТАЕВ,
д.э.н., профессор БГЭУ