

Обществом с ограниченной ответственностью (ООО) признается хозяйственное общество, уставный капитал которого разделен на доли (п. 1 ст. 87 ГК РФ). Объем правомочий участников такого общества определяется пропорционально их долям в уставном капитале общества.

Уставный капитал ООО (ст. 66.2 ГК РФ) составляется из номинальной стоимости долей участников (п. 1 ст. 90 ГК РФ). Вкладом участника общества в его имущество могут быть денежные средства, вещи, доли (акции) в уставных (складочных) капиталах других хозяйственных товариществ и обществ, государственные и муниципальные облигации, а также подлежащие денежной оценке исключительные, иные интеллектуальные права и права по лицензионным договорам, если иное не установлено законом (п. 1 ст. 66.1 ГК РФ).

Учредитель должен полностью оплатить свою долю в уставном капитале общества в течение срока, определенного в договоре об учреждении общества. Данный срок не может превышать четырех месяцев с момента государственной регистрации общества (п. 1 ст. 16 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ).

По условиям задачи 11.01.2016 г. ООО «Альфа» и ООО «Сигма» создали ООО «Бета» с уставным капиталом 2 000 000 руб. Вклад ООО «Альфа» денежными средствами составил 100 000 руб. Следовательно, доля ООО «Альфа» в уставном капитале ООО «Бета» составила 5%. Доля ООО «Сигма» – 95%:  $(2\,000\,000 - 100\,000) / 2\,000\,000 \times 100\% = 95\%$ .

Доля в уставном капитале другой организации (общества) является финансовым вложением (п. п. 2, 3 ПБУ 19/02).

Бухгалтерские проводки при внесении денежного вклада в уставный капитал ООО (п. 3 ПБУ 19/02, Письмо Минфина от 06.02.2015 N 07-04-06/5027):

Проводка	Операция	Сумма, руб.
Д 58 - К 76	Доля в уставном капитале ООО «Бета» принята к учету в составе финансовых вложений	100 000
Д 76 - К 51	Погашена задолженность по вкладу в уставный капитал	100 000

В налоговом учете деньги, внесенные в уставный капитал другой организации, расходом не признаются (п. 3 ст. 270 НК РФ).

Уставный капитал ООО может быть увеличен путем внесения дополнительных вкладов всеми (п. 1) или отдельными участниками общества (п. 2 ст. 19 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»). Одной из причин увеличения уставного капитала может быть в том числе желание участника увеличить свою долю в этом уставном капитале. Чем более весомый вклад в имущество предприятия он внесёт, тем большую долю получит в итоге.

Денежная оценка неденежного вклада в уставный капитал ООО должна быть проведена только независимым оценщиком. Участники ООО не вправе определять денежную оценку

неденежного вклада в размере, превышающем сумму оценки, определенную независимым оценщиком (абз. 2 п. 2 ст. 66.2 ГК РФ).

**01.08.2016** ООО «Альфа» внесло в уставный капитал ООО «Бета» автомобиль остаточной стоимостью для целей налога на прибыль и бухгалтерского учета в размере 1 000 000 руб.

Имущество, вносимое в УК, стороны передают по согласованной ими в учредительном договоре стоимости. По этой стоимости вклад и учитывается в бухучете. Стоимость данного вклада ООО «Альфа» по соглашению сторон была оценена в 1 800 000 руб. ООО «Альфа», формируя величину внесенного в УК вклада, корректирует фактическую стоимость имущества (остаточную) до согласованной за счет прочих доходов и расходов (счет 91).

При передаче имущества в уставный капитал составляется акт. Для основных средств это акт ОС-1. В акте следует указать: стоимость имущества по данным налогового учета (для ОС это остаточная стоимость) ((ст. 277 НК РФ, Письмо Минфина от 15.12.2015 N 03-03-06/1/73371)); срок эксплуатации – при передаче ОС. Также следует заметить, что если имущество, передаваемое в УК, при приобретении облагалось НДС, и он был предъявлен к вычету, то учредителю необходимо восстановить НДС в пропорции к его остаточной стоимости (по амортизируемому имуществу). Восстановленный НДС входит в сумму вклада и указывается в передаточных документах. Передающая сторона платит его в бюджет, а получающая может принять в вычеты. (ст. 170 НК РФ, Письмо Минфина от 15.08.2016 N 03-07-03/47566). Сумму восстановленного НДС также следует отразить в акте ОС-1. Восстановленный НДС в налоговых расходах не учитывается (Письмо Минфина от 04.05.2012 N 03-03-06/1/228).

