

## ПРОБЛЕМНЫЕ ВОПРОСЫ РАСЧЕТА С ВЫШЕДШИМ ИЗ ОБЩЕСТВА УЧАСТНИКОМ ПРИ ОТРИЦАТЕЛЬНОМ ЗНАЧЕНИИ ЧИСТЫХ АКТИВОВ

*В статье – с учетом норм законодательных актов Беларуси и Российской Федерации - рассматриваются проблемные вопросы расчета с вышедшим из хозяйственного общества участником при отсутствии у общества чистых активов. Исследуются правовые, налоговые и учетные аспекты таких расчетов, обусловленные переходом к обществу номинальной стоимости доли вышедшего участника*

**Введение.** В современных условиях расчеты с учредителями хозяйственных обществ становятся явлением обыденным. К сожалению, как показывает практика, многие из возникающих при этом вопросов не имеют однозначного толкования, что объясняется непроработанностью законодательных актов и отсутствием конкретных разъяснений по применению тех или иных норм таких актов.

Вот только некоторые из имеющихся проблемных вопросов.

Может ли вышедший из хозяйственного общества участник при отрицательном значении чистых активов общества претендовать на возврат ему денежных средств, ранее внесенных в качестве вклада в уставный фонд?

Возникает ли при переходе к обществу, из которого вышел участник, доход в размере номинальной стоимости доли этого участника, если при выходе величина чистых активов общества была отрицательной?

Или же вышедшему участнику при отрицательной величине чистых активов ничего не причитается и, соответственно, у общества налогооблагаемого дохода в части перешедшей к нему доли вышедшего участника не образуется?

Какие бухгалтерские записи в учете следует произвести при выходе участника из общества в случае, если ему ничего не причитается (действительная стоимость доли равна нулю)?

Чтобы ответить на поставленные вопросы, обратимся к нормам законодательных актов Республики Беларусь.

**Правовые аспекты расчета с участником.** Статьей 103 Закона Республики Беларусь “О хозяйственных обществах” (в ред. Закона от 15.07.2010 № 168-З) (далее – Закон “О хозяйственных обществах”) [1] определено, что в случае выхода участника из общества доля этого участника переходит к обществу, а вышедшему участнику выплачивается стоимость части имущества общества, соответствующая доле этого участника в уставном фонде, если иное не предусмотрено уставом общества, а также часть прибыли, приходящаяся на его долю.

Каких-либо других выплат при выходе участника, в частности средств, ранее внесенных им в качестве вклада в уставный фонд, действующее законодательство не предусматривает. Это обусловлено тем, что с момента внесения участником вклада в уставный фонд имущество, переданное в виде вклада, перестает быть собственностью участника и становится собственностью общества (ст. 31 и ст. 63 Гражданского кодекса Республики Беларусь (далее – ГК) [2]), которое может пользоваться и распоряжаться таким имуществом по своему усмотрению.

С внесением участником вклада никаких имущественных обязательств у общества перед участником не возникает и, соответственно, задолженность общества перед участником на сумму внесенного им вклада в учете не фиксируется. Наоборот, внесение вклада – это выполнение участником своих обязательств перед обществом по формированию его уставного фонда.

Отметим также, что в соответствии со ст. 28 Закона “О хозяйственных обществах” уставный фонд формируется не для того, чтобы гарантировать интересы участника в части возможного возврата вкладов участников, а для гарантии интересов кредиторов общества, каковыми участники в части их вкладов в уставный фонд не являются.

В соответствии с п. 12 Постановления Пленума Высшего Хозяйственного Суда Республики Беларусь от 19.05.2005 г. № 19 “Об отдельных вопросах практики рассмотрения споров, связанных с применением условий учредительства юридических лиц и законодательства о хозяйственных обществах” “... с момента внесения имущества в уставный фонд и государственной регистрации хозяйственного общества учредители (участники) утрачивают право собственности на это имущество и приобретают обязательственные права, определенные учредительными документами (право управления обществом, право на получение прибыли, части стоимости имущества при выбытии из состава общества и т.п.)” [3].

