

Выход участника из хозяйственного общества

ООО приняло решение о выходе из состава участников ОДО и направило в ОДО заявление о своем выходе из общества с 15 мая 2014 года и о расчете с ним по причитающейся ООО действительной стоимости доли в уставном фонде ОДО.

ОДО по заявлению ООО произвело расчет причитающейся участнику доли по балансу, составленному на 30 апреля 2014 года. Решением собрания участников, принятым 20 мая, была установлена дата расчета с участником – до 1 августа 2014 года. Фактически расчет произведен позже – в декабре 2014 года.

На какую дату применительно к изложенной ситуации должен быть признан доход ООО:

- дата выхода участника из общества (отчетный период – май);
- дата расчета с вышедшим участником, определенная решением собрания участников;
- дата фактического расчета с участником (декабрь)?

В соответствии с п. 24 Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утв. постановлением Минфина от 30.09.2011 г. № 102 (в ред. от 31.12.2013 г.) (далее – Инструкция № 102), «доходы от участия в уставных фондах других организаций признаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, в котором принято решение об их выплате».

Данная формулировка момента признания дохода от участия в уставных фондах других организаций носит двусмысленный характер – из нее непонятно, о каком отчетном периоде идет речь:

- а) об отчетном периоде, в котором принято решение о выплате;
- б) об отчетном периоде, в котором – согласно принятому решению – должна быть произведена выплата?

Ответ на поставленный вопрос имеет принципиальное значение, поскольку от него зависит не только момент признания дохода для целей бухгалтерского учета, но и для целей налогообложения.

Это, в частности, следует из норм Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК).

Для целей налогообложения доходы от участия в уставных фондах других организаций, в частности доходы, обусловленные выходом участника из хозяйственного общества, следует относить к внереализационным доходам по подп. 3.2 п. 3 ст. 128 НК.

В соответствии с п. 2 ст. 128 НК «внереализационные доходы определяются на основании документов бухгалтерского и налогового учета. Дата отражения внереализационных доходов определяется плательщиком (за исключением банков) на дату признания доходов в бухгалтерском учете, а в отношении доходов, по которым в п. 3 настоящей статьи указана дата их отражения, на дату, указанную в п. 3 настоящей статьи».

Отметим, что в отношении доходов, обусловленных выходом участника из хозяйственного общества, конкретная дата их отражения подп. 3.2 п. 3 ст. 128 не установлена, в связи с чем данный вид внереализационных доходов должен признаваться для целей налогообложения на дату признания такого дохода в бухгалтерском учете.

Рассматривая обозначенную норму Инструкции № 102, следует подчеркнуть, что необходимость выплаты действительной стоимости доли определяется законодательством, а не решением собрания участников общества. **Собрание участников общества принимает решение о дате (моменте) осуществления расчетов с вышедшим участником.** Это, в частности, следует из части 2 ст. 103 Закона «О хозяйственных обществах».

При этом моментом расчета с вышедшим из общества участником является дата выплаты этому участнику стоимости имущества или выдачи ему имущества в натуре, определенная решением общего собрания участников общества.

Если иное не предусмотрено уставом общества, то выплата стоимости имущества или выдача имущества в натуре выходящему участнику общества «производятся по окончании финансового года и после утверждения отчета за год, в котором он вышел из этого общества, в срок до двенадцати месяцев со дня подачи заявления о выходе».

Как видим, законодательство не определяет обязательность принятия собранием участников решения о выплате вышедшему участнику действительной стоимости его доли в уставном фонде общества, из которого он вышел.

Не может быть принят за основу для признания дохода и момент (отчетный период), в котором должна быть произведена выплата.

Дело в том, что принятие общим собранием участников решения о выплате действительной стоимости доли вышедшему участнику с указанием конкретной даты выплаты не означает, что именно в указанный срок эта выплата будет произведена – по факту она может быть выплачена как позже, так и раньше.

С нашей точки зрения, с учетом всех обстоятельств, наиболее обоснованным вариантом признания дохода вышедшего из общества участника был бы вариант, при котором вышедший участник признавал бы доход для целей бухгалтерского учета по факту получения уведомления от общества, из которого он вышел, о причитающейся ему действительной стоимости доли.

Вместе с тем в соответствии с отдельными разъяснениями финансовых органов, в частности согласно разъяснениям Главного управления Минфина по г. Минску от 16.06.2014/юп-276, при выходе участника из хозяйственного общества «основанием для признания дохода у ООО от участия в уставном фонде ОДО является решение собрания участников ОДО. На дату принятия данного решения признается доход в бухгалтерском учете ООО».