В задаче не содержится данных о первоначальной стоимости передаваемого автомобиля, начисленной амортизации и сумме НДС, принятого к вычету.

**Для налога на прибыль** ни доходов, ни расходов при передаче имущества в УК не возникает (ст. 270 НК РФ, Письмо Минфина от 02.11.2016 N 03-04-05/64313).

Передача основных средств и иного имущества в качестве вклада в уставный капитал НДС не облагается, т.к. такая операция не признается реализацией (пп. 4 п. 3 ст. 39, пп. 1 п. 2 ст. 146 НК РФ).

**В бухгалтерском учете при внесении вклада в УК** при учреждении общества (увеличении уставного капитала ООО) первоначальная стоимость такого вложения, оплаченного неденежными средствами, определяется исходя из денежной оценки передаваемого имущества, проведенной независимым оценщиком. (абз. 1 п. 14 ПБУ 19/02, п. 1 Рекомендации Р-8/2010 КпР «Финансовые вложения, оплаченные неденежными средствами»; далее – Рекомендация Р-8/2010 КпР).

Внос в УК (увеличение уставного капитала) учитывается на счете 58 «Финансовые вложения». Разница между стоимостью переданного имущества, определенной независимым

оценщиком, и балансовой стоимостью этого имущества признается прочим доходом или расходом (п. 7 ПБУ 9/99, п. 11 ПБУ 10/99, п. 3 Рекомендации Р-8/2010 КпР). Поскольку указанный прочий доход (расход) при расчете налога на прибыль не учитывается, в бухгалтерском учете возникают постоянная разница и соответствующие ей постоянный налоговый доход (ПНД) или постоянный налоговый расход (ПНР) (п. п. 4, 7 ПБУ 18/02).

Проводка	Операция	Сумма, руб.
Д 58.01 - К 76	Отражен дополнительный взнос (имуществом) в уставный капитал ООО «Бета» в составе финансовых вложений	1 800 000
Д 76 - К 01	Имущество (автомобиль) передано ООО «Бета» (списана остаточная стоимость автомобиля, переданного в качестве вклада в уставный капитал)	1 000 000
Д 76 - К 91.01	Признан прочий доход в виде разницы между стоимостью переданного имущества, определенной независимым оценщиком, и балансовой стоимостью этого имущества (1 800 000-1 000 000)	800 000
Д 68 - К 99	Отражен ПНД (800 000 x 20%)	160 000

Проводка делается на дату государственной регистрации изменений, связанных с увеличением размера уставного капитала ООО на основании решения общего собрания участников об увеличении уставного капитала общества, листа записи формы Р50007 (п. 4 ст. 12 Закона № 14-ФЗ).

После внесения автомобиля в уставный капитал ООО «Бета», доля ООО «Альфа» увеличилась до 50%, что соответствует сумме 1 900 000 рублей:

$$(100\ 000 + 1\ 800\ 000) / (2\ 000\ 000 + 1\ 800\ 000) \times 100\% = 1\ 900\ 000 / 3\ 800\ 000 \times 100\% = 50\%$$

Далее ООО «Альфа» продает половину своей доли (25% в уставном капитале ООО «Бета») 01.02.2021 г. за 4,5 млн . руб., и половину доли – 01.09.2021 г. за 5 млн. руб.

Чтобы рассчитать прибыль для целей налогообложения и бухгалтерского учета, необходимо учесть следующее.

В НУ в доходах от продажи доли учитывается вся полученная выручка – все поступления как в денежной, так и в натуральной форме, получение которых связано с оплатой доли (п. 2 ст. 249 НК РФ). Выручка от продажи доли в УК включается в доходы от реализации (п. 1 ст. 249 НК РФ). При методе начисления доход от продажи доли признается на дату перехода права на долю к покупателю (п. 3 ст. 271 НК РФ). В общем случае это дата внесения соответствующей записи в ЕГРЮЛ (п. 12 ст. 21 Закона об ООО). В целях налогового учета доход от продажи доли в уставном капитале можно уменьшить на цену приобретения этой доли и на расходы, которые были связаны с ее приобретением и продажей (пп. 2.1 п. 1 ст. 268 НК РФ).

