**Как нерезиденту выйти из ООО**

Вероника Туманова, юрист аудиторско-консультационной группы «Развитие бизнес-систем»

Иностранному учредителю непросто выйти из российского общества с ограниченной ответственностью. Причина – возможные налоговые споры с контролерами.

Учредителем-нерезидентом российского ООО может быть как иностранный гражданин, так и зарубежная компания. И в том, и в другом случае нерезидент вправе покинуть общество двумя способами. Во-первых, просто оставить ООО, передав ему свою долю. Во-вторых, продать или уступить ее другому участнику фирмы или сторонней компании. Рассмотрим каждый из вариантов.

**Выход «по статье»**

Среди нерезидентов наиболее популярен первый способ выхода из российской организации. Ведь участник ООО может в любое время выйти из него без согласия других (п. 1 ст. 26 Закона от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»).

Для этого нерезиденту нужно написать заявление о выходе из общества. Форма такого заявления произвольная. Его нужно подать на имя руководителя компании. Доля «иностранца» перейдет к фирме, которая должна будет выплатить ему ее стоимость. Об этом сказано в пункте 2 статьи 26 Закона № 14-ФЗ. Цену доли определяют по данным бухгалтерской отчетности общества за текущий год. Деньги возвращают нерезиденту с учетом оплаченной им части вклада в уставный капитал.

Помимо выплаты деньгами, участник может получить свою долю имуществом такой же стоимости. При этом он не имеет права требовать то же самое имущество, которое вносил ранее в уставной капитал (подп. «д» п. 16 постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ от 9 декабря 1999 г. № 90/14).

Для того, чтобы определить стоимость доли участника, необходимо рассчитать величину чистых активов компании. Способ расчета этого показателя для обществ с ограниченной ответственностью нигде не прописан. Поэтому компания должна воспользоваться «Порядком оценки стоимости чистых активов акционерных обществ» (утв. приказом Минфина России от 29 января 2003 г. № 10н, ФКЦБ России № 03-6/пз). Расчет производят на основании бухгалтерского баланса, который утверждает общее собрание участников общества (п. 2 ст. 26 и подп. 6 п. 2 ст. 33 Закона № 14-ФЗ).

Размер доли участника определяют так: из активов, которые берут для расчета, вычитают обязательства. Полученная величина - это чистые активы предприятия. Ее умножают на процент, который соответствует оплаченной доле участника в уставном капитале.

Общество должно выплатить участнику его долю за счет разницы между стоимостью чистых активов общества и размером уставного капитала. Если этих денег не хватит, фирма должна уменьшить уставный капитал на недостающую сумму (п. 3 ст. 26 Закона № 14-ФЗ). Разберемся, какие налоги в этом случае придется заплатить обществу и нерезиденту.

**Налоговые последствия для ООО**

Если стоимость переданного нерезиденту имущества не превышает его первоначального взноса, реализации не происходит (подп. 5 п. 3 ст. 39 НК РФ). Значит, НДС на нее не начисляют (п. 1 ст. 38 НК РФ). А как поступить, если «иностранцу» выплатили больше его первоначального взноса? В Налоговом кодексе нет четкого ответа на этот вопрос. В то же время контролеры полагают, что «лишнюю» сумму общество должно относить к реализации и начислять на нее НДС (письмо УМНС РФ по г. Москве от 10 февраля 2004 г. № 24-11/08018). Судьи с ними солидарны (постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 22 мая 2003 г. по делу № Ф08-1431/2003-542А).

Ситуация с налогом на прибыль для ООО также не слишком выгодна. Общество не сможет уменьшить налоговую базу на выплаченную участнику сумму. Дело в том, что эту выплату нельзя отнести к расходам, которые уменьшают базу по налогу на прибыль. Причина – такие затраты не связаны с получением фирмой дохода. Иначе говоря, требование пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса РФ не выполняется.

Пример 1

В декабре 2005 г. участник-нерезидент подал заявление о выходе из ООО. Номинальная стоимость его доли в уставном капитале - 150 000 руб. В апреле 2006 г. общество рассчиталось с участником. По данным годового бухгалтерского баланса действительная стоимость его доли в апреле составила 200 000 руб. С суммы превышения (200 000 руб. – 150 000 руб.) общество уплатило НДС.