В соответствии со ст. 94 Закона “О хозяйственных обществах” действительная стоимость доли участника ООО, на которую он может претендовать, реализуя свои обязательственные права при выходе из общества или в случае его ликвидации, соответствует части стоимости чистых активов этого общества, пропорциональной размеру его доли.

Порядок расчета стоимости чистых активов организации регламентируется Инструкцией о порядке расчета стоимости чистых активов, утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 27 июня 2008 г. № 107 (в ред. постановления от 30.11.2010 № 143) [4].

Как следует из порядка расчета стоимости чистых активов, их величина в своей основе соответствует величине собственного капитала организации, в который, как известно, включаются уставный фонд, нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), добавочный и резервный фонды.

Иными словами, уставный фонд организации – это один из источников, обеспечивающих “наполнение” расчетной величины чистых активов организации, не обремененных какими-либо обязательствами. Его нельзя рассматривать в отрыве от чистых активов, как какое-то отдельное обязательство перед выходящим участником.

Данный вывод подтверждается ст. 103 Закона “О хозяйственных обществах”, согласно которой “стоимость имущества вышедшего (исключенного) участника общества с ограниченной ответственностью выплачивается за счет разницы между стоимостью чистых активов этого общества и его уставным фондом.

В случае, если такой разницы недостаточно для выплаты стоимости имущества вышедшему (исключенному) участнику, общество с ограниченной ответственностью обязано уменьшить свой уставный фонд на недостающую сумму”.

Как видим, названная норма Закона устанавливает, что в качестве источников для расчета с выходящим из общества участником должны в первую очередь определяться иные чем уставный фонд собственные источники общества. Уставный же фонд должен задействоваться (уменьшаться), причем исключительно в качестве источника, лишь при недостаточности для расчета иных собственных источников общества.

В случае, когда величина чистых активов будет равняться величине уставного фонда, вышедший участник сможет получить причитающуюся ему действительную стоимость доли исключительно за счет уставного фонда. При этом он сможет получить ту стоимость вклада в уставный фонд, которую он ранее передал хозяйственному обществу.

Если величина уставного фонда превышает величину чистых активов, то очевидно, что действительная стоимость доли вышедшего участника будет меньше, чем величина его вклада в уставный фонд. В такой ситуации общество – с учетом норм ст. 103 Закона “О хозяйственных обществах” – сначала должно уменьшить свой уставный фонд до величины чистых активов и уже потом определять уставный фонд в качестве источника для расчета с вышедшим участником, что опять-таки приведет к уменьшению уставного фонда общества.

Отметим, что необходимость уменьшения уставного фонда до величины чистых активов общества предусмотрена также ст. 28 Закона “О хозяйственных обществах” и ст. 47 ГК, в соответствии с которыми в случае, если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов коммерческой организации окажется менее уставного фонда, такая организация обязана в установленном порядке уменьшить свой уставный фонд до размера, не превышающего стоимости ее чистых активов.

Если стоимость чистых активов общества имеет отрицательную величину, то очевидно, что вышедшему из общества участнику ничего не причитается. Отрицательная величина чистых активов означает, что уставный фонд общества, являющийся, как уже отмечалось ранее, в своей основе составной частью чистых активов общества, “проеден”, что все активы общества обеспечиваются исключительно заемными источниками, а величина собственного капитала также имеет отрицательную величину.