Как определяется цена доли? Если организация получила долю, вложив деньги или иное имущество в уставный капитал другой организации, то цена приобретения такой доли равна:

- сумме, внесенной в уставный капитал деньгами;

- стоимости (для основных средств - остаточной стоимости) вносимого имущества по данным налогового учета. Стоимость определяется на дату перехода права собственности на имущество и включает в себя дополнительные расходы, которые связаны с его внесением в уставный капитал (п. 1 ст. 277 НК РФ, Письмо Минфина России от 28.08.2017 N 03-03-06/1/55116).

По мнению Минфина России, цена приобретения доли в уставном капитале общества формируется исходя из первоначального и дополнительных вкладов участника общества (Письмо от 01.02.2010 N 03-03-06/3/4; Письмо Минфина России от 22.06.2015 N 03-03-06/1/36008; Письма Минфина России от 05.12.2017 N 03-03-06/1/80864, от 09.08.2011 N 03-03-06/1/467).

**Размер ставки по налогу на прибыль** зависит от некоторых условий:

Доход от продажи доли облагается по ставке 0%, если выполняются условия:

- если на дату реализации доли (части доли) организация непрерывно владела ею более пяти лет (п. 4.1 ст. 284, п. 1 ст. 284.2 НК РФ);
- активы ООО, в уставном капитале которого реализуется доля (часть доли) состоят из российской недвижимости не более, чем на 50%. (Значение определяется по данным финансовой отчетности на последний день месяца, предшествующего месяцу реализации (пп.1, 2 ст. 284.2 НК РФ, п. 1 ст. 284.7 НК РФ).

**При изменении доли участника в уставном капитале с 01.01.2011 нулевая ставка при ее продаже применяется только к налогооблагаемому доходу от реализации той ее части, которой налогоплательщик владел на момент реализации более 5 лет**, при этом размер номинальной стоимости доли на непрерывность пятилетнего срока владения не влияет (Письма Минфина России от 24.11.2017 № 03-03-06/2/77738; от 26.03.2021 N 03-03-06/1/21949, от 29.01.2020 № 03-03-06/1/5162, от 06.12.2019 № 03-03-06/1/94808).

Если указанные условия для применений нулевой ставки не выполняются, то доход от продажи доли облагается по ставке 20% (ст. ст. 268, 284.2 НК РФ).

В НУ стоимость доли ООО «Альфа» равна 1 100 000 рублей (100 000 руб. внесено ден. средствами и 1 000 000 руб. – автомобилем). В феврале и сентябре 2021 г. Альфа продает каждый раз половину своей доли «налоговой» стоимостью 550 000 руб. (1 100 000 / 2).

ООО «Бета» недвижимости в 2021 г. не имело, следовательно, выполняется одно из условий применения ставки 0% по налогу на прибыль. Необходимо проверить второе условие – срок владения долей.

Для наглядности отразим данные в следующей таблице.

Данные налогового учета для расчета налога на прибыль при продаже долей ООО «Альфа»:

Оплата доли 11.01.2016 деньгами	Оплата доли 01.08.2016 (внесение вклада имуществом – остаточная стоимость 1 000 000 руб.)	
Стоимость доли в НУ 100 000 руб.	Стоимость доли в НУ 450 000 руб.	Стоимость доли в НУ <b>550 000 руб.</b>
<b>550 000 руб.</b>		
Продажа 01.02.2021		Продажа 01.09.2021
Срок владения > 5 лет	<b>Срок владения &lt; 5 лет</b>	Срок владения > 5 лет
Ставка 0%	Ставка <b>20%</b>	Ставка 0%
Доля (пропорция) в стоимости: $100\ 000/550\ 000 = 18,18\%$	Доля (пропорция) в стоимости: $450\ 000/550\ 000 = 81,82\%$	х
Доход 4 500 000 руб.		Доход 5 000 000 руб.
Доля дохода 818 181,82 руб.	Доля дохода 3 681 818,18 руб.	х
Прибыль 718 181,82 руб.	Прибыль 3 231 818,18 руб.	Прибыль 4 450 000 руб.
Налог на прибыль 0 руб.	Налог на прибыль 646 364,00 руб.	Налог на прибыль 0 руб.

