



Александра САВЧЕНКО, консультант по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения

КУПЛЯ-ПРОДАЖА ДОЛИ В ООО: УЧЕТ У СТОРОН

В консультации рассмотрим учет операции купли-продажи корпоративных прав у продавца и покупателя, а также особенности учета операции по продаже доли ниже номинала.

Понятие купли-продажи доли

Купля-продажа доли в уставном капитале (далее – УК) предприятия представляет собой куплю-продажу корпоративных прав.

Налоговое определение **корпоративных прав** приведено в пп. 14.1.90 НК. Это права лица, доля которого определяется в УК (имуществе) хозяйственной организации, которые включают правомочия на участие этого лица в управлении организацией, получение определенной части прибыли (дивидендов) данной организации и активов в случае ее ликвидации в соответствии с законом, а также другие правомочия, предусмотренные законом и уставными документами.

Продажа корпоративных прав может происходить как в случае выхода участника из ООО, так и по его желанию продать часть принадлежащих ему корпоративных прав другим участникам или третьим лицам.

Продавцом или покупателем корпоративных прав может быть как юридическое, так и физическое лицо.

Отметим, что если участник общества намерен продать свою долю в ООО третьему лицу, он обязан письменно уведомить остальных участников, проинформировав их о цене и размере доли и других условиях такой продажи (ч. 3 ст. 20 Закона № 2275). И если в течение 30 дней с даты получения такого сообщения участники не воспользовались своим преимущественным правом на покупку, тогда участник на озвученных условиях может продать долю третьему лицу. Вместе с тем уставом ООО может быть установлен иной срок и условия реализации

долей (ч. 6 ст. 20 Закона № 2275). Подробнее читайте на с. 15 этого номера.

Продажа доли участнику

Рассмотрим, как в бухгалтерском и налоговом учете продавца и покупателя отражается продажа доли ООО.

Учет у продавца (участника-юрлица)

Бухгалтерский учет. У участника корпоративные права относятся к финансовым инвестициям (далее – ФИ), поскольку являются активами, которые предприятие содержит в целях увеличения прибыли (процентов, дивидендов и т. п.), роста стоимости капитала или других выгод для инвестора (п. 4 НП(С)БУ 13). Корпоративные права учитываются на счете **14** «Долгосрочные финансовые инвестиции», ведь обычно они приобретаются на срок более года (п. 2.12 Методрекомендаций № 433).

Если же корпоративные права по каким-либо причинам классифицируются как содержащиеся для продажи сроком до года и могут быть свободно реализованы в любой момент, их отражают на субсчете **352** «Прочие текущие финансовые инвестиции» (п. 2.34 Методрекомендаций № 433).

После принятия решения о продаже корпоративных прав участник переводит их в состав текущих ФИ и отражает на субсчете **352** (п. 2.34 Методрекомендаций № 433).

Доход от реализации ФИ включается в состав прочих доходов (п. 7 НП(С)БУ 15) и отражается на субсчете **741** «Доход от реализации финансовых инвестиций».

Доход (выручка) от реализации ФИ признается при наличии всех нижеприведенных условий (п. 8 НП(С)БУ 15), а именно:

- покупателю переданы риски и выгоды, связанные с правом собственности на ФИ;
- предприятие не осуществляет в дальнейшем управление и контроль ФИ;
- сумма дохода (выручки) может быть достоверно определена;
- существует уверенность, что в результате операции произойдет увеличение экономических выгод предприятия, а расходы, связанные с этой операцией, могут быть достоверно определены.

То есть получается, что участник должен признать доход от продажи корпоративных прав в момент перехода к покупателю права собственности (когда это происходит, см. на с. 15 этого номера), при условии, что остальные два условия также выполняются.

На дату отражения дохода от реализации корпоративных прав участник отражает также расходы, связанные с их продажей, в частности расходы в виде себестоимости ФИ (п. 7, 29 НП(С)БУ 16), и учитывает их на субсчете **971** «Себестоимость реализованных финансовых инвестиций».

Налог на прибыль. Разницы с продажи корпоративных прав в неценнобумажной форме не возникают (ОИР, категория 102.15). То есть объект налогообложения определяется по данным бухгалтерского учета.

НДС. Продажа корпоративных прав за деньги не является объектом обложения НДС (пп. 196.1.1 НК). То есть у участника при продаже доли в ООО налоговые обязательства по НДС не возникают. По этой операции налоговая накладная (далее – НН) не составляется, а в деклара-

ции по НДС такая операция отражается в строке 5 на основании бухгалтерских документов, подтверждающих факт ее осуществления.