Сделанный нами вывод подтверждается, в частности, судебной практикой Российской Федерации. Так, постановлением Президиума Высшего Арбитражного суда Российской Федерации (далее – ВАС РФ) от 14.11.2006 г. № 10022/06 [5] определено, что в случае, если доля участника общества с ограниченной ответственностью в уставном фонде общества, рассчитываемая как разница между стоимостью чистых активов и размером уставного капитала, составляет отрицательную величину, то выплата действительной стоимости доли участника в уставном капитале общества в связи с его выходом из состава участников общества не производится. Аналогичные выводы сделаны в определениях ВАС РФ от 23.10.2008 г. № 13845/08, от 20.06.2008 г. № 7098/08, постановлениях Федеральных Арбитражных судов Северо-Западного округа РФ от 30.07.2008 г. № А56-4254/2005, Восточно-Сибирского округа от 12.02.2008 г. № А78-3174/04-Ф02-59/08, Волго-Вятского округа от 15.06.2005 г. № А29-9796/2004-2э, Уральского округа от 27.12.2004 г. № Ф09-4278/04ГК и др. [6].

Особо отметим, что согласно ст. 95 Закона “О хозяйственных обществах” участники ООО не отвечают по его обязательствам и несут риски убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости внесенных ими вкладов в уставный фонд этого общества.

По сути это означает, что участники общества могут получить не только выгоду от участия в обществе, но и потерять те активы, которые были внесены ими в уставный фонд при создании общества.

В этой связи, как справедливо отмечают некоторые юристы [7, 8], выплата участнику общества стоимости его вклада в уставный фонд при отрицательной величине разницы между стоимостью чистых активов и уставного фонда за счет имеющегося у такого общества имущества означала бы нарушение названной нормы, поскольку такая выплата будет производиться за счет имущества, предназначенного, как уже отмечалось ранее и как это определено ст. 28 Закона “О хозяйственных обществах”, для расчетов по обязательствам с внешними кредиторами общества.

С учетом изложенного, при наличии отрицательной величины чистых активов претендовать на возврат ранее внесенного вклада в уставный фонд выходящий из хозяйственного общества участник не может.

В этой связи переход номинальной стоимости доли вышедшего из общества участника к обществу не происходит. Соответственно, задолженность общества перед вышедшим участником в такой ситуации не формируется.

Налоговые аспекты расчета с участником

В силу того, что вышедшему из общества участнику при отрицательной величине чистых активов ничего не причитается, дохода у общества в размере номинальной стоимости доли вышедшего из общества участника не образуется.

Такой доход мог бы образоваться, если бы вышедший из общества участник отказался от причитающейся ему действительной стоимости доли или общество не рассчиталось с таким участником по причитающейся ему стоимости доли. В такой ситуации можно было бы говорить о получении обществом внереализационного дохода, подлежащего налогообложению.

В соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету “Доходы организации”, утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26.12.2003 г. № 181 (в ред. от 31.03.2008 г.) [9], под доходом понимается “экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить”.

Наличие объявленного, но не обеспеченного чистыми активами уставного фонда исключает возможность возникновения у общества экономической выгоды (дохода) в части доли вышедшего участника, равной величине его вклада в уставный фонд общества.

Следует отметить, что национальным налоговым законодательством, в частности п. 3 ст. 128 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК РБ) [10], определяющим состав внереализационных доходов организаций для целей налогообложения, не предусмотрено включение в состав таких доходов вкладов (части вкладов) в уставный фонд, не возвращенных их участникам, в частности, по причине отсутствия или недостаточности чистых активов.

Отнесение номинальной стоимости вкладов участников, не полученных ими в связи с отрицательной величиной чистых активов общества, к доходам, оговоренным п.п. 3.8 п. 3 ст. 128 НК РБ (стоимость безвозмездно полученных товаров (работ, услуг), имущественных прав, иных активов, суммы безвозмездно полученных денежных средств), как это предлагают налоговые органы, достаточно сомнительно, поскольку:

а) вклад в уставный фонд хозяйственного общества характеризует не имущественные, а обязательственные права, про которые в п.п. 3.8 п. 3 ст. 128 НК РБ ничего не говорится.

