

Распределение выкупленной обществом доли в своем уставном фонде между участниками: проблемные вопросы учета и налогообложения

В соответствии с действующим законодательством хозяйственные общества могут выкупать доли участников в своем уставном фонде и распределять их между другими участниками пропорционально долям этих участников в уставном фонде.

При этом у участников таких операций возникают вопросы, на которые законодательство однозначных ответов не дает.

Рассмотрим некоторые из таких вопросов, в частности:

- обуславливает ли пропорциональное распределение выкупленной обществом доли между другими его участниками необходимость внесения всеми участниками дополнительных вкладов в размере номинальной стоимости распределяемой доли?
- что является источником обеспечения распределяемой между участниками номинальной стоимости доли, выкупленной обществом?
- что является источником для списания в учете разницы между фактическими затратами на выкуп обществом доли участника в уставном фонде общества и номинальной стоимостью этой доли?
- как операции, связанные с выкупом и распределением доли, отразить в бухгалтерском учете общества?
- какие особенности налогообложения по таким операциям?

Чтобы ответить на поставленные вопросы, проанализируем нормы действующего законодательства, регламентирующие вопросы учета и налогообложения операций, связанных с распределением доли, выкупленной обществом, и выработаем на их основе подходы к решению возникающих вопросов.

Правовые основы распределения выкупленной доли

С учетом норм ст. 100 Закона РБ от 09.12.1992 г. № 2020-XII «О хозяйственных обществах» (с из-

менениями и дополнениями) (далее – Закон о хозяйственных обществах) выкупленная хозяйственным обществом доля (часть доли) участника в его уставном фонде в течение одного года со дня приобретения должна быть:

- а) распределена между всеми его участниками пропорционально размерам их долей в уставном фонде либо
- б) отчуждена (продана) участникам общества либо третьим лицам (если уставом общества допускается отчуждение доли третьим лицам).

Если по истечении года приобретенная обществом доля (часть доли) в его уставном фонде осталась нераспределенной либо непроданной, то общество должно уменьшить свой уставный фонд на величину ее стоимости.

Аналогичные подходы предусмотрены и п. 5 ст. 92 Гражданского кодекса Республики Беларусь (далее – ГК).

С учетом названных законодательных актов между участниками общества распределяется доля участника, выкупленная обществом.

В соответствии со ст. 94 Закона о хозяйственных обществах размер доли участника определяется в процентах или в виде дроби и соответствует соотношению между стоимостью его вклада в уставный фонд и уставным фондом этого общества, если иное не предусмотрено уставом общества.

То есть, по сути, **при распределении доли участника, выкупленной обществом, должна распределяться номинальная стоимость выкупленной доли (вклад бывшего участника в уставный фонд).**

Очевидно, что понятия «распределение доли» и «отчуждение доли» отличаются друг от друга. При этом понятие «распределение доли» не предусматривает какой-либо возмездности (даже в размере номинальной стоимости распределяемой между участниками доли), поскольку в противном случае такую операцию следует относить к операциям

купли-продажи. Ведь, по сути, операция распределения доли, при которой у участника возникнет задолженность в размере номинальной стоимости доли, ничем не отличается от операции, при которой этот участник будет выкупать предлагаемую обществом долю за ее номинальную стоимость.

А если это так, то **при распределении доли выбывшего участника, реализовавшего свою долю обществу, и, соответственно, увеличении размера долей в уставном фонде общества оставшихся участников, обязательств по денежному или иному имущественному обеспечению такого увеличения у участников общества возникать не должно.**

В свою очередь, это означает, что **такое увеличение должно обеспечиваться** не за счет средств участников, которые не захотели реализовать свое преимущественное право покупки доли (даже по номинальной стоимости), а **за счет собственных источников общества.**

Особо отметим, что **при распределении выкупленной обществом доли между его участниками величина уставного фонда общества не меняется.**

Учетные аспекты распределения выкупленной доли

Порядок отражения в бухгалтерском учете операций, связанных с выкупом долей участников в уставном фонде общества, продажей долей другим участникам общества и третьим лицам, предусматривающий использование в названных случаях счета 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)», однозначно определен п. 64 Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утв. постановлением Минфина РБ от 29.06.2011 г. № 50 (далее – Инструкция № 50).

