

Автор статьи
Начальник юридического отдела
ООО «Консалтинговая фирма «Эталон»
Павлов Сергей Леонидович

Налоговые последствия при выплате действительной стоимости доли путем передачи имущества в натуре

Для многих является актуальным вопрос выхода из бизнеса и получения части имущества общества, причитающегося такому участнику.

На что обратить внимание при совершении такого рода сделок, мы рассмотрим в настоящей статье.

Положения Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (далее — Закон № 14-ФЗ), а также Гражданского кодекса РФ (далее по тексту – ГК РФ) позволяют участнику в любой момент подать заявление о выходе из общества (если это не запрещено уставом, или участник не является единственным), при этом доля вышедшего участника переходит к самому обществу. Взамен у общества возникает обязанность по выплате вышедшему участнику действительной стоимости его доли.

Действительная стоимость доли определяется на основании данных бухгалтерской отчётности за отчётный период, предшествующий дате перехода доли к обществу, и соответствует части стоимости чистых активов общества пропорциональной размеру доли вышедшего участника. Действительная стоимость доли должна быть выплачена участнику денежными средствами, однако допускается выдать ему с его согласия имущество в натуре такой же стоимости.

Действительная стоимость доли должна быть выплачена в трёхмесячный срок с даты внесения в ЕГРЮЛ записи о выходе участника из общества, если иной срок не установлен уставом общества (ст. 94 ГК РФ, п. 2 ст. 14, п. 6.1, подп. 2 п. 7, п. 8 ст. 23, ст. 26 Закона № 14-ФЗ).

Другими словами, при выходе участника общество должно выплатить причитающуюся ему часть чистых активов (пропорционально его доле участия), а взамен вышедший участник передаёт обществу свою долю. При этом для самого общества данная операция означает выбытие имущества, что приводит к уменьшению чистых активов, т.е. уменьшению экономических выгод.

Вот здесь у многих и возникают вопросы, т.к. по общему правилу в силу п.1 ст. 39 Налогового кодекса РФ (далее по тексту – НК РФ) передача имущества признается реализацией.

А где есть реализация имущества (имущественных прав), там должен возникать доход, или иной объект налогообложения.

Но у любого правила есть исключения. Так и в этом случае.

Согласно подп. 5 п. 3 ст. 39 НК РФ не признается реализацией передача имущества в пределах первоначального взноса участнику хозяйственного общества или товарищества (его правопреемнику или наследнику) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества

или товарищества, а также при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками.

Если общество передает вышедшему участнику в счет обязанности по выплате действительной стоимости доли имущество (отличное от денежных средств), стоимость которого превышает размер первоначального взноса этого участника, то такая передача, в части указанного превышения, признается для целей налогообложения реализацией. Это означает, что ООО применяющее общую систему налогообложения в составе доходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль, и в налоговую базу по НДС должно включить разницу между стоимостью передаваемого имущества и размером первоначального взноса участника. Такой подход указан в письмах Минфина России от 05.11.2019 N 03-03-06/1/84931, от 25.03.2021 N 03-11-06/2/21517, от 12.11.2024 N 03-07-11/111458.

Положения ст. 39 НК РФ не содержат пояснений о том, что следует понимать под "первоначальным взносом".

Позиция Минфина РФ по данному вопросу.

Уполномоченным органом давать разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах Министерство финансов Российской Федерации (п.1 ст. 34.2 НК РФ).

Однако, в этом вопросе позиция финансового ведомства не однозначна.

Изначально Минфин РФ придерживался мнения, что под первоначальным взносом участника следует понимать именно взнос в уставный капитал при учреждении общества (письмо Минфина РФ от 17.03.2006 № 03-03-04/2/81). В письме Минфина РФ от 06.09.2010 № 03-04-06/2-204 также содержится мнение о том, что под вкладом (взносом), полученным при его выходе из общества или при ликвидации общества, понимаются взносы в уставный капитал общества (как при его учреждении, так и при увеличении его уставного капитала).

В более поздних разъяснениях Минфин РФ указывал на то, что под первоначальным взносом участника следует понимать действительную стоимость доли, которая рассчитывается как часть чистых активов пропорционально доле вышедшего участника (см. письма Минфина РФ от 16.07.2019 № 03-07-11/52674, от 20.07.2018 № 03-02-07/1/53331).

В своих последних разъяснениях Минфин России уже отошел от толкования понятия "первоначальный взнос" и при определении этого понятия для целей налогообложения, указывает на необходимость руководствоваться нормами гражданского законодательства, в том числе Гражданским кодексом РФ и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами (см. письма Минфина России от 10.04.2025 N 03-07-11/35715, от 15.01.2024 N 03-07-11/2269, от 14.09.2022 N 03-07-11/88948, от 28.12.2020 N 03-07-11/114877).