Если же участник передает корпоративные права в обмен на другие активы (товары, объекты основных средств, далее – ОС, нематериальные активы и т. п.), тогда такая передача является поставкой и объектом обложения НДС (пп. 14.1.185, 14.1.191, 185.1 НК). То есть на дату передачи корпоративных прав в обмен на такие активы у участника возникают налоговые обязательства по НДС. Базой налогообложения является договорная стоимость передаваемой доли, но не ниже базы налогообложения, определенной согласно п. 188.1 НК.

Если получатель корпоративных прав – плательщик НДС, то на дату передачи активов в обмен на корпоративные права он должен начислить налоговые обязательства. Соответственно продавец-участник получает возможность отразить налоговый кредит при наличии НН, зарегистрированной в ЕРНН.

ПРИМЕР 1

Продажа за денежные средства

ООО «Лаванда» продает ООО «Эпсилон» свою долю (15 %) в ООО «Омега» за 1 000 000 грн. На дату продажи балансовая стоимость ФИ составила 850 000 грн. Перед продажей ФИ из долгосрочных была переведена в текущие.

В учете продавца ООО «Лаванда» операции отражаются так:

(грн)

№ п/п	Содержание операции	Первичные документы	Бухгалтерский учет		
			Дт	Кт	Сумма
1	2	3	4	5	6
1	Отражен перевод ФИ из состава долгосрочных в текущие на дату принятия решения о продаже доли в ООО «Омега»	Бухгалтерская справка	352	143	850 000
2	Отражен доход от реализации доли	Акт приемки-передачи корпоративных прав, выписка из ЕГР	377	741	1 000 000
3	Списана себестоимость реализованной доли в УК ООО «Омега»		971	352	850 000
4	Получены денежные средства от покупателя – ООО «Эпсилон»	Выписка банка	311	377	1 000 000
5	Отражен финрезультат от операции продажи доли	Регистры бухучета	741	793	1 000 000
			793	971	850 000

ПРИМЕР 2**Продажа доли в обмен на активы**

ООО «Лаванда» продает ООО «Эпсилон» свою долю (15 %) в ООО «Омега» в обмен на товар, договорная стоимость товара и ФИ составляет 1 200 000 грн (в т. ч. НДС – 200 000

грн). На дату продажи балансовая стоимость ФИ составила 850 000 грн. Перед продажей ФИ из долгосрочных была переведена в текущие.

В учете продавца – ООО «Лаванда» операции отражаются так:

(грн)

№ п/п	Содержание операции	Первичные документы	Бухгалтерский учет		
			Дт	Кт	Сумма
1	2	3	4	5	6
1	Отражен перевод ФИ из долгосрочных в текущие на дату принятия решения о продаже доли в ООО «Омега»	Бухгалтерская справка	352	143	850 000
2	Отражен доход от реализации доли	Акт приемки-передачи корпоративных прав	377	741	1 200 000
3	Начислены налоговые обязательства по НДС	НН	741	641	200 000
4	Списана себестоимость реализованной доли в УК ООО «Омега»	Акт приемки-передачи корпоративных прав, выписка из ЕГР	971	352	850 000
5	Получены товары от ООО «Эпсилон» в обмен на долю в ООО «Омега»	Накладная	281	631	1 000 000
6	Отражен налоговый кредит по НДС	НН	641	631	200 000
7	Отражен зачет задолженностей	Регистры бухучета	631	377	1 200 000
8	Отражен финрезультат от продажи доли		741	793	1 000 000
			793	971	850 000

Учет у покупателя

Бухгалтерский учет. Покупатель корпоративного права отражает в учете ФИ. То есть, выступая в этой операции в роли инвестора, он приобретает финансовый актив, который принесет ему определенную выгоду: будут получены проценты или дивиденды, повысится стоимость капитала и т. п. (п. 4 НП(С)БУ 13).

В бухучете приобретенная ФИ отражается:

- на счете **14** (соответствующие субсчета в зависимости от связанности сторон и степени влияния на хозяйственность эмитента) – при условии, что корпоративное право приобретается для содержания на срок более года (п. 2.12 Методрекомендаций № 433);
- субсчете **352**, если корпоративные права планируются продать в течение года и они могут быть свободно реализованы в любой момент (п. 2.34 Методрекомендаций № 433). Обычно так отражают ФИ, которые приобретаются именно в целях их последующей продажи.