Порядок закрытия счета 81 при распределении выкупленной доли (части доли) в уставном фонде общества между участниками общества действующим законодательством не определен.

Более того, Инструкцией № 50 вообще не оговорена возможность аннулирования выкупленной обществом доли в своем уставном фонде. Вместе с тем очевидно, что в случае отказа участников общества и третьих лиц от покупки доли, выкупленной обществом, с этой долей необходимо что-то делать. И здесь, с учетом норм ст. 100 Закона

о хозяйственных обществах, имеется два варианта. Это, как уже отмечалось, распределение доли между участниками либо – если доля осталась нераспределенной или непроданной – уменьшение уставного фонда на величину номинальной стоимости доли, что в своей основе равнозначно аннулированию выкупленной обществом доли участника.

С учетом изложенного полагаем, что в Инструкции № 50 – наряду с аннулированием акций – должна быть оговорена возможность аннулирования выкупленной обществом доли выбывшего участника и, соответственно, отражения такой операции в бухгалтерском учете в порядке, установленном для случая, когда осуществляется аннулирование выкупленных обществом акций.

Напомним, что в случае аннулирования выкупленных акций в бухгалтерском учете общества производятся следующие бухгалтерские записи:

- Д-т счета 80 «Уставный капитал» – К-т счета 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)» – на номинальную стоимость акций;

- Д-т счета 91 «Прочие доходы и расходы» (81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)») – К-т счета 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)» (91 «Прочие доходы и расходы») – на разницу между затратами на выкуп акций и их номинальной стоимостью.

Что касается номинальной стоимости доли участника, которая должна распределяться обществом между другими участниками, то в силу того, что доля распределяется, а не аннулируется, при ее распределении на номинальную стоимость этой доли в бухгалтерском учете общества должна, с нашей точки зрения, производиться запись:

- Д-т счета 83 «Добавочный капитал» (84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)») – К-т счета 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)».

Необходимость осуществления такой записи обусловлена тем, что при выкупе доли у общества уменьшается величина собственных источников, что подтверждается записью по дебету счета 81 и кредиту счета учета денежных средств.

Поскольку впоследствии доля не аннулируется и не продается, а распределяется между участника-

ми, мы должны при закрытии счета 81 «найти» источник, который бы обеспечивал распределяемую между участниками номинальную стоимость доли.

И таким источником, как следует из приведенной выше записи, выступают добавочный капитал и нераспределенная прибыль.

Если бы выкупленная доля не распределялась, а аннулировалась, мы бы были вынуждены на величину номинальной стоимости доли уменьшить уставный фонд. Но поскольку в рассматриваемом случае уставный фонд не уменьшается, необходимо найти источник его обеспечения, что и делается предлагаемой выше записью.

Что касается разницы между затратами на выкуп доли и ее номинальной стоимостью, то такая разница при распределении выкупленной обществом доли между участниками общества должна, как и в случае аннулирования акций, списываться на финансовые результаты:

Д-т счета 91 «Прочие доходы и расходы» (81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)») – К-т счета 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)» (91 «Прочие доходы и расходы»).

В силу того, что **распределение доли выбывшего участника между другими участниками общества при неизменности уставного фонда ведет к изменению размера долей участников**, это должно найти отражение в учредительных документах общества и аналитическом учете к счету 75 «Расчеты с учредителями».