Как видим, финансовые органы не смущает тот факт, что необходимость выплаты участнику действительной стоимости его доли определяется законодательством, а не решением собрания участников.

Справедливости ради отметим, и об этом уже говорилось выше, что решением собрания участников определяется дата расчета с вышедшим из общества участником.

В этой связи именно дата принятия собранием участников решения о дате расчета с участником (май 2014 года) и будет являться той датой, тем отчетным периодом, в котором будет фиксироваться доход вышедшего из хозяйственного общества участника.

Участник хозяйственного общества (ООО) выходит из состава участников общества.

Разница между стоимостью чистых активов общества и его уставным фондом превышает действительную стоимость доли вышедшего участника.

Как операцию по расчету с вышедшим из общества участником по причитающейся ему действительной стоимости доли отразить в бухгалтерском учете общества?

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 выходящим из общества участником должен выступать собственный капитал организации – нераспределенная прибыль, резервный и добавочный капитал, а в случаях, установленных законодательством, – уставный капитал.

В этой связи в бухгалтерском учете ООО причитающаяся вышедшему из общества участнику действительная стоимость его доли может отражаться записью по дебету счетов учета собственного капитала (собственных источников) (счета 84, 82, 83, 80) в корреспонденции со счетом 75.

Последовательность «выборки» собственного капитала при расчетах с выходящими из общества участниками действующим законодательством не регламентируется, в связи с чем, по нашему мнению, общество может определить ее самостоятельно.

Как один из вариантов – «выборка» каждого из таких собственных источников исходя из соотношения стоимости чистых активов, причитающейся выходящему участнику, к общей расчетной величине чистых активов общества. При таком подходе, как представляется, будет обеспечиваться справедливое использование собственных источников общества, каждый из которых – согласно действующему национальному законодательству – имеет разную значимость в части их использования.

Пример. Исходные данные:

1. Величина собственного капитала общества (ООО), из которого выходит участник (физическое лицо), совпадает с величиной его чистых активов и составляет 20 млн. руб., в том числе:

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

- добавочный капитал – 8 млн. руб.

2. Вклад в уставный фонд выходящего из общества участника – 3 млн. руб. (доля участника в уставном фонде общества – 30%).

3. Для расчета с вышедшим участником в качестве первоочередного источника определена нераспределенная прибыль, а при ее недостатке – добавочный капитал.

4. В связи с отсутствием покупателей доли вышедшего из общества участника, перешедшей к самому обществу, ООО приняло решение об аннулировании этой доли.

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

$$20 \text{ млн. руб.} \times 30 / 100 = 6 \text{ млн. руб.}$$

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

$$20 \text{ млн. руб.} - 10 \text{ млн. руб.} = 10 \text{ млн. руб.}$$

Как видим из выполненных расчетов, у общества имеется достаточно чистых активов – без учета величины уставного фонда – для расчета с вышедшим участником. Поскольку, как следует из условий примера, в первоочередном порядке в качестве источника для расчета должна использоваться нераспределенная прибыль, для расчета с участником ООО в качестве источников будет задействоваться нераспределенная прибыль в сумме 2 млн. руб. и добавочный капитал в сумме 4 млн. руб. (6 млн. руб. – 2 млн. руб.).

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

Следует отметить, что рассмотренный вариант учета расчетов с вышедшим из хозяйственного об-

щества участником не является единственно возможным.

Полагаем, что формирование задолженности перед вышедшим из общества участником по причитающейся ему действительной стоимости доли может отражаться и следующими бухгалтерскими записями:

- Д-т счета 81 – К-т счета 75 – на номинальную стоимость доли выходящего из общества участника (величину его вклада в уставный фонд);

- Д-т счетов 84, 83, 82 – К-т счета 75 – на разницу между действительной стоимостью доли вышедшего участника и величиной его вклада в уставный фонд.

Отметим, что вариант учета с использованием счета 81 визуализирует как минимум наличие объявленного, но не заполненного уставного фонда (в части номинальности стоимости доли вышедшего участника), что требует дальнейшего осуществления определенных шагов – распределения доли между оставшимися участниками, ее дальнейшей продажи или аннулирования. Вместе с тем данный вариант, по нашему мнению, вряд ли приемлем, если действительная стоимость доли вышедшего участника меньше, чем ее номинальная стоимость.