? По какой стоимости ФИ отражится в учете покупателя?

ФИ при первоначальном признании отражаются в бухучете по себестоимости (п. 4

НП(С)БУ 12), которая может состоять из следующих элементов:

- цены приобретения;
- комиссионного вознаграждения;
- таможенной пошлины;
- налогов, сборов, обязательных платежей и других расходов, связанных с приобретением ФИ.

Если же ФИ приобретается не за деньги, а **в обмен на другие активы**, ее себестоимость определяется по справедливой стоимости этих активов (п. 6 НП(С)БУ 12).

ФИ отражается в балансе на дату получения над ней контроля, который, как правило, связан с переходом права собственности. В дальнейшем на каждую дату баланса ФИ отражаются по стоимости, определенной по правилам п. 8–11 НП(С)БУ 12.

Налог на прибыль. Приобретение доли в УК отражается по правилам бухучета. Корректировка финрезультата на налоговые разницы для корпоративных прав, не выраженных в ценных бумагах, не осуществляется.

Вместе с тем у предприятия, которое корректирует финрезультат на разницы, осуществляет

расчет за приобретенные корпоративные права не деньгами, а объектами ОС или нематериальными активами, могут возникнуть налоговые разницы на основании п. 138.1, 138.2 НК.

НДС. В случае приобретения корпоративных прав **за денежные средства** объект обложения НДС не возникает (пп. 196.1.1 НК). То есть продавец не начисляет налоговые обязательства (см. выше), а у покупателя нет налогового кредита.

Если же корпоративные права приобретают **в обмен на другие активы** (например, товары, необоротные или нематериальные активы), тогда эта операция классифицируется как поставка и является объектом обложения НДС.

То есть продавец корпоративных прав (если он является плательщиком НДС) начислит налоговые обязательства на дату передачи кор-

поративных прав, а покупатель на основании НН, зарегистрированной в ЕРНН таким продавцом, получит право на налоговый кредит. В свою очередь покупатель, поставляя активы как расчет за корпоративные права, также должен начислить налоговые обязательства на дату их передачи, составить НН и зарегистрировать ее в ЕРНН.

Покажем на примере учет операций по продаже и приобретению корпоративных прав.

ПРИМЕР 3

Приобретение доли за денежные средства

Используя условия примера 1, рассмотрим, как отражается приобретение корпоративных прав за деньги в учете предприятия ООО «Эпсилон».

(грн)

№ п/п	Содержание операции	Первичные документы	Бухгалтерский учет		
			Дт	Кт	Сумма
1	2	3	4	5	6
1	Перечислены деньги ООО «Лаванда» в счет оплаты доли в УК ООО «Омега»	Платежное поручение	371	311	1 000 000
2	Зачислена на баланс ФИ	Акт приемки-передачи корпоративных прав, выписка из ЕГР	143	685	1 000 000
3	Отражен зачет задолженности	Регистры бухучета	685	371	1 000 000

ПРИМЕР 4

Приобретение доли в обмен на активы

ООО «Лаванда» продает свою долю номинальной стоимостью 250 000 грн (10 % в УК ООО «Альфа») покупателю – ООО «Астра»

в обмен на объект ОС со следующими учетными данными:

- согласованная справедливая стоимость – 300 000 грн (в т. ч. НДС – 50 000 грн);
- первоначальная стоимость – 600 000 грн;
- износ – 420 000 грн;
- остаточная стоимость – 180 000 грн.

Покупатель – ООО «Астра» ведет учет этих операций так:

(грн)

№ п/п	Содержание операции	Первичные документы	Бухгалтерский учет		
			Дт	Кт	Сумма
1	2	3	4	5	6
1	Списан износ объекта ОС на дату его перевода в состав необоротных активов, содержащихся для продажи (далее – НАСП)	Договор купли-продажи доли, ведомость начисления амортизации, бухгалтерская справка	131	10	420 000
2	Отражен перевод объекта ОС в состав НАСП*		286	10	180 000
3	Передан объект ОС в обмен на долю по справедливой стоимости	Акт приемки-передачи объекта ОС	377	712	300 000
4	Отражены налоговые обязательства по НДС	НН	712	641	50 000
5	Списана балансовая стоимость объекта ОС, предназначенного для продажи	Акт приемки-передачи объекта ОС, учетные регистры	943	286	180 000
6	Отражена себестоимость ФИ	Акт приемки-передачи корпоративных прав, выписка из ЕГР	143	377	250 000
7	Отражен налоговый кредит по НДС	НН	641	377	50 000
8	Отражен финансовый результат	Регистры бухучета	712	791	250 000
			791	943	180 000

* На дату баланса (если к тому времени объект не будет продан) объект ОС отражается на субсчете 286 по наименьшей из двух величин – балансовой (остаточной) стоимости или чистой стоимости реализации (справедливой стоимости) (п. 9 НП(С)БУ 27).