В этой связи полагаем, что при распределении выкупленной обществом доли между его участниками целесообразно в качестве промежуточного счета использовать счет 75 «Расчеты с учредителями» (субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный фонд»):

- Д-т счета 75 «Расчеты с учредителями» субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный фонд» – К-т счета 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)» – на номинальную стоимость выкупленной обществом доли, распределяемой между его участниками;

- Д-т счета 83 «Добавочный капитал» (84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)») – К-т счета 75 «Расчеты с учредителями» субсчет 75-1

«Расчеты по вкладам в уставный фонд» – определение собственных источников, обеспечивающих объявленный уставный фонд общества;

- Д-т счета 91 «Прочие доходы и расходы» (81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)») – К-т счета 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)» (91 «Прочие доходы и расходы») – списание разницы между затратами общества на выкуп доли и ее номинальной стоимостью, распределенной между участниками.

Таковы общие подходы к учету операций, обусловленных выкупом обществом доли в своем уставном фонде и ее распределением между участниками.

Налогообложение операций, связанных с распределением доли

Рассмотрим далее вопросы налогообложения операций, связанных с распределением между участниками выкупленной обществом доли в своем уставном фонде.

Прежде всего нас интересуют вопросы налогообложения разницы между выкупной стоимостью доли и ее номинальной стоимостью, списываемой со счета 81 в дебет (кредит) счета 91.

Согласно п. 3 ст. 136 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК РБ) «если сумма денежных средств либо остаточная стоимость имущества, передаваемого в обмен на выкупаемые организацией собственные акции (доли, паи), превышает номинальную стоимость указанных акций или размер долей (паев), такая разница не учитывается при определении валовой прибыли организации, передающей денежные средства, имущество взамен выкупаемых собственных акций (долей, паев)».

Что касается необходимости налогообложения отрицательной разницы между ценой выкупа акций (долей, паев) и их номинальной стоимостью, относимой в кредит счета 91, то действующее законодательство однозначного ответа на данный вопрос не дает.

Мы полагаем, что такая разница должна увеличивать валовую прибыль организации и, соответственно, облагаться налогом на прибыль.

Доводами в пользу данного вывода являются следующие:

1. Если бы отрицательная разница не увеличивала налогооблагаемую прибыль, ее изначально следовало бы относить на увеличение добавочно-го капитала. Вместе с тем законодательством по бухгалтерскому учету такие действия не предусмотрены.

2. В результате распределения выкупленной доли (по ее номинальной стоимости) величина собственных источников общества в системе бухгалтерского учета не изменяется, поскольку в качестве источника обеспечения распределяемой номинальной стоимости доли при закрытии счета 81 будет выступать добавочный капитал и нераспределенная прибыль. Вместе с тем на величину разницы между номинальной стоимостью доли и ценой ее выкупа общество в итоге получает дополнительный актив, обеспечиваемый денежными средствами, ранее полученными при формировании уставного фонда участником, впоследствии продавшим свою долю обществу. Этот актив и следует рассматривать как внереализационный доход общества.

3. Если бы выкупленная обществом доля не распределялась между участниками общества, а продавалась другим участникам или третьим лицам, то положительная разница между ценой продажи доли и ценой ее выкупа обществом рассматривалась бы как внереализационный доход (расход) общества, влияющий на величину валовой прибыли организации, подлежащей налогообложению.

То есть в случае выкупа доли по стоимости, меньшей ее номинальной стоимости, при последующей продаже доли под налогообложение попадает и разница между номинальной стоимостью доли и ценой ее выкупа.

А это свидетельствует о том, что такая разница является доходом, подлежащим обложению налогом на прибыль, в том числе и в случае, когда номинальная стоимость выкупленной доли распределяется между участниками, а разница между номинальной стоимостью доли и ценой ее выкупа списывается со счета 81 в кредит счета 91.

4. У юридического лица – участника общества, реализующего долю в уставном фонде общества самому обществу, разница между затратами, обусловленными его вкладом в уставный фонд общества, и суммой средств, вырученных от продажи доли, влияет на величину доходов (расходов) про-

давца доли и, соответственно, на его валовую прибыль.