Доля вышедшего из хозяйственного общества участника (20%), перешедшая к обществу, распределяется между оставшимися участниками (юридические лица), у которых доли в уставном фонде этого общества составляют по 40%.

После распределения доли между участниками у каждого из участников стало по 50%, т.е. процентная доля участия участников в уставном фонде общества возросла, причем на 25%.

ОТРАЖЕНИЕ ОПЕРАЦИЙ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Содержание операции	Д-т	К-т	Сумма, тыс. руб.
Формирование задолженности перед вышедшим из общества участником по причитающейся ему действительной стоимости доли			6 000
- нераспределенная прибыль	84	75	2 000
- добавочный капитал	83	75	4 000
Аннулирование обществом доли вышедшего из общества участника	80	84	3 000

При этом, с учетом увеличения процентной доли участия каждого из участников и сохранения неизменным размера уставного фонда общества, увеличилась номинальная стоимость долей участников.

Источником обеспечения распределенной доли выступили собственные источники общества, в частности нераспределенная прибыль.

Образуется ли в рассматриваемом случае у участников общества внереализационный доход? Если да, то какая дата является датой возникновения обязательств по уплате налога с этого дохода?

В соответствии с подп. 3.4 п. 3 ст. 128 НК в состав внереализационных доходов включаются «доходы участника (акционера) организации в виде долей в уставном фонде (паев, акций) этой же организации, а также в виде увеличения номинальной стоимости паев (акций), произведенного за счет собственных источников организации, в случае изменения процентной доли участия в уставном фонде организации хотя бы одного из участников (акционеров) более чем на 0,01%».

При этом п. 2 ст. 128 НК установлено, что:

а) внереализационные доходы определяются на основании документов бухгалтерского и налогового учета;

б) «дата отражения внереализационных доходов определяется плательщиком (за исключением банков) на дату признания доходов в бухгалтерском учете, а в отношении доходов, по которым в п. 3 настоящей статьи указана дата их отражения, – на дату, указанную в п. 3 настоящей статьи».

Подп. 3.4 п. 3 ст. 128 НК дата отражения внереализационного дохода участника организации в виде долей в уставном фонде этой же организации специально не оговорена. В этой связи такие доходы должны отражаться на дату признания их в бухгалтерском учете.

В соответствии с п. 14 Инструкции № 102 доходы и расходы, связанные с участием в уставных фондах других организаций, включаются в состав доходов и расходов по инвестиционной деятельности, учитываемых на счете 91.

Согласно п. 24 Инструкции № 102 «доходы от участия в уставных фондах других организаций при-

знаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, в котором принято решение об их выплате».

В силу того, что принятие решения о распределении перешедшей к обществу доли выбывшего участника между оставшимися участниками общества не привело к выплате участникам внереализационного дохода в виде долей в уставном фонде этой же организации, налогооблагаемого дохода на момент принятия такого решения, с нашей точки зрения, не возникает.

Полагаем, что внереализационный доход, обусловленный увеличением долей участников в уставном фонде общества в случае, когда источником такого увеличения выступают собственные источники общества, должен признаваться на момент принятия решения о выплате такого дохода.

Несколько иные подходы, в частности по моменту возникновения дохода, предусмотрены применительно к рассматриваемой ситуации в отношении участников – физических лиц.

В соответствии с подп. 2.26 п. 2 ст. 153 НК объектом налогообложения подоходным налогом с физических лиц не признаются доходы, полученные «участником (акционером) организации в виде долей (паев, акций) этой же организации, а также в виде увеличения номинальной стоимости акций, паев, произведенного за счет собственных источников организации, если такие выплаты не изменяют процентную долю участия в уставном фонде организации ни одного из участников (акционеров) либо изменяют ее менее чем на 0,01%».

Как видим, при изменении процентных долей физических лиц – участников общества более чем на 0,01% (хотя бы у одного из участников), обусловленном увеличением доли, произведенным за счет собственных источников общества, как и в случае с участниками – юридическими лицами, возникает объект налогообложения.

Однако дата фактического получения дохода физическими лицами – участниками общества определяется не как день принятия решения о выплате такого дохода, что имеет место в отношении участников – юридических лиц, а как **день выплаты дохода** в денежной форме (подп. 1.1 ст. 172 НК) (если доходы выплачиваются в иной форме – в порядке, определенном другими пунктами ст. 172 НК).

СЕРГЕЙ КОРОТАЕВ,

д.э.н., профессор БГЭУ