**На дату 01.02.2021 г.** частью своей доли ООО «Альфа» владеет более 5 лет – с 11.01.2016 г. (частью той доли, которая была оплачена денежными средствами в размере 100 тыс. руб.). А частью доли, которая была образована путем внесения имущества, – ООО «Альфа» владеет менее 5 лет – с 01.08.2016. Соответственно, ставка 0% применяется лишь к той части прибыли, которая получена от продажи доли, оплаченной 11.01.2016 г. Определяем, какая часть прибыли облагается по нулевой ставке, используя отношение:  $100\ 000 / 550\ 000$ :

$$(4\ 500\ 000 - 550\ 000) \times (100\ 000/550\ 000) = 718\ 181,82 \text{ руб.}$$

Часть прибыли, облагаемая по ставке 20%:

$$(4\ 500\ 000 - 550\ 000) \times (450\ 000/550\ 000) = 3\ 231\ 818,18 \text{ руб.}$$

Общая прибыль составила  $4\ 500\ 000 - 550\ 000 = 3\ 950\ 000$  руб.

Налог на прибыль:  $3\ 231\ 818,18 \times 20\% = 646\ 364,00$  руб. (округл. до целых руб.).

**На дату 01.09.2021 г.** ООО «Альфа» владеет оставшейся долей в уставном капитале ООО «Бета» более 5 лет, значит, доход от продажи этой доли облагается по ставке 0%. Общая прибыль составила  $5\ 000\ 000 - 550\ 000 = 4\ 450\ 000$  руб.

Таким образом, в налоговом учете прибыль от продажи долей организацией ООО «Альфа» составила:

$$718\ 181,82 + 3\ 231\ 818,18 + 4\ 450\ 000 = \mathbf{8\ 400\ 000} \text{ руб.}$$

(или:  $4\ 500\ 000 + 5\ 000\ 000 - 100\ 000 - 1\ 000\ 000 = 8\ 400\ 000$  руб.), из них прибыль, облагаемая по ставке 20%, составила 3 231 818,18 руб. Начисленный налог на прибыль от сделок по продаже долей составил **646 364** руб.

В бухгалтерском учете продажа доли в уставном капитале отражается в общеустановленном для выбытия прочего имущества порядке: поступления от продажи признаются прочими доходами, а расходы, связанные с выбытием, - прочими расходами (п. 25 ПБУ 19/02, п. 7 ПБУ 9/99, п. 11 ПБУ 10/99).

В бухгалтерском учете ООО «Альфа» будут сделаны следующие проводки:

На дату 01.08.2021

Проводка	Операция	Сумма, руб.
Д 76 - К 91.01	Отражен доход от продажи доли	4 500 000
Д 91.02 - К 58.01	Списана первоначальная стоимость выбывающей доли	950 000
Д 91.09 – К 99	Отражен финансовый результат от продажи доли	3 550 000
Д 99 - К68	Отражен ПНР (950 000 – 550 000) x 20%	80 000
Д 99 - К68	Начислен налог на прибыль	646 364

В нашей ситуации стоимость продаваемой доли в бухгалтерском учете (1 900 000 / 2 = 950 000 руб.) больше «налоговой» стоимости доли (1 100 000 / 2 = 550 000 руб.). Возникшая разница при определении расходов от реализации доли в уставном капитале ООО в бухгалтерском учете и для целей налогообложения прибыли является постоянной разницей (п. 4 ПБУ «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02). Соответствующий постоянной разнице постоянный налоговый расход отражается по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» (на отдельном субсчете) и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (п. 7 ПБУ 18/02).

На дату 01.09.2021

Проводка	Операция	Сумма, руб.
Д 76 - К 91.01	Отражен доход от продажи доли	5 000 000
Д 91.02 - К 58.01	Списана первоначальная стоимость выбывающей доли	950 000
Д 91.09 – К 99	Отражен финансовый результат от продажи доли	4 050 000
Д 99 - К68	Отражен ПНР (950 000 – 550 000) x 20%	80 000

Как мы видим, постоянный налоговый доход в размере 160 000 руб., который был сформирован при внесении в УК ООО «Бета» автомобиля из-за постоянной разницы в БУ и НУ между стоимостью переданного имущества, определенной независимым оценщиком, и балансовой стоимостью этого имущества, «погашается» при продаже доли ООО «Альфа» в 2021 г.

Чистая прибыль ООО «Альфа» от сделок по продаже долей в ООО «Бета» за 2021 г. составит (финансовый результат от продажи доли нарастающим итогом за 2021 г. минус начисленный налог на прибыль):

$$4\,500\,000 + 5\,000\,000 - 1\,900\,000 - 646\,364 = 6\,953\,636 \text{ руб.}$$

$$\text{Или: } 3\,550\,000 + 4\,050\,000 - 646\,364 = \mathbf{6\,953\,636 \text{ руб.}}$$