Но если результат от продажи доли по стоимости меньшей, чем расходы, обусловленные участием продавца в уставном фонде общества, является внереализационным расходом продавца для целей налогообложения, то почему такая разница не будет являться внереализационным доходом приобретателя этой доли?

Отметим, что отрицательная разница между ценой выкупа доли и ее номинальной стоимостью может быть отнесена к внереализационным доходам по подп. 3.20 п. 3 ст. 128 НК РФ – как «другие доходы плательщика при осуществлении своей деятельности, непосредственно не связанные с производством и реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав».

Отметим также, что в п. 2 ст. 62 НК РФ однозначно говорится о том, что «налоговый учет основывается на данных бухгалтерского учета и (или) на иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением».

Отнесение в соответствии с законодательством рассматриваемых разниц на счет 91, а также отсутствие налоговых освобождений от включения в валовую прибыль разниц, обусловленных меньшей стоимостью выкупаемых долей, чем их номинальная стоимость, позволяет говорить о том, что такие разницы подлежат обложению налогом на прибыль.

Рассмотрим далее вопросы налогообложения, обусловленные увеличением долей участников общества в результате распределения доли, выкупленной обществом у другого участника.

В соответствии с подп. 3.4 п. 3 ст. 128 НК РФ в состав внереализационных доходов организации, включаемых в валовую прибыль, подлежащую обложению налогом на прибыль, включаются «доходы участника (акционера) организации в виде долей уставного фонда (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 процента».

В силу того, что при распределении выкупленной доли между участниками общества происходит увеличение долей этих участников, а также номинальной стоимости долей за счет собственных источников общества, у организаций – участников общества образуется доход, подлежащий обложению налогом на прибыль с учетом подп. 3.4 п. 3 ст. 128 НК.

С учетом п. 2 ст. 128 НК РФ дата отражения такого дохода определяется на дату признания дохода в бухгалтерском учете.

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 РФ 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 процента».

Как видим, при изменении процентных долей физических лиц – участников общества более чем на 0,01 процента (хотя бы у одного из участников), обусловленного 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 как **день выплаты дохода в денежной форме** (п. 1.1 ст. 172 НК) (если доходы выплачиваются в иной форме – в порядке, определенном другими пунктами ст. 172 НК).

Практические аспекты распределения выкупленной доли

Рассмотрим обоснованные нами основы учета и налогообложения операций, связанных с распределением выкупленной обществом доли в своем уставном фонде, на конкретном примере.

Пример. Исходные данные:

1. Уставный капитал ООО составляет 100 млн. руб. Он разделен на доли между тремя участниками:
 - доля И.И. Иванова – 10 млн. руб. (10%);
 - доля П.П. Петрова – 10 млн. руб. (10%);
 - доля ОДО «Триумф» – 80 млн. руб. (80%).
2. ОДО «Триумф» продает свою долю в уставном фонде ООО самому ООО за 200 млн. руб.
3. По решению собрания участников ООО выкупленная у ОДО «Триумф» доля распределяется между участниками ООО И.И. Ивановым и П.П. Петровым пропорционально их долям в уставном фонде ООО.

Расчет долей участников ООО после распределения между ними доли участника, выкупленной ООО.

Поскольку оставшиеся в ООО участники имеют одинаковую долю в уставном фонде ООО (по 10%), после пропорционального распределения доли, выкупленной ООО у вышедшего участника, доли участников И.И. Иванова и П.П. Петрова окажутся равными и составят по 50%.

В стоимостном выражении доли участников в уставном фонде ООО возрастут у каждого на 40 млн. руб. и составят по 50 млн. руб.

Определение налоговых последствий по операции, связанной с выкупом доли и ее последующим распределением.