НДС:

(200000 – 150000) х 18/118 = 7627 руб.

Налоговые последствия для нерезидента

Если нерезидент – юридическое лицо, то при «расставании» с ООО ему придется начислить налог на прибыль (подп. 2. п. 1 ст. 309 НК РФ). Его нужно заплатить только с доходов, которые превышают стоимость первоначального взноса инофирмы в уставный капитал (подп. 4 п. 1 ст. 251 НК РФ). Ставка налога для иностранной компании составляет 20 процентов (подп. 1 п. 2 ст. 284 НК РФ).

При этом если инофирма не имеет представительства в России, ООО станет ее налоговым агентом по уплате НДС (п. 2 ст. 161 НК РФ). Обратите внимание: с 1 января этого года у налоговых агентов прибавилось обязанностей. В новой редакции пункта 4 статьи 173 Налогового кодекса сказано, что если агент не удержал налог из выплаченных нерезиденту денег, ему придется заплатить его из собственных средств.

Участником-нерезидентом может быть не только инофирма, но и иностранный гражданин. Ему придется уплатить НДФЛ, причем со всей суммы продажи доли. Ставка налога составит для него 30 процентов (п. 3 ст. 224 НК РФ). Удержать с нерезидента и перечислить данный налог в бюджет также должно ООО, которое и в этом случае будет являться налоговым агентом (п. 1 ст. 226 НК РФ).

Пример 2

Возьмем условия примера 1. Добавим к ним, что участник - иностранная организация, у которой нет представительства на территории РФ. Тогда ООО выступит в роли налогового агента. В апреле 2006 г. с суммы превышения номинальной стоимости доли над действительной общество удержит с инофирмы налог на прибыль и уплатит его в бюджет.

Налог на прибыль с инофирмы:

(200000 – 150000) х 20% = 10000 руб.

Таким образом, всего ООО перечислит в бюджет 17627 руб. (НДС 7627 руб. + налог на прибыль нерезидента 10000 руб.). Соответственно, инофирма получит «на руки» 182373 руб. (200000 руб. – 17627 руб.)

Если же нерезидент – частное лицо, то ООО как налоговый агент удержит с него подоходный налог.

НДФЛ с нерезидента:

200000 х 30% = 60000 руб.

То есть в этом случае ООО перечислит в бюджет 67627 руб. (НДС 7627 руб. + НДФЛ с нерезидента 60000 руб.). Нерезидент получит 132373 руб. (200000 руб. – 67627 руб.)

Таким образом, рассмотренный способ выхода из состава ООО для инофирмы выгоден далеко не всегда. Ведь если действительная стоимость ее доли больше первоначального вклада, с суммы превышения ей необходимо заплатить налог на прибыль.

**Выход через продажу доли**

Второй способ для нерезидента покинуть ООО - продать свою долю. При этом преимущественное право на покупку имеют оставшиеся участники общества (ст. 21 Закона № 14-ФЗ). Однако в уставе общества иногда прописывают другой порядок (п. 4 ст. 21 Закона № 14-ФЗ). Например, могут указать, что при продаже доли никто не пользуется правом ее преимущественной покупки.

Нерезидент может продать свою долю как по номинальной стоимости, которая определена в уставе, так и по другой цене, которая установлена соглашением сторон. Обратите внимание: контролеры не могут оспорить эту цену. Случаи, когда они могут контролировать цены, перечислены в статье 40 Налогового кодекса. Продажа имущественных прав, в том числе долей ООО, в этот перечень не входит. Такого мнения придерживаются судьи. Например, Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа считает, что инспекторы не могут контролировать стоимость долей ООО при их продаже (постановление от 22 марта 2005 г. по делу № Ф04-1677/2005). И, соответственно, не могут доначислить налог на прибыль, если цена доли была занижена.

**Сколько заплатит инофирма**

Разберем налоговые последствия второго варианта для случая, когда участник ООО – иностранная компания. НДС с проданной доли ей платить не нужно (подп. 12 п. 2 ст. 149 НК РФ). Иногда контролеры начисляют этот налог на разницу между номиналом доли и ее ценой. Однако судьи с ними не согласны. Они полагают, что цена реализации в данном случае роли не играет (например, постановления ФАС МО от 15 сентября 2004 г. по делу № КА-А40/8039-04, ФАС Восточно-Сибирского округа от 7 июня 2005 г. по делу № А33-20595/04-СЗ-Ф02-2469/05-С1).