Как складывается судебная практика

Арбитражная практика по данному вопросу является немногочисленной, и вместе с не является однородной.

Так в деле № А28-6826/2013, А28-18269/2009, суды согласились с тем, что передача имущества, рыночная стоимость которого не превышает величину действительной стоимости доли, не образует налогооблагаемый доход (выручку от реализации) общества на УСН.

В делах № А40-244851/2022, № А40-61541/15, № А32-10325/2004-11/331-5/694, в качестве первоначального взноса рассматривалась величина первоначального взноса в уставный капитал.

Все изменилось после принятия Конституционным Судом РФ постановления от 21.01.2025 N 2-П.

В этом постановлении Конституционный суд РФ признал подпункт 5 пункта 3 статьи 39, пункт 1 статьи 41, пункты 1 и 2 статьи 248, пункты 1 и 2 статьи 249, а также пункт 1 статьи 346.15 НК РФ не соответствующими Конституции Российской Федерации.

Однако, нюанс в том, что эти нормы признаны неконституционными «не в общем» смысле, а в силу специфики рассмотренного спора только в части предмета рассмотренного дела. В свою очередь предметом спора являлось разрешение вопроса о возникновении у общества с ограниченной ответственностью, применяющего только упрощенную систему налогообложения, дохода в случае передачи им имущества в счет выплаты действительной стоимости доли вышедшему из него участник, и не затрагивал общий режим налогообложения.

При этом, рассмотрение вопроса о возникновении объекта налогообложения только по упрощенной системе налогообложения при выходе из состава участников и выплате такому участнику действительной доли имуществом, по факту затрагивает и иные налоги.

Конституционный Суд РФ обратил внимание на следующее. Так, согласно пункту 1 статьи 39 НК РФ реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных данным Кодексом, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу - на безвозмездной основе.

В свою очередь, в соответствии со статьей 41 НК РФ доходом признается именно экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами 23 "Налог на доходы физических лиц" и 25 "Налог на прибыль организаций" НК РФ.

Таким образом, указанные нормативные положения хотя и являются общими по отношению к содержащимся в части второй Налогового кодекса Российской Федерации конкретным налогам, формулируя, в частности, единые для различных видов налога понятия, однако подлежат применению с учетом особенностей экономической природы конкретного налога и его нормативного регулирования, существенных элементов налога, в том числе объекта налогообложения и налоговой базы.

В силу пункта 1 статьи 346.14 НК РФ объектом налогообложения при применении упрощенной системы налогообложения являются либо доходы, либо доходы, уменьшенные на величину расходов. Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, при определении объекта налогообложения, согласно статье 346.16 НК РФ, уменьшают полученные доходы на расходы, указанные в данной статье.

При этом в соответствии со статьей 346.15 НК РФ при определении объекта налогообложения учитываются доходы, определяемые в порядке, установленном пунктами 1 и 2 статьи 248 НК РФ, т.е. в порядке, установленном для налога на прибыль организаций.

Таким образом, упрощенная система налогообложения, являясь специальным налоговым режимом, предусматривающим освобождение от уплаты отдельных налогов, а также ряд иных преимуществ для налогоплательщиков, - притом что применение этого

режима в целом и одного из его видов осуществляется по выбору налогоплательщика - вместе с тем не утрачивает связь с общей системой налогообложения, в том числе в части определения доходов, и заимствует ряд элементов, необходимых для исчисления и уплаты соответствующего налога, из регулирования налога на прибыль организации. В частности, упрощенная система налогообложения предполагает обложение дохода налогоплательщика, определяемого в порядке, установленном для налога на прибыль организаций, т.е. экономической выгоды в денежной или натуральной форме, которую он получил в налоговом периоде в процессе осуществления предпринимательской деятельности, с учетом возможности учесть при расчете налоговой базы отдельные расходы.

Как видим, выводы Конституционного Суда РФ, по существу, затрагивают и налогообложение по общей системе налогообложения: налог на прибыль и НДС.

Взамен признанных неконституционными норм подпункта 5 пункта 3 статьи 39, пункта 1 статьи 41, пунктов 1 и 2 статьи 248, пунктов 1 и 2 статьи 249, а также пункта 1 статьи 346.15 НК РФ ввел временное правовое регулирование.

Впредь до внесения необходимых изменений передача (отчуждение) обществом с ограниченной ответственностью, применяющим упрощенную систему налогообложения, имущества в счет выплаты действительной стоимости доли вышедшему из него участнику предполагает необходимость обложения налогом экономической выгоды такого налогоплательщика в виде действительной (рыночной) стоимости доли, определяемой в установленном порядке на момент после перехода ее к налогоплательщику.

Учитывая общий характер выводов Конституционного Суда РФ, налогообложению подлежит в такой ситуации и экономическая выгода полученная обществом находящейся на общей системе налогообложения, т.е. по налогу на прибыль и НДС.