Поскольку увеличение номинальной стоимости долей участников в результате распределения между ними доли вышедшего участника произведено за счет собственных источников общества и привело к изменению процентной доли участия в уставном фонде каждого из его участников (до распределения доля участников составляла по 10%, после распределения – по 50%), суммы увеличения номинальной стоимости являются объектом обложения подоходным налогом (подп. 2.26 п. 2 ст. 153 НК).

Однако налогообложение доходов участников должно осуществляться в рассматриваемом случае на дату фактического получения дохода участниками, определяемую как день выплаты дохода.

В силу того, что затраты на выкуп доли участника в уставном фонде общества превышают номинальную стоимость этой доли, положительная разница между ценой выкупа и номинальной стоимостью доли не учитывается при определении валовой прибыли организации, выкупающей долю (п. 3 ст. 136 НК).

ОТРАЖЕНИЕ ОПЕРАЦИЙ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

№ п/п	Содержание операции	Д-т	К-т	Сумма, млн. руб.
1	Выкуп обществом доли участника (в размере затрат, связанных с выкупом)	81	51	200
2	Увеличение доли И.И. Иванова	75-1-И	81	40
3	Увеличение доли П.П. Петрова	75-1-П	81	40
4	Определение источника увеличения долей участников в уставном фонде ООО		75-1-И	40
		83, 84	75-1-П	40
5	Списание разницы между затратами на выкуп обществом доли в своем уставном фонде и ее номинальной стоимостью	91	81	120

Выводы и предложения

Рассмотрев правовые основы, теоретические и практические аспекты учета и налогообложения операций, связанных с распределением между участниками хозяйственного общества доли в уставном фонде общества, выкупленной самим обществом, полагаем возможным констатировать следующее:

1. При распределении доли выбывшего участника, реализовавшего свою долю обществу, и, соответственно, увеличении размера долей в уставном фонде общества оставшихся участников, обязательств по денежному или иному имущественному обеспечению такого увеличения у участников общества не возникает.

2. Распределению между участниками общества подлежит не действительная, а номинальная стоимость доли, выкупленной обществом у участника. В результате распределения доли величина уставного фонда общества не меняется, меняются процентные доли участия в уставном фонде его участников.

3. Источником в отношении номинальной стоимости доли, распределяемой между участниками,

должны выступать собственные источники общества, в частности, добавочный капитал и нераспределенная прибыль.

4. Разница между затратами общества на выкуп доли и ее номинальной стоимостью, образующаяся при распределении доли между участниками, должна, по нашему мнению, списываться на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

5. Положительная разница между затратами на выкуп доли и ее номинальной стоимостью, списываемая в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», не уменьшает налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

6. Отрицательная разница между затратами на выкуп доли и ее номинальной стоимостью, списываемая в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», должна включаться в состав внереализационных доходов, облагаемых налогом на прибыль.

7. Распределение доли, выкупленной обществом у своего участника, между другими участниками общества ведет к изменению процентных долей их участия в уставном фонде общества и, соответственно, обуславливает необходимость уплаты с сумм увеличения номинальной стоимости долей участников налога на прибыль (с дохода юридических лиц) и подоходного налога (с дохода физических лиц).

8. Учитывая отсутствие оснований для однозначного толкования норм законодательных актов, представляется целесообразным:

- внести дополнения в п. 64 Инструкции № 50, установив, что при распределении доли участника, выкупленной обществом, на номинальную стоимость этой доли уменьшается величина собственных источников общества, в частности, добавочный капитал и нераспределенная прибыль, а разница между ценой выкупа доли и распределенной номинальной стоимостью этой доли списывается на счет 91;

- внести дополнения в п. 3 ст. 136 НК, установив, что в случае выкупа обществом собственных долей по стоимости, меньшей, чем их номинальная стоимость, у общества при последующем распределении долей или их аннулировании образуется внереализационный доход, подлежащий налогообложению налогом на прибыль.

СЕРГЕЙ КОРОТАЕВ,

доктор экономических наук, профессор БГЭУ