Вместе с тем имущественные и обязательственные права – это принципиально разные понятия, что, в частности, подтверждается нормами ГК, а также уже называвшимся выше Постановлением Пленума Высшего Хозяйственного Суда Республики Беларусь от 19.05.2005 г. № 19 (п. 12).

Переход доли в уставном фонде общества от одного участника к другому, к обществу либо к третьим лицам следует рассматривать как переход обязательственных, а не имущественных прав;

б) переданные в качестве вклада активы после передачи их обществу принадлежат не участнику, а самому обществу, что исключает возможность определения их в качестве безвозмездно полученных активов;

в) при отрицательном значении чистых активов действительная стоимость доли вышедшего участника равна нулю и ее переход к хозяйственному обществу не может рассматриваться как внереализационный доход.

Особо подчеркнем, что вышедший из общества участник не может получить свой вклад в уставный фонд в полном размере, если величина чистых активов будет положительной, но меньшей, чем величина уставного фонда.

Если предположить, что невыплаченный участнику вклад в уставный фонд при отрицательном значении чистых активов является доходом общества, то логично в таком случае утверждать, что невозвращенная при выходе участника часть уставного фонда также должна показываться в составе доходов общества. Однако ни в одном нормативном акте об этом не говорится.

Учитывая отсутствие конкретных разъяснений по применению норм национальных законодательных актов применительно к рассматриваемой нами проблеме, обратимся к нормам законодательных актов Российской Федерации (далее – РФ), чья система учета и налогообложения во многих существенных отношениях соответствует системе учета и налогообложения в Беларуси.

Обратимся прежде всего к Налоговому кодексу РФ (далее – НК РФ) в его действующей редакции [11].

В соответствии с п. 16 ст. 250 НК РФ внереализационными доходами налогоплательщика, учитываемыми при формировании налогооблагаемой прибыли, признаются, в частности, доходы “в виде сумм, на которые в отчетном (налоговом) периоде произошло уменьшение уставного (складочного) капитала (фонда) организации, если такое уменьшение осуществлено с одновременным отказом от возврата стоимости соответствующей части взносов (вкладов) акционерам (участникам) организации (за исключением случаев, предусмотренных подпунктом 17 пункта 1 статьи 251 настоящего Кодекса)”.

В свою очередь, п. 17 п. 1 статьи 251 НК РФ предусмотрено, что к таким случаям относится уменьшение уставного (складочного) капитала организации, осуществляемое в соответствии с требованиями законодательства РФ.

Отметим, что законодательное уменьшение уставного (складочного) капитала организаций РФ, в частности, предусмотрено:

– п. 3 ст. 20 Федерального закона № 14-ФЗ от 1998 г. “Об обществах с ограниченной ответственностью”: “если по окончании второго и последующего финансового года стоимость чистых активов общества окажется меньше его уставного капитала, то общество обязано объявить об уменьшении своего уставного капитала до размера, не превышающего стоимости его чистых активов и зарегистрировать такое уменьшение в установленном порядке” [12];

– п. 8 ст. 23 этого же Федерального закона: “действительная стоимость доли или части доли в уставном капитале общества выплачивается за счет разницы между стоимостью чистых активов общества и размером его уставного капитала. В случае, если такого размера недостаточно, общество обязано уменьшить свой уставный капитал на недостающую сумму”.

Таким образом, как видим, при уменьшении уставного капитала, обусловленного доведением его до величины чистых активов, суммы такого уменьшения, являющиеся в своей основе суммами уменьшения номинальной стоимости доли вышедшего участника, не являются внереализационными доходами.

(Обратим внимание, что названные выше случаи законодательного уменьшения уставного фонда российских коммерческих организаций полностью соответствуют случаям, которые оговорены национальным законодательством, – ст. 28 и ст. 103 Закона “О хозяйственных обществах”).

Отсутствие у общества налогооблагаемого дохода в виде сумм, на которые в отчетном периоде произошло уменьшение уставного капитала ООО, обусловленного уменьшением уставного фонда до величины чистых активов в соответствии с требованиями законодательства РФ, однозначно подтверждается письмом Министерства финансов РФ № 03-03-06/1/628 от 05.10.2010 г. [13].