Ситуация с налогом на прибыль у инофирмы следующая. Она должна его уплатить, если более 50 процентов активов ООО составляет недвижимость, которая находится в России. В этом случае считается, что при продаже доли нерезидент получает доход от источников в нашей стране (подп. 5 п. 1 ст. 309 НК РФ). Если же упомянутое требование не выполняется, то и налогооблагаемых доходов у иностранной компании не будет.

Обществу придется рассчитать долю недвижимого имущества на основании балансовой стоимости активов и недвижимого имущества, которое находится в России (письма Минфина РФ от 24 января 2005 г. № 03-08-05, от 15 ноября 2004 г. № 03-08-05).

Доход от реализации доли иностранная компания вправе уменьшить на расходы по ее приобретению, то есть на сумму взноса в уставный капитал (подп. 2.1 п. 1 ст. 268, п. 4 ст. 309 НК РФ). В этом случае налог на прибыль нужно будет исчислять по ставке 24 процента (абз. 6 п. 1 ст. 310 НК РФ).

Пример 3

Опять обратимся к условиям первого примера. Иностранная организация внесла в уставный капитал ООО вклад в размере 150000 руб. Через некоторое время она продает свою долю другому российскому предприятию за 200000 руб. НДС в данном случае уплачивать не нужно. А налог на прибыль у инофирмы составит 12000 руб.:

(200000 – 150000) х 24% = 12000 руб.

Эту сумму удержит и перечислит в бюджет российская организация-покупатель как налоговый агент. В то же время иностранная компания получит 188000 руб. (200000 руб. – 12000 руб.)

Таким образом, выход из ООО через продажу доли инофирме выгоднее. По сравнению с первым вариантом ее экономия составит 5627 руб. (188000 руб. -182373 руб.). При этом налоговых последствий для самого ООО не возникает. Происходит только смена учредителей.

**Иностранный гражданин может сэкономить**

Если нерезидент является частным лицом, то при продаже своей доли он должен уплатить НДФЛ по ставке 30 процентов (п. 3 ст. 224 НК РФ). Ведь доход от реализации доли в уставном капитале отечественной фирмы получен от источников в России (подп. 5 п. 1 ст. 208 НК РФ). При этом уменьшить полученную сумму на величину вычетов нерезидент не вправе (п. 4 ст. 210 НК РФ). То есть при продаже доли в уставном капитале нерезидент вынужден заплатить НДФЛ со всей суммы полученного дохода.

Налоговый кодекс не предусматривает особый порядок исчисления налога при реализации нерезидентом доли в уставном капитале. Следовательно, по общему правилу налог должен удержать и перечислить налоговый агент. В данном случае им будет российская организация, которой нерезидент продал свою долю в уставном капитале (п. 1 ст. 226 НК РФ). Если же налоговый агент не удержит налог, то нерезидент уплачивает его самостоятельно (п. 1 ст. 228 НК РФ). При этом он должен представить декларацию не позднее, чем за месяц до выезда из России (п. 3 ст. 229 НК РФ).

Пример 4

Вернемся к условиям первого примера. Нерезидентом является иностранный гражданин. Он внес в уставный капитал ООО вклад в размере 150000 руб. Через некоторое время продает свою долю другому российскому предприятию за 200000 руб. Налог на доходы физических лиц у нерезидента составит 60000 руб.:

200000 х 30% = 60000 руб.

Эту сумму удержит и перечислит в бюджет российский покупатель как налоговый агент. Если он этого не сделает, нерезиденту придется заплатить налог самостоятельно. В общей сложности бывший участник получит 140000 руб. (200000 руб. - 60000 руб.). Для него этот вариант выгоднее, чем выход через оставление доли ООО. Напомним, что в том случае участник получил бы только 132373 руб. Соответственно, если нерезидент воспользуется вариантом продажи доли сторонней российской компании, он сэкономит 7627 руб. (140000 руб. - 132373 руб.)

Что касается ЕСН, то объекта обложения этим налогом при продаже доли в уставном капитале не возникает (п. 1 ст. 236 НК РФ).