Продажа доли ниже номинала

По какой цене продать долю (выше/ниже номинала или по номиналу), участник решает самостоятельно и согласовывает такую цену при заключении договора купли-продажи доли.

Налог на прибыль. Операция по продаже доли в УК в неценнобумажной форме ниже номинала не приводит к корректировке финрезультата. Поэтому продажа таких корпоративных прав по любой цене отражается в налоговом учете по правилам бухучета.

НДС. Если продажа доли осуществляется **за денежные средства**, то, как было отмечено выше, эта операция не является объектом обложения НДС. Причем независимо от того, как продается доля – выше или ниже номинала.

А вот если доля передается **в обмен на актив** (товар, объект ОС и т. п.), порядок обложения НДС этой операции иной.

Поскольку при продаже доли расчет будет производиться не деньгами, а активами, передача доли в обмен на актив является поставкой для

целей НДС (пп. 14.1.185, 14.1.191 НК), а значит, и объектом обложения НДС (п. 185.1 НК). База налогообложения для начисления налоговых обязательств определяется согласно п. 188.1 НК.

Получается, что при продаже доли ниже номинала в обмен на актив базой начисления налоговых обязательств для продавца будет цена номинала доли. То есть по этой операции он должен оформить две НН: одну – для покупателя исходя из договорной стоимости доли, другую – на себя для доначисления налоговых обязательств на разницу между номиналом и договорной стоимостью с типом причины «15».

ПРИМЕР 5

ООО «Альфа» продает свою долю (10 % в УК ООО «Бета») номинальной стоимостью 1 000 000 грн ООО «Эпсилон» в обмен на товар договорной стоимостью 720 000 грн (в т. ч. НДС – 120 000 грн). Себестоимость товара – 500 000 грн.

Покажем в таблице, как продажа доли ниже номинала отражается в учете продавца – ООО «Альфа» и покупателя – ООО «Эпсилон».

(грн)

№ п/п	Содержание операции	Первичные документы	Бухгалтерский учет		
			Дт	Кт	Сумма
1	2	3	4	5	6
Учет у продавца доли – ООО «Альфа»					
1	Отражен перевод ФИ из долгосрочных в текущие на дату принятия решения о продаже доли	Бухгалтерская справка	352	143	1 000 000
2	Отражен доход от продажи доли	Акт приемки-передачи корпоративных прав	377	741	720 000
3	Начислены налоговые обязательства по НДС	НН	741	641	120 000
4	Доначислены налоговые обязательства до номинальной стоимости доли [(1 000 000 – 600 000) x 20 %]	НН с типом причины «15»	949	641	80 000
5	Списана себестоимость реализованной доли в УК ООО «Бета»	Акт приемки-передачи корпоративных прав, выписка из ЕГР	971	352	1 000 000
6	Получен товар от покупателя доли	Накладная	281	631	600 000
7	Отражен налоговый кредит по НДС	НН	641	631	120 000
8	Отражен зачет задолженности	Регистры бухучета	631	377	720 000
9	Отражен финрезультат		741	793	600 000
			793	971	1 000 000
			791	949	80 000
Учет у покупателя доли – ООО «Эпсилон»					
1	Зачислена на баланс ФИ	Акт приемки-передачи корпоративных прав, выписка из ЕГР	143	685	600 000
2	Отражен налоговый кредит по НДС	НН	641	685	12 000
3	Отгружен товар ООО «Альфа» в счет платы за долю в ООО «Бета»	Накладная	377	702	720 000
4	Начислены налоговые обязательства по НДС	НН	702	641	120 000
5	Отражена себестоимость отгруженного товара	Регистры бухучета, накладная	902	28	500 000
6	Отражен финрезультат	Регистры бухучета	702	791	600 000
			791	902	500 000