Очевидно, что аналогичный подход должен применяться и в Беларуси.

Учетные аспекты расчета с участником.

В силу того, что вышедшему из общества участнику при отрицательном значении чистых активов ничего не причитается, в бухгалтерском учете задолженность общества перед этим участником не формируется.

Как уже отмечалось выше, в случае если разницы между величиной чистых активов общества и величиной его уставного капитала недостаточно для расчета с вышедшим из общества участником, то на недостающую сумму общество обязано уменьшить свой уставный фонд (ст. 99 и ст. 103 Закона “О хозяйственных обществах”).

Очевидно, что при отрицательной величине чистых активов общества, когда вышедшему из общества участнику ничего не причитается, общество также должно в первую очередь решать вопрос об уменьшении уставного фонда либо об увеличении величины чистых активов.

Не отражается в учете и номинальная стоимость доли вышедшего участника, перешедшая с учетом норм ст. 103 Закона “О хозяйственных обществах” к обществу. В соответствии со статьей 100 Закона “О хозяйственных обществах” такая доля распределяется между оставшимися участниками или продается в порядке, определенном законодательством.

Если доля вышедшего участника перераспределяется между остальными участниками общества, то ее перераспределение отражается исключительно в аналитическом учете. При этом в учредительные документы общества должны быть внесены соответствующие изменения в части изменения состава участников и размеров их долей.

После распределения доли между оставшимися участниками эти участники должны внести в уставный фонд дополнительные вклады.

Если по истечении года со дня приобретения обществом доли участника в его уставном фонде остается нераспределенной, то общество должно уменьшить свой уставный фонд на величину этой доли.

Очевидно, что при отрицательном значении чистых активов общество может принять решение об уменьшении своего уставного фонда и до истечения года со дня перехода доли вышедшего участника к обществу.

На сумму уменьшения уставного фонда в бухгалтерском учете общества делается запись по дебету счета “Уставный фонд” в корреспонденции с кредитом счета “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)”.

Особо подчеркнем, что уменьшение уставного фонда общества на величину вклада в уставный фонд (номинальную стоимость доли) вышедшего участника при отрицательном значении чистых активов общества проблемы доведения чистых активов до их положительного значения не решает, поскольку, как уже отмечалось, уставный фонд – это только часть чистых активов.

В такой ситуации необходимо привлечение дополнительного капитала, который бы увеличил собственные источники общества и довел величину его чистых активов как минимум до минимально возможной величины уставного фонда.

Отметим, что с принятием Декрета Президента Республики Беларусь от 16.01.2009 г. № 1 “О государственной регистрации и ликвидации (прекращении деятельности) субъектов хозяйствования” [14] ранее установленные минимальные размеры уставных фондов, в частности, для ООО отменены. Теперь, с учетом норм Декрета № 1, предприятия, имеющие организационно-правовую форму ООО, могут объявлять любую величину своего уставного фонда.

**Выводы.** По результатам проведенного исследования считаем возможным сделать следующие выводы:

1. При отрицательной величине чистых активов выходящий из общества участник не может претендовать на возврат ему денежных средств или иного имущества, которое ранее передавалось им в уставный фонд этого общества.

2. Уставный фонд при расчете с вышедшим из общества участником может рассматриваться исключительно как источник (при недостаточности других собственных источников общества) “наполнения” стоимости части имущества общества, соответствующей доле этого участника в уставном фонде.

3. Поскольку при отрицательном значении чистых активов вышедшему из общества участнику ничего не причитается и кредиторской задолженности общества перед участником по его вкладу в уставный фонд не имеется, дохода у общества в части номинальности стоимости доли вышедшего участника не образуется.

Не образуется дохода общества и в случае, когда вышедший из общества участник получает в порядке расчета меньшую стоимость активов, чем стоимость активов, которая вносилась им в качестве вклада в уставный фонд.

4. В целях исключения случаев необоснованного налогообложения хозяйственных обществ считаем необходимым – по аналогии с российским законодательством – закрепить в НК РБ норму, в соответствии с которой суммы уменьшения уставного фонда общества до величины его чистых активов в соответствии с требованиями законодательства Республики Беларусь не включались бы в состав внереализационных доходов.

5. В бухгалтерском учете переход к обществу номинальной стоимости доли вышедшего из общества участника при отрицательном значении чистых активов общества не отражается.

Предусмотренное законодательством уменьшение уставного фонда общества до величины чистых активов должно отражаться в учете бухгалтерской записью по дебету счета “Уставный фонд” в корреспонденции со счетом “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)”.

**ЛИТЕРАТУРА:**

1. О хозяйственных обществах: Закон Респ. Беларусь, 9 дек. 1992 г., № 2020-XII (в ред. от 15.07.2010 г. № 168-3).
2. Гражданский кодекс Республики Беларусь: Закон Респ. Беларусь, 7 дек. 1992 г., № 218-3 (в ред. от 10.01.2011 г. № 241-3).
3. Об отдельных вопросах практики рассмотрения споров, связанных с применением условий учредительства юридических лиц и законодательства о хозяйственных обществах : Постановление Пленума Высшего Хозяйственного суда Респ. Беларусь, 19 мая 2005 г., № 19 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2005. – № 105, 6/448.
4. Инструкция о порядке расчета стоимости чистых активов: утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь, 27 июня 2008 г., № 107 (в ред. постановления от 30.11.2010 г. № 143) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2008. – № 175, 8/19137.
5. Постановление Президиума Высшего Арбитражного суда Российской Федерации от 14.11.2006 г. № 10022/06 // [http://www.lexgroup.ru/spravka/best\\_publications/publications\\_advocates/postprez3/](http://www.lexgroup.ru/spravka/best_publications/publications_advocates/postprez3/).
6. *Разгулин С.В.* Как рассчитаться с учредителем при выходе его из ООО // <http://regforum.ru/showthread.php?t=44843>.
7. *Николаев М.* Некоторые особенности выходы участника из общества с ограниченной ответственностью // [http://jurgroup.com/modules/newbb\\_plus/print.php?forum=1&topic\\_id=23688](http://jurgroup.com/modules/newbb_plus/print.php?forum=1&topic_id=23688).
8. *Сарбаш С.* Выход участника из общества с ограниченной ответственностью при отрицательном значении чистых активов // *Хозяйство и право*, 2007, № 1, с. 58.
9. Инструкция по бухгалтерскому учету “Доходы организации”: утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь, 26.12.2003 г., № 181 (в ред. от 31.03.2008 г.) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2004. – № 9-10, 8/10451.
10. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) : Закон Респ. Беларусь, 29 дек. 2009 г., № 71-3 (в ред от 10.01.2011 г.) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2010. – № 4, 2/1623.
11. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) : Закон Рос. Федерации, 5 авг. 2000 г., № 117-ФЗ (ред. от 21.06.2011 г.) // <http://www.nalkodeks.ru/>.
12. Об обществах с ограниченной ответственностью: Федеральный закон Рос. Федерации, 8 февр. 1998 г., № 14-ФЗ (в ред. от 28.12.2010 г. № 409-ФЗ) // <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=103167;fld=134;dst=4294967295;from=92888-493>.
13. Письмо Министерства финансов Рос. Федерации № 03-03-06/1/628 от 05.10.2010 г. // <http://www.klerk.ru/print/200364>.
14. О государственной регистрации и ликвидации (прекращении деятельности) субъектов хозяйствования : Декрет Президента Респ. Беларусь, 16 янв. 2009 г., № 1 (в ред. Указа от 01.09.2010 г. № 450 // // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2009. – № 17, 1/10418.