Налоговые поправки во исполнение постановления Конституционного Суда РФ от 21.01.2025 N 2-П

На текущий момент, во исполнение постановления Конституционного Суда РФ от 21.01.2025 N 2-П Государственной Думой РФ был принят Федеральный закон от 23.03.2026 № 70-ФЗ, который с 01.01.2027 ст. 346.17 НК РФ дополняет новым п. 1.1, согласно которому при передаче (отчуждении) имущества налогоплательщиком обществом с ограниченной ответственностью применяющим УСН, в счет выплаты действительной стоимости доли (части доли) вышедшему из общества участнику, доходом такого общества признается действительная стоимость доли (части доли), в счет выплаты которой было передано (отчуждено) имущество, определяемая в установленном порядке, на день, следующий за днем перехода права на него к такому участнику.

Однако, данный федеральный закон не изменил подпункт 5 пункта 3 статьи 39, пункт 1 статьи 41, пункты 1 и 2 статьи 248, пункты 1 и 2 статьи 249 НК РФ оставив открытыми вопросы налогообложения обществ с ограниченной ответственностью находящихся на общей системе налогообложения в случае передаче (отчуждения) имущества в счет выплаты действительной стоимости доли вышедшему из него участнику.

Следует отметить, что Федеральный закон от 23.03.2026 № 70-ФЗ несколько изменил подход Конституционного Суда РФ в части определения момента определения стоимости действительной доли, перешедшей к обществу.

Если Конституционный Суд РФ установил, что необходимо облагать экономическую выгоду налогоплательщика в виде действительной (рыночной) стоимости доли на момент

после перехода ее к налогоплательщику, то Федеральный закон от 23.03.2026 № 70-ФЗ определяет на день, следующий за днем перехода права на имущество к участнику.

Правовая конструкция, предложенная законодателем в Федеральном законе от 23.03.2026 № 70-ФЗ не совсем удачна и в перспективе может вызвать новые споры.

Так доля или часть доли переходит к обществу в связи с выходом участника общества из общества с даты: в внесения соответствующей записи в единый государственный реестр юридических лиц в связи с выходом участника общества из общества, если право на выход из общества участника общества предусмотрено уставом общества (в случае, если общество не является кредитной организацией, п.п.2 п. 7 ст. 23 Закон № 14-ФЗ) либо получения обществом заявления участника общества о выходе из общества, если право на выход из общества участника общества предусмотрено уставом общества (в случае, если общество является кредитной организацией, п.п.2.1 п. 7 ст. 23 Закон № 14-ФЗ).

Именно в этот момент общество получает доход в виде доли.

Действительная стоимость доли участника общества соответствует части стоимости чистых активов общества, пропорциональной размеру его доли (абз.2 п.2 ст. 14 Закона № 14-ФЗ).

В свою очередь стоимость чистых активов общества (за исключением кредитных организаций и страховых организаций) определяется по данным бухгалтерского учета (п.2 ст. 30 Закона № 14-ФЗ).

Законодатель же предлагает отойти от этого момента на возможно более поздний срок, т.к. с момента выхода участника из общества до передачи имущества может пройти достаточно длительный период времени.

Хотя законодатель определил трех месячный срок для выплаты действительной доли вышедшему участнику (ст. 6.1. Закона № 14-ФЗ), в реальности с момента выхода участника из общества могут пройти годы.

Все это время финансовые показатели общества могут значительно измениться как в большую, так и в меньшую сторону, что приводит к эффекту неопределенности, что в принципе в вопросах налогообложения не допустимо (п.6 ст.3 НК РФ).

Кроме того, к моменту выплаты действительной стоимости доли вышедшему участнику имуществом, такая доля может быть отчуждена другим участникам или третьим лицам либо погашена (ст. 24 Закона № 14-ФЗ).

Как исчислять в этом случае стоимость действительной доли Федеральный закон от 23.03.2026 № 70-ФЗ ответа не дает.

Подведем итоги.

1. Выплата действительной стоимости доли путем передачи имущества в натуре подлежит налогообложению у общества.
2. Возникновение обязанности по исчислению налога не зависит от применяемой обществом системы налогообложения общая или упрощенная.
3. В случае применения общей системы налогообложения у общества возникает объект налогообложения как по налогу на прибыль, так и по НДС.
4. До 01 января 2027 года объектом налогообложения является действительная стоимости доли вышедшему определяемой в установленном порядке на момент после перехода ее к обществу, а с 01 января 2027 года определяемая в установленном порядке, на день, следующий за днем перехода права на имущество к вышедшему участнику в счет выплаты действительной стоимости доли.

5. С 01 января 2027 года будет существовать неопределенность в порядке налогообложения, в случае значительной длительности между событиями по выходу из состава участников и выплатой действительной стоимости доли имуществом, а также наступлением существенных событий в деятельности общества: существенное изменение валюты баланса или погашением